

**Irene Eleonora Lisi**

**IL SISTEMA  
DI PROGRAMMAZIONE  
E CONTROLLO  
DELLA SOSTENIBILITÀ  
SOCIO-AMBIENTALE**

**Profili tecnici,  
organizzativi e culturali**

**FrancoAngeli**

## Informazioni per il lettore

Questo file PDF è una versione gratuita di sole 20 pagine ed è leggibile con



La versione completa dell'e-book (a pagamento) è leggibile con Adobe Digital Editions. Per tutte le informazioni sulle condizioni dei nostri e-book (con quali dispositivi leggerli e quali funzioni sono consentite) consulta [cliccando qui](#) le nostre F.A.Q.





La pubblicazione di questo volume ha ricevuto il contributo finanziario dell'Università Cattolica del Sacro Cuore di Milano sulla base di una valutazione dei risultati della ricerca in essa espressi.

I lettori che desiderano informarsi sui libri e le riviste da noi pubblicati possono consultare il nostro sito Internet: [www.francoangeli.it](http://www.francoangeli.it) e iscriversi nella home page al servizio "Informatemi" per ricevere via e-mail le segnalazioni delle novità.

**Irene Eleonora Lisi**

**IL SISTEMA  
DI PROGRAMMAZIONE  
E CONTROLLO  
DELLA SOSTENIBILITÀ  
SOCIO-AMBIENTALE**

**Profili tecnici,  
organizzativi e culturali**

**FrancoAngeli**

Copyright © 2018 by FrancoAngeli s.r.l., Milano, Italy.

*L'opera, comprese tutte le sue parti, è tutelata dalla legge sul diritto d'autore. L'Utente nel momento in cui effettua il download dell'opera accetta tutte le condizioni della licenza d'uso dell'opera previste e comunicate sul sito [www.francoangeli.it](http://www.francoangeli.it).*

*A Matteo*





# INDICE

<b>Introduzione</b>	pag.	9
<b>1. La sostenibilità socio-ambientale nella letteratura di accounting: stato dell'arte e questioni aperte, di Antonella Cifalinò</b>	»	13
1.1. Premessa	»	13
1.2. Accounting e sostenibilità socio-ambientale: filoni di ricerca e prospettive teoriche	»	15
1.3. Gli studi di accounting per la rendicontazione esterna della sostenibilità socio-ambientale	»	23
1.4. Gli studi di accounting per la gestione interna della sostenibilità socio-ambientale	»	27
1.5. L'approccio critico all'accounting per la sostenibilità socio-ambientale	»	31
1.6. Conclusioni	»	35
<b>2. Gli strumenti per la programmazione e il controllo della sostenibilità socio-ambientale: stato dell'arte e prospettive</b>	»	39
2.1. Premessa	»	39
2.2. Gli strumenti di misurazione delle performance di sostenibilità a supporto delle decisioni	»	40
2.3. I sistemi di misurazione dei costi ambientali	»	47
2.4. Il reporting direzionale orientato alla sostenibilità socio-ambientale	»	63
2.5. Conclusioni	»	78

<b>3. Il sistema di programmazione e controllo della sostenibilità socio-ambientale: profili organizzativi e culturali</b>	pag.	80
3.1. Premessa	»	80
3.2. Il modello di <i>control package</i> di Malmi e Brown	»	82
3.3. La declinazione del modello di Malmi e Brown in ottica di sostenibilità socio-ambientale: le dimensioni organizzativa e culturale	»	89
3.4. Tendenze evolutive nella letteratura in tema di sistemi di programmazione e controllo della sostenibilità socio-ambientale	»	96
3.5. Conclusioni	»	98
<b>4. Evidenze empiriche</b>	»	100
4.1. Premessa	»	100
4.2. Profili aziendali	»	105
4.3. La dimensione tecnica	»	108
4.4. La dimensione organizzativa	»	115
4.5. La dimensione culturale	»	123
4.6. Conclusioni	»	129
<b>5. Considerazioni di sintesi e questioni aperte</b>	»	132
<b>Riferimenti bibliografici</b>	»	137

# INTRODUZIONE

Le logiche della sostenibilità socio-ambientale richiedono alle imprese di spostarsi verso la multidimensionalità, superando la priorità assegnata alla variabile economico-finanziaria per recepire in modo bilanciato istanze ambientali e sociali, in una prospettiva di medio-lungo termine. I principi dello sviluppo sostenibile non vanno quindi considerati come vincoli esterni imposti da un mutato contesto socio-economico, né come una sovrastruttura da inserire, eventualmente, nella comunicazione aziendale. Al contrario, l'ottica della sostenibilità, ove accolta, richiede di modificare strategia, assetti organizzativi, strumenti e misure, ma non solo: il passaggio richiesto alle imprese è di più ampia portata, poiché incide anche sul sistema valoriale. In questo orientamento di fondo occorre, dunque, ripensare il sistema di programmazione e controllo, quale primario meccanismo operativo di ausilio alla gestione che, oltre a supportare i processi di definizione degli obiettivi e di analisi dei risultati aziendali, concorre significativamente ad indirizzare i comportamenti dell'organizzazione.

Partendo da queste premesse, il presente volume si pone l'obiettivo di affrontare il tema relativo agli impatti che la gestione in ottica sostenibile produce (o dovrebbe produrre) sulla configurazione del sistema di programmazione e controllo, considerato come supporto indispensabile al conseguimento della finalità dell'impresa ed inteso complessivamente nel suo triplice profilo tecnico, organizzativo e culturale.

Questo lavoro si articola in cinque capitoli. Nel primo capitolo si offre un inquadramento generale della vasta letteratura di accounting in tema di sostenibilità socio-ambientale. In particolare, dopo un breve paragrafo introduttivo sulla crescente rilevanza assunta dalle questioni legate alla sostenibilità socio-ambientale dell'agire delle aziende (sia in ambito accademico quanto nella prassi aziendale), il paragrafo 1.2 inquadra i filoni della lettera-

tura oggetto di approfondimento, richiamandone i paradigmi di ricerca sottostanti. Tali paradigmi sono riconducibili ad un approccio manageriale (a sua volta articolato in studi relativi all'accounting per la rendicontazione esterna e per la gestione interna) e ad uno critico. I successivi due paragrafi si focalizzano quindi sull'approccio manageriale agli studi di accounting della sostenibilità socio-ambientale, tratteggiandone i contenuti e l'evoluzione in riferimento alle esigenze di rendicontazione nei confronti degli stakeholder esterni (paragrafo 1.3) e di supporto alla gestione interna (paragrafo 1.4). Il paragrafo 1.5 illustra l'approccio critico all'accounting per la sostenibilità socio-ambientale. Il paragrafo conclusivo offre una sintesi dei temi sviluppati e tratteggia le questioni aperte.

Il secondo capitolo, coerentemente con le finalità del lavoro, approfondisce il filone di ricerca brevemente presentato nel paragrafo 1.4, offrendo una rassegna dei principali strumenti per la programmazione e il controllo della sostenibilità socio-ambientale ad oggi discussi in dottrina. In particolare, il paragrafo 2.1 offre un inquadramento generale al capitolo, osservando come la letteratura oggetto di approfondimento sia essenzialmente riconducibile a due gruppi di studi. Un primo gruppo, che fa riferimento alla letteratura di *management accounting*, si focalizza sulla rilevazione e sull'utilizzo di informazioni a supporto di specifiche fattispecie decisionali, assumendo la strategia aziendale come data. Un secondo gruppo di studi, ispirato alla letteratura di *management control* e di *performance measurement*, propone invece diverse metodologie evolute di controllo miranti a (i) "tradurre" la strategia in *key performance indicator* e (ii) progettare flussi informativi relativi alla sostenibilità in modo da supportare la realizzazione della strategia definita o la sua rivisitazione. Coerentemente con tale inquadramento, i paragrafi 2.2 e 2.3 si posizionano all'interno del primo ambito di ricerca testé menzionato per presentare, rispettivamente, i principali strumenti di misurazione delle performance di sostenibilità a supporto delle decisioni (paragrafo 2.2) ed i sistemi di misurazione dei costi ambientali (paragrafo 2.3). Il paragrafo 2.4 si ispira, invece, al secondo gruppo di studi ed affronta il tema della progettazione del reporting direzionale finalizzato a supportare i processi di definizione e realizzazione della strategia di sostenibilità socio-ambientale. Si fa qui riferimento, tra gli altri, al modello del *Balanced Scorecard* sostenibile. Il capitolo si conclude con alcune considerazioni di sintesi (paragrafo 2.5). In particolar modo, si osserva come la letteratura esistente si focalizzi quasi esclusivamente sulla dimensione tecnico-contabile dei sistemi di programmazione e controllo della sostenibilità, a discapito delle dimensioni organizzativa e culturale.

Tale osservazione viene ripresa ed approfondita nel terzo capitolo del volume. Orientare la condotta aziendale verso modelli di business più sostenibili rappresenta, infatti, un complesso processo di cambiamento organizzativo che, a partire dai valori e dall'impegno dei vertici aziendali, richiede un approccio olistico basato anche su elementi organizzativi e culturali, oltre che tecnici. Il capitolo propone quindi un modello che, considerando esplicitamente anche le dimensioni organizzativa e culturale del controllo della sostenibilità, possa essere utile per orientare il futuro sviluppo della ricerca, nonché della prassi aziendale, sul tema. Tale schema concettuale si basa sul modello di «*control package*» sviluppato da Malmi e Brown nel 2008. In particolare, dopo un paragrafo introduttivo, il paragrafo 3.2 offre una descrizione del modello di Malmi e Brown, dedicando particolare attenzione ai meccanismi di controllo di tipo amministrativo e culturale in esso delineati. Il paragrafo include anche, in chiusura, dei riferimenti agli sviluppi successivi del modello, presentando alcuni lavori che hanno rielaborato, arricchito o applicato empiricamente il *framework* originario. Il paragrafo 3.3 propone alcune riflessioni sulla possibile declinazione del modello di Malmi e Brown in ottica sostenibile, riportando vari esempi pratici di meccanismi di controllo di tipo amministrativo e culturale e discutendone il potenziale contributo nel favorire un'integrazione sostanziale dei principi dello sviluppo sostenibile all'interno dell'operatività aziendale. Il paragrafo 3.4 illustra alcuni recenti sviluppi della letteratura che, in coerenza con il modello proposto, confermano l'opportunità di concettualizzare i sistemi di programmazione e controllo della sostenibilità in senso più ampio, considerandone anche i profili organizzativi e culturali. L'ultimo paragrafo conclude il capitolo con alcune considerazioni di sintesi.

Al fine di dare ulteriore concretezza al modello sviluppato, il quarto capitolo presenta alcune evidenze empiriche di applicazione dello stesso a quattro casi aziendali, ritenuti significativi rispetto al panorama nazionale. Nello specifico, in coerenza con l'obiettivo di offrire degli spunti in merito all'applicabilità ed utilità del modello, la presentazione dei risultati è organizzata non già per singolo caso aziendale, bensì in relazione ad ognuna delle tre dimensioni previste nel modello stesso. Di conseguenza, dopo un primo paragrafo di premesse metodologiche ed un secondo paragrafo di descrizione dei profili aziendali, i successivi tre paragrafi illustrano, rispettivamente, la dimensione tecnica, la dimensione organizzativa e la dimensione culturale del sistema di programmazione e controllo della sostenibilità socio-ambientale, così come esse si presentano nelle quattro realtà oggetto di indagine. Il paragrafo 4.6 discute i risultati emersi dall'analisi delle evidenze empiriche ed offre alcune considerazioni conclusive.

Tali considerazioni vengono riprese ed approfondite nel quinto ed ultimo capitolo del volume, che individua altresì alcuni possibili percorsi di ricerca futura.

Ai fini dell'attribuzione dei contenuti del presente lavoro, tutti i capitoli sono riconducibili alla sottoscritta autrice, Irene Eleonora Lisi, ad eccezione del primo capitolo, che è stato scritto da Antonella Cifalinò.

A conclusione del lavoro, si desidera ringraziare tutti coloro che, a vario titolo, hanno contribuito alla sua realizzazione.

Innanzitutto, è doveroso ricordare le quattro aziende che hanno aderito alla ricerca. In particolare, un sincero ringraziamento per il prezioso contributo e il tempo concesso va a tutti coloro che hanno accettato di partecipare alle interviste, condividendo le riflessioni proposte nel quarto capitolo del volume.

Desidero inoltre ringraziare le persone che, in questi anni, mi hanno dato stimolo e sostegno nell'attività di ricerca: il professor Stefano Baraldi, per la fiducia accordatami e per le opportunità di sviluppo concesse; la professoressa Antonella Cifalinò, per l'attività di costante guida e motivazione e per l'attiva collaborazione su tanti progetti (ivi compreso questo volume), occasioni di apprendimento e di crescita professionale; il collega Emilio Passetti che, condividendo l'interesse per i temi della sostenibilità socio-ambientale, si è sempre reso disponibile per suggerimenti e per occasioni di utile confronto; gli altri colleghi del gruppo di Programmazione e Controllo dell'Università Cattolica del Sacro Cuore di Milano, con in quali ho condiviso stimolanti anni di lavoro. Un caro ringraziamento anche al professor Angelo Dittillo, per i preziosi insegnamenti trasmessi con generosità durante gli anni del mio dottorato di ricerca presso l'Università Commerciale Luigi Bocconi e per la sua amicizia.

Da ultimo, un pensiero affettuoso e un doveroso ringraziamento vanno a Matteo e a Riccardo, Federico, Edoardo e Adele, per la gioia e l'entusiasmo che ogni giorno mi trasmettono e per la pazienza dimostrata durante l'intenso periodo di scrittura di questo lavoro.

*Irene Eleonora Lisi*

# 1. LA SOSTENIBILITÀ SOCIO-AMBIENTALE NELLA LETTERATURA DI ACCOUNTING: STATO DELL'ARTE E QUESTIONI APERTE

di Antonella Cifalinò

## 1.1. Premessa

Nonostante la dimensione sociale delle aziende sia stata oggetto di studio da diverse decadi tanto a livello internazionale (ad es., Bowen 1953; Davis 1960; Frederick 1960) quanto in ambito nazionale (ad es., Coda 1985; Onida 1961; Terzani 1984), l'attenzione alle questioni legate alla sostenibilità socio-ambientale dell'agire aziendale è stata particolarmente accentuata negli ultimi decenni (Carroll 2008; Lockett *et al.* 2006; Molteni 2004a; Pedrini 2012; Rusconi 2006)<sup>1</sup>.

Diversi fattori hanno determinato una crescente attenzione da parte delle aziende alla sostenibilità socio-ambientale (Abernathy *et al.* 2017; Burritt e Schaltegger 2010; Molteni 2004b; Pistoni 2003; Zadek 2001). Fuori dai confini aziendali, soggetti esterni esercitano, a vario titolo, significative pressioni per ottenere informazioni sugli impatti ambientali e sociali generati dalle aziende (pressione pubblica generale, dei media, delle forze politiche, ma anche dei mercati). All'interno delle aziende, si avverte l'esigenza di supportare i processi decisionali (nelle varie aree funzionali del marketing, della

<sup>1</sup> In linea con quanto suggerito da altri autori (cfr., ad es., Pedrini 2012), ai fini del presente lavoro, che si fonda su un approccio manageriale al tema oggetto di indagine, si utilizza il termine di sostenibilità socio-ambientale in senso lato, includendo anche concetti correlati quali sviluppo sostenibile (*sustainable development*), responsabilità sociale d'impresa (*corporate social responsibility*) o responsabilità d'impresa (*corporate responsibility*). Tra le numerose definizioni proposte in letteratura, cfr. Aguinis (2011:85): «*Context-specific organizational actions and policies that take into account stakeholders' expectations and the triple bottom line of economic, social, and environmental performance*». Tale approccio è fortemente contestato dagli studiosi critici che, ponendo in radicale discussione il ruolo delle aziende nello sviluppare le politiche di sostenibilità, affermano l'esigenza di non perdere di vista il degrado ambientale e le questioni di iniquità sociale che si manifestano a livello planetario, anche con riferimento alle generazioni future (Bebbington e Larrinaga 2014; Gray 2010). Per approfondimenti sulla visione critica, si rinvia la lettura al paragrafo 1.5.

produzione, delle vendite, degli acquisti, della ricerca e sviluppo, etc.) attraverso la rilevazione e la diffusione di informazioni volte ad evidenziare l'impatto ambientale e sociale associato a corsi alternativi di azione.

Sulla scorta di tali esigenze, il tema della sostenibilità socio-ambientale è stato percepito come un fattore foriero di opportunità competitive e di reputazione per le aziende che, attraverso un'efficace gestione strategica, possono migliorare contemporaneamente i propri risultati sotto il profilo economico, sociale ed ambientale (Aguinis 2011; Porter e van der Linde 1995). Di conseguenza, si è sviluppata una vastissima letteratura di management che ha indagato il tema della sostenibilità da diverse prospettive disciplinari<sup>2</sup> e ne ha evidenziato gli impatti sulle performance aziendali<sup>3</sup>. Recentemente, è stata suggerita la necessità di studiare la sostenibilità socio-ambientale adottando una prospettiva multidisciplinare e multi-livello (Aguinis e Glavas 2012), in modo da concepire le problematiche di sostenibilità socio-ambientale a livello macro (i.e. istituzionale), meso (i.e. aziendale) e micro (i.e. individuale)<sup>4</sup>.

<sup>2</sup> Per approfondimenti, si rinvia la lettura alle revisioni della letteratura di strategia (McWilliams *et al.* 2006), di marketing (Enderle e Murphy 2009; Eteokleous *et al.* 2016; Maignan e Ferrell 2004), di organizzazione aziendale (Aguinis 2011), di *operations management* (Brammer *et al.* 2011), di sistemi informativi (Elliot 2011).

<sup>3</sup> Per approfondimenti, si rinvia la lettura alle revisioni della letteratura avente per oggetto gli impatti derivanti dalla gestione aziendale della sostenibilità sulle performance finanziarie (Peloza 2009) e sul valore generato per gli stakeholder (Peloza e Shang 2011). Inoltre, un ampio filone di studi ha indagato le relazioni tra performance socio-ambientali e performance economico-finanziarie. Per alcune interessanti meta-analisi di tale letteratura si vedano, ad es., McWilliams e Siegel (2001), Margolis e Walsh (2003) e Orlitsky *et al.* (2003).

<sup>4</sup> Per approfondimenti, si rinvia la lettura alla revisione di Aguinis e Glavas (2012) nella quale, con riferimento ai tre livelli di analisi (macro, meso e micro), si identificano le seguenti tipologie di variabili: i predittori delle iniziative di sostenibilità socio-ambientale, ovvero i fattori antecedenti la loro diffusione; gli effetti (*outcome*) generati dalle iniziative di sostenibilità socio-ambientale; le variabili di mediazione delle relazioni tra le iniziative di sostenibilità socio-ambientale e gli effetti che ne conseguono, vale a dire i fattori (processi e meccanismi) che spiegano le ragioni per cui le politiche e le azioni di sostenibilità generano determinati effetti; le variabili di moderazione delle relazioni tra iniziative di sostenibilità socio-ambientale e gli effetti che ne conseguono, vale a dire i fattori che descrivono le condizioni sotto cui le iniziative di sostenibilità influenzano gli effetti attesi. Inoltre, ciascuna tipologia di variabile è classificabile rispetto alle caratteristiche assunte. Le variabili predittive assumono una valenza proattiva oppure reattiva. Gli effetti includono *outcome* interni ed esterni. Le variabili di mediazione sono interpretabili come fattori relazionali oppure valoriali. I fattori di moderazione attongono a variabili relative alle persone (alta direzione, responsabili, dipendenti), alla localizzazione dell'azienda, ai costi percepiti e a fattori di contesto relativi al profilo aziendale.



Anche la letteratura di accounting ha riservato una significativa attenzione al tema della sostenibilità socio-ambientale<sup>5</sup>. Come osservato da Owen (2008), i primi studi, risalenti all'inizio degli anni Settanta, hanno assunto un carattere prevalentemente descrittivo, con l'eccezione di alcune ricerche, localizzate in ambito statunitense, che hanno investigato gli impatti derivanti dall'adozione di strumenti di accounting della sostenibilità socio-ambientale sulle performance finanziarie. Nel corso degli anni Ottanta e dei primi anni Novanta, è emersa una crescente attenzione ai fondamenti teorici e ai requisiti metodologici di tali ricerche, con una prevalente enfasi alle questioni ambientali. Dalla seconda metà degli anni Novanta, infine, si è diffusa una certa attenzione anche alla dimensione sociale, in aggiunta a quella strettamente ambientale (Owen 2008).

Muovendo da tale premessa, la restante parte di questo capitolo è strutturata come segue. Il paragrafo 1.2 inquadra i filoni della letteratura di accounting in tema di sostenibilità socio-ambientale, richiamandone i paradigmi di ricerca sottostanti, riconducibili ad un approccio manageriale e ad uno critico. I paragrafi 1.3 e 1.4 posizionano l'approccio manageriale agli studi di accounting della sostenibilità socio-ambientale rispettivamente con riferimento alle esigenze di rendicontazione nei confronti degli stakeholder esterni (paragrafo 1.3) e di supporto alla gestione interna (paragrafo 1.4)<sup>6</sup>. Il paragrafo 1.5 illustra l'approccio critico all'accounting per la sostenibilità socio-ambientale. Il paragrafo conclusivo offre una sintesi dei temi sviluppati e tratteggia le questioni aperte.

## **1.2. Accounting e sostenibilità socio-ambientale: filoni di ricerca e prospettive teoriche**

Le ricerche di accounting della sostenibilità socio-ambientale, sviluppatesi nel corso del tempo, possono essere ricondotte a due prospettive di analisi, denominate rispettivamente approccio manageriale ed approccio critico,

<sup>5</sup> In questo volume si utilizza il termine di accounting della sostenibilità socio-ambientale laddove si intende fare riferimento, in maniera sintetica, all'ampia letteratura sul tema. Tra i termini utilizzati in ambito internazionale, ricorrono *social and environmental accounting*, *social accounting*, *environmental accounting*, *environmental management accounting*, *environmental management control*, *sustainability accounting*, *sustainability control*. A livello nazionale, si è fatto ampio ricorso ai termini di rendicontazione sociale e ambientale, bilancio sociale e ambientale, bilancio di sostenibilità, reporting socio-ambientale, contabilità ambientale/ecologica, sistemi di programmazione e controllo della sostenibilità socio-ambientale.

<sup>6</sup> Si sottolinea che l'approccio manageriale viene adottato come riferimento nei successivi capitoli di questo lavoro.

che differiscono profondamente con riferimento all'interpretazione del ruolo dell'accounting in rapporto alla sostenibilità (Brown e Fraser 2006; Burritt e Schaltegger 2010).

L'approccio manageriale muove dal presupposto di coniugare contestualmente gli aspetti di sostenibilità ambientale, sociale ed economica relativi all'agire aziendale. Assumendo un livello organizzativo di analisi, tale approccio concepisce ed analizza l'accounting come mezzo per risolvere le problematiche di sostenibilità dell'azienda. Il punto di partenza di questi studi si è fondato sulla critica mossa agli strumenti tradizionali di accounting che, essendo esclusivamente vocati a rappresentare le performance monetarie generate dai processi di trasformazione economico-aziendale, mal si prestano a trattare le questioni sociali ed ambientali. Al fine di superare tali limiti, si sono delineati due ambiti di ricerca che, in coerenza con le specificità delle discipline di *financial accounting* e di *management accounting / management control*, hanno proposto ed analizzato nuovi strumenti di accounting della sostenibilità socio-ambientale finalizzati a soddisfare, rispettivamente, le esigenze di comunicazione esterna verso gli stakeholder (tra cui gli azionisti) ovvero le necessità gestionali interne relative sia allo sviluppo di soluzioni tecniche per supportare i processi decisionali, sia al presidio degli aspetti organizzativi e culturali che incidono sui processi di guida e motivazione interni all'organizzazione.

Nell'ambito di questo primo ampio filone di studi si distinguono, inoltre, due diverse interpretazioni teoriche circa il ruolo ricoperto dall'accounting nel gestire le problematiche aziendali di sostenibilità socio-ambientale. Da un lato, gli autori più convenzionali attribuiscono agli strumenti di accounting una funzione tecnica di ricerca di soluzioni razionali ed oggettive ai problemi aziendali di sostenibilità (ad es., Burritt e Schaltegger 2001; Henri e Journeault 2010; Mio 2005; Pistoni 2003; Schaltegger e Sturm 1995). Dall'altro lato, vi sono interpretazioni sociali che attribuiscono all'accounting per la sostenibilità il ruolo di strumento di ricerca di legittimazione delle azioni manageriali individuali e collettive presso gli stakeholder (ad es., Deegan 2002; Gray *et al.* 1995; Merkl-Davies e Brennan 2007). In particolare, il riconoscimento della funzione tecnica prevale negli studi di accounting della sostenibilità socio-ambientale per la gestione interna, mentre l'interpretazione dell'accounting come istituzione sociale orientata a scopi di legittimazione prevale negli studi aventi per oggetto la rendicontazione socio-ambientale esterna.

L'approccio critico allo studio dell'accounting in tema di sostenibilità socio-ambientale propone argomentazioni radicalmente differenti. Gli autori che aderiscono a questo filone di studi, infatti, non solo contestano la prima-

zia attribuita dalle aziende agli obiettivi di carattere economico, a discapito delle tematiche sociali ed ambientali, ma sostengono anche che la causa delle crisi ambientali e delle disparità sociali sia ascrivibile, in maniera rilevante, proprio al modo in cui gli strumenti di accounting sono utilizzati dalle aziende (Gray 2010; Milne *et al.* 2009; Tregidga *et al.* 2014). Superando una prospettiva di osservazione strettamente aziendale (Gray 2010), si giunge a confutare la possibilità di studiare il tema della sostenibilità a livello aziendale e si afferma che il concetto di sostenibilità assuma significato solo a livello planetario e lungo un orizzonte temporale intergenerazionale. Lungo tale linea di pensiero, gli autori critici argomentano che gli strumenti tradizionali di accounting della sostenibilità socio-ambientale, sviluppati dalle aziende, sono asserviti al management ed agiscono esclusivamente come pratiche legittimanti e conservative. Di conseguenza, non stimolano radicali processi di cambiamento relativi alle reali problematiche sociali e ambientali che persistono a livello planetario.

Come rappresentato in Tabella 1.1, l'evoluzione degli studi sinora tratteggiata riflette i più generali approcci allo studio dell'accounting (in generale) e dei sistemi di programmazione e controllo (in particolare) sviluppati in letteratura<sup>7</sup>. Con riferimento a questi ultimi, a fronte di una certa varietà nei termini adottati, vi è un sostanziale accordo nell'identificare tre approcci prevalenti: l'approccio "convenzionale", di derivazione economica (prima ed organizzativa (poi), denominabile paradigma tecnico-funzionalista e gli approcci "alternativi", di matrice sociologica, denominabili rispettivamente paradigma interpretativo e paradigma critico<sup>8</sup>.

<sup>7</sup> Nonostante il dibattito sull'evoluzione della ricerca di accounting non sia oggetto di specifico approfondimento in questo contributo, se ne richiamano gli aspetti fondamentali quale premessa rispetto all'analisi che si sviluppa nel prosieguo. A tale proposito, oltre al numero speciale di Management Accounting Research, 2010, Vol. 21(2), tra gli altri si vedano Covalesski *et al.* (1996), Wickramasinghe e Alawattage (2007), Kakkuri-Knuuttila *et al.* (2008), Ahrens (2008), Ahrens *et al.* (2008), Armstrong (2008), Parker (2008), Vollmer (2009).

<sup>8</sup> Ampia riflessione è dedicata all'applicazione del concetto di paradigma nella ricerca di *management accounting*. Tra gli altri, Lukka (2010:111) precisa: «*The notion refers to the set of practices that define a scientific discipline during a period of time. Paradigms are about several things. Most notably about what is to be studied, what kind of research questions are supposed to be formulated in relation to these subjects, with what methods these studies should be conducted, and how their results should be interpreted*». Più in generale, altri autori richiamano la definizione di paradigma offerta da *The Free Dictionary* in termini di «*a set of assumptions, concepts, values, and practices that constitutes a way of viewing reality for the community that shares them, especially in an intellectual discipline*». In tal senso, cfr. Merchant (2010), Malmi (2010). Inoltre, il termine "paradigma" viene spesso sostituito da "prospettiva" o da "approccio". Ad esempio, Chua (1986) parla di *perspective* riferendosi a tre categorie di analisi (*beliefs about knowledge, beliefs about physical and social reality, relationship between theory and practice*). Ancora, Kakkuri-Knuuttila *et al.* (2008:267)

Tab. 1.1 – Filoni della letteratura di accounting in tema di sostenibilità socio-ambientale: paradigmi di ricerca ed interpretazione del ruolo dell'accounting

<i>Sostenibilità socio-ambientale ed accounting: filoni di studi</i>	<i>Paradigma di ricerca prevalente</i>	<i>Spiegazione attribuita al ruolo dell'accounting</i>
Approccio manageriale all'accounting della sostenibilità socio-ambientale per la rendicontazione esterna	Paradigma interpretativo	L'accounting agisce prevalentemente come istituzione sociale con scopi di legittimazione esterna.
Approccio manageriale all'accounting della sostenibilità socio-ambientale per la gestione interna	Paradigma tecnico-funzionalista	L'accounting è inteso prevalentemente come strumento tecnico-razionale a supporto dei processi decisionali aventi per oggetto temi relativi alla sostenibilità.
Approccio critico al ruolo dell'accounting per la sostenibilità socio-ambientale	Paradigma critico	L'utilizzo degli strumenti di accounting da parte delle aziende causa problemi di sostenibilità.

Anzitutto, la ricerca in accounting si è primariamente sviluppata secondo un approccio razionale-funzionalista, che trova i suoi fondamenti nella *Positive Accounting Theory* (Watts e Zimmermann 1986). In estrema sintesi, le principali caratteristiche di questo paradigma sono (Lukka 2010; Modell 2010; Richardson 2012):

- trova fondamento ontologico nel realismo, vale a dire nell'assunzione che la realtà esiste indipendentemente da chi la osserva;
- persegue un approccio epistemologico fondato sull'oggettivismo, secondo cui la conoscenza è ritenuta valida se una proposizione dedotta dalla teoria generale supera le verifiche empiriche; in altri termini, applica modelli di teorizzazione analitica (ipotetico-deduttivi) che consentono di verificare empiricamente ipotesi predefinite;
- in termini metodologici, privilegia il ricorso a metodi quantitativi che si avvalgono di ampie base dati;
- si caratterizza per un prevalente utilizzo di teorie economiche;
- è primariamente finalizzato a spiegare e prevedere i fenomeni di accounting, mediante la definizione di leggi economiche universali – intese come regolarità verificabili su base empirica;
- i fenomeni unici che emergono nell'evidenza empirica sono considerati alla stregua di “devianze” non interessanti.

Si noti, peraltro, che nonostante sia generalmente riconosciuto che l'approccio razionale-funzionalista fondi le sue radici nel realismo ontologico e

affermano: «*There is a tendency in the methodological literature of accounting and organisations studies to emphasize the differences between various research approaches, or 'paradigms', while similarities are played down, if not completely ignored.*».

nel positivismo epistemologico, gli autori che aderiscono a questo filone di studi attribuiscono un limitato interesse ad approfondire le basi filosofiche della loro riflessione<sup>9</sup>, ritenendo la nozione di paradigma incommensurabile (Modell 2010). Tale considerazione è da interpretarsi alla luce del fatto che i ricercatori che afferiscono ad una disciplina scientifica che attraversa una fase di «*normal science*» tendono a lavorare «*within the box*», senza metterne in discussione i fondamentali e senza ricercare «*outside the current box*» differenti approcci esplicativi rispetto all'oggetto di indagine (Lukka 2010).

Anche la ricerca sui sistemi di programmazione e controllo ha tradizionalmente aderito a questo paradigma razionale-funzionalista, fondando le sue istanze nelle teorie economiche neoclassiche e nelle teorie organizzative (Wickramasinghe e Alawattage 2007). In particolare, si riconducono alla prospettiva economica neoclassica la teoria dei costi di transazione e la teoria principale-agente. Secondo queste teorie, il sistema di programmazione e controllo è considerato come un insieme di strumenti (*calculative practices*) necessari ad orientare i decisori verso i corsi alternativi di azione che massimizzano la propria utilità, garantendo nel contempo un efficace coordinamento manageriale.

La prospettiva organizzativa ha consentito di applicare la teoria della contingenza ai sistemi di programmazione e controllo, focalizzando l'analisi sulla progettazione e sull'utilizzo dei sistemi di programmazione e controllo in coerenza con date variabili ambientali ed organizzative. In particolare, questo approccio ha dapprima ispirato la considerazione dei classici fattori contingenti definiti in termini di *technology* e *task environment*, per poi considerare anche una molteplicità di elementi tra cui la dimensione aziendale, la struttura organizzativa, la strategia e la cultura nazionale<sup>10</sup>.

Nonostante l'approccio contingente si sia caratterizzato per una espansione della dimensione organizzativa dei sistemi di programmazione e controllo, al di là della considerazione dei soli fattori di tipo economico, esso è in ogni caso riconducibile all'approccio razionale, in ragione dei suoi fondamenti di realismo ontologico e di positivismo epistemologico. In ultima analisi, i ricercatori che aderiscono a questo filone dominante (*conventional researchers*) attribuiscono, infatti, ai sistemi di programmazione e controllo una funzione tecnica di soluzione razionale a problemi di coordinamento manageriale.

<sup>9</sup> In tal senso, cfr. Lukka (2010:112): «Within this dominant paradigm, any debate around the notion of paradigm is typically regarded as a non-issue».

<sup>10</sup> Tra le opere classiche relative alla teoria della contingenza, cfr. Thompson (1967), Perrow (1967), Lawrence e Lorsch (1969). In merito ai fattori che, secondo il modello della contingenza, influenzano i sistemi di *management accounting*, si vedano tra gli altri Amigoni (1979), Otley (1980), Merchant (1998), Chenhall (2003), Zoni (2003).