

Antonio Leotta

La natura socio-tecnica della contabilità direzionale

Accounting
& Business
Studies

Una chiave interpretativa
del rapporto tra la teoria e la pratica

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.



The Series publishes research concerning two wide and interwoven fields: Theories of Firm and Organizations, Company Strategy, Corporate Governance, Business Ethics, Corporate Social Responsibility; Financial Accounting, Managerial Accounting, Social Reporting, Company Valuation, Internal and External Auditing, Financial Statement Analysis, Fundamental Analysis and Security Valuation, Accounting History, Corporate Disclosure and Communication to Financial Market.

The Series is open to contributions based on: different methodologies and methods; theoretical, empirical or experimental research; positive, interpretive, and critical approaches. Nevertheless, only rigorous, original, contributive and clear pieces of research that will make a contribution to the above mentioned fields of study will be published. Purely normative or descriptive works will not be accepted as well as inappropriate subject matter.

The Editor in Chief, the Co-Editors and the Editorial Board will insure that the Editorial Policy will be respected. They make a first appraisal of the publication proposals, considering their coherence with the aims and scope of the Series. The Editor in Chief and the Co-Editors, assisted by the Editorial Board, choose the reviewers, and guarantee a transparent and correct application of a double blind review process.

The members of the Scientific Committee, and other valuable scholars, contribute as reviewers, on the basis of their specific competency. Each member of the Scientific Committee can also select and address publication proposals to the Editor. In this case, the member cannot be involved in the reviewing process.

Our Series also hosts collected volumes. In this case, if the volume has a responsible editor and contains many chapters concerning different topics, a single blind review process is applied.

*This Series is supervised by AIDEA
Collana accreditata AIDEA*



Editor in Chief

Francesco Giunta (Florence University)

Co-Editors

Luciano Marchi (Pisa University)

Lucio Potito (Federico II Naples University)

Editorial Board

Marco Allegrini (Pisa University)

Alessandro Lai (Verona University)

Roberto Maglio (Federico II Naples University)

Michele Pisani (L'Aquila University)

Ugo Sostero (Venice University)

Italian Scientific Committee

Paolo Andrei (Parma University)
Luca Anselmi (Pisa University)
Elio Borgonovi (Bocconi Milan University)
Fabrizio Cerbioni (Padua University)
Lino Cinquini (Scuola Superiore Sant'Anna, Pisa)
Paolo Collini (Trento University)
Stefano Coronella (Parthenope Naples University)
Luciano D'Amico (Teramo University)
Vittorio Dell'Atti (Bari University)
Antonio Del Pozzo (Messina University)
Enrico Laghi (La Sapienza Rome University)
Giovanni Liberatore (Florence University)
Riccardo Macchioni (Federico II Naples University)
Stefano Marasca (Marche University)
Antonio Matacena (Bologna University)
Pietro Mazzola (IULM Milan University)
Luciano Olivotto (Venice University)
Antonella Paolini (Macerata University)
Giuseppe Paolone (Pescara University)
Angelo Riccaboni (Siena University)
Stefano Pozzoli (Parthenope Naples University)
Alberto Quagli (Genoa University)
Paolo Tartaglia Polcini (Salerno University)
Claudio Teodori (Brescia University)
Riccardo Viganò (Federico II Naples University)
Stefano Zambon (Ferrara University)

International Scientific Committee

David Alexander (The Birmingham Business School, UK)
Bruce Behn (University of Tennessee, Usa)
Garry Carnegie (RMIT University, Australia)
Pablo Fernandez (IESE Business School, University of Navarra)
Günther Gebhardt (Johann Wolfgang Goethe Universität, Frankfurt am Main)
Richard Slack (Northumbria University, Newcastle, UK)
Maria Shtefan (Higher School of Economics, Nizhny Novgorod, Russia)

Antonio Leotta

La natura socio-tecnica della contabilità direzionale

Una chiave interpretativa
del rapporto tra la teoria e la pratica

FrancoAngeli

Copyright © 2016 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.

INDICE

Introduzione	pag.	9
1. Oggetto, motivazione e obiettivo del lavoro	»	9
2. Struttura del lavoro	»	13
3. Scelte metodologiche	»	15
1. La contabilità direzionale come disciplina tecnica del processo informativo. Linee evolutive degli studi nel paradigma dominante	»	19
1.1. Il processo informativo: la produzione delle informazioni come potenziale unità di analisi	»	19
1.2. I filoni teorici sulla produzione delle informazioni secondo un approccio universalistico	»	21
1.2.1. La prospettiva mono-disciplinare degli studi basati sull'Information Economics e sulla Transaction Cost Economics	»	22
1.2.2. La prospettiva multi-disciplinare del Behavioural Accounting	»	24
1.3. I filoni teorici sulla produzione delle informazioni secondo un approccio particolaristico	»	25
1.3.1. Gli studi basati sulla Contingency Theory	»	26
1.3.2. Gli studi basati sullo Strategic Management Accounting	»	26
1.4. Le assunzioni paradigmatiche sottostanti ai filoni teorici sulla produzione delle informazioni	»	28

2. La contabilità direzionale come costruzione sociale degli attori del processo decisionale. Linee evolutive degli studi nel paradigma interpretativo	pag. 31
2.1. Gli attori del processo decisionale. La comunicazione e l'uso delle informazioni	» 31
2.2. I filoni teorici sulla comunicazione e l'uso delle informazioni nell'interazione tra individui	» 33
2.2.1. La prospettiva degli studi basati sul Symbolic Interactionism	» 33
2.3. I filoni teorici sulla comunicazione e l'uso delle informazioni nell'interazione tra individui e istituzioni	» 36
2.3.1. La prospettiva statica degli studi basati sulla Neo-Institutional Sociology	» 37
2.3.2. La prospettiva dinamica degli studi sulla Structuration Theory	» 40
2.4. Le assunzioni paradigmatiche sottostanti ai filoni teorici sulla comunicazione e l'uso delle informazioni	» 47
3. La contabilità direzionale come costruzione collettiva di reti socio-tecniche nell'unitario processo informativo e decisionale. Il paradigma critico e la prospettiva dell'Attore-Rete	» 51
3.1. Gli agenti che partecipano all'unitario processo informativo e decisionale: produzione, comunicazione e uso delle informazioni	» 51
3.2. Il filone teorico sulla produzione, comunicazione e uso delle informazioni. Gli studi basati sulla Actor-Network Theory	» 55
3.2.1. Le rilevazioni e i documenti contabili quali inscriptions	» 57
3.2.2. Il processo di costruzione di un campo di visibilità che definisca un attore-rete mediante le rilevazioni e i documenti contabili	» 60
3.2.3. Le dinamiche di cambiamento-stabilità che conseguono alla fragilità dell'attore-rete e della trama di interessi mobilitati nei documenti contabili	» 63
3.3. Le assunzioni paradigmatiche sottostanti al filone teorico sulla produzione, comunicazione e uso delle informazioni	» 65

4. Il rapporto tra la teoria e la pratica della contabilità direzionale. Analisi comparata delle assunzioni paradigmatiche, prospettive emergenti e riflessioni conclusive	pag.	69
4.1. Un'analisi comparata tra paradigmi di ricerca tesa alla comprensione del rapporto tra la teoria e la pratica della contabilità direzionale	»	69
4.1.1. L'oggetto degli studi di contabilità direzionale	»	70
4.1.2. L'obiettivo degli studi di contabilità direzionale	»	71
4.1.3. Il metodo negli studi di contabilità direzionale	»	73
4.2. Il rapporto tra teoria e pratica alla luce della emergente prospettiva del costruttivismo pragmatico	»	74
4.3. Riflessioni conclusive	»	77
4.3.1. Una lettura evolutiva degli studi di contabilità direzionale	»	77
4.3.2. Considerazioni critiche	»	79
Bibliografia	»	85

INTRODUZIONE

1. Oggetto, motivazione e obiettivo del lavoro

È noto come la pratica di *management accounting* abbia conosciuto una evoluzione che ha recepito poco i contributi della letteratura scientifica. Tale problema è emerso, in primo luogo, con riferimento agli studi di contabilità direzionale inquadrabili nel cosiddetto paradigma dominante, quello funzionalista, ossia gli studi di matrice economica neoclassica e comportamentista, ma anche quelli che hanno superato un approccio universalistico, come gli studi basati sull'approccio contingente. In entrambi i filoni, la contabilità direzionale è stata concepita come una disciplina di natura meramente tecnica, focalizzata sui problemi della produzione di informazioni. Gli studi di matrice economica neoclassica, infatti, prescrivono, attraverso modellizzazioni analitiche, le strutture informative che consentono la massimizzazione del valore delle informazioni da produrre; gli studi comportamentistici, pur superando i limiti delle assunzioni razionalistiche, sono concentrati sulla produzione delle informazioni, assumendole come stimolo ai comportamenti di risposta attesi; gli studi che seguono un approccio contingente evidenziano i connotati specifici dell'ambiente socio-economico e della tecnologia al fine comunque di definire i caratteri delle decisioni gestionali quale base di riferimento per la strutturazione delle informazioni da produrre. Secondo le prospettive teoriche citate, l'esame del processo decisionale è limitato ad una dimensione tecnica che si esaurisce nel rapporto tra soggetto decisore ed oggetto della decisione. In questo rapporto l'informazione rende possibile la decisione fungendo da *medium* tra soggetto ed oggetto. Così, l'oggetto della decisione (decisione strategica o operativa) assume rilevanza ai fini della struttura dell'informazione da produrre e della tempestività di tale produ-

zione. Tale visione trascura la dimensione interpersonale e collettiva, trascura cioè il contesto organizzativo in cui il processo decisionale ha luogo. Essa riconosce che il momento di produzione delle informazioni è condizionato dal processo decisionale, ma la concezione di processo decisionale è fortemente limitata ad una dimensione atomistica. L'uso ridotto di metodologie di contabilità direzionale che presentano delle basi teoriche razionalistiche o comportamentistiche sembra potersi spiegare proprio con la mancata attenzione di tali teorie rispetto ai problemi legati alla comunicazione e all'uso delle informazioni.

Il filone degli studi interpretativi muove proprio da queste considerazioni critiche per focalizzarsi sulla comunicazione e sull'uso delle informazioni negli ambienti organizzativi manageriali. Il ricorso alle teorie di matrice sociologica, dall'interazionismo simbolico, alla sociologia neo-istituzionale, alla teoria della strutturazione, si giustifica con l'importanza che si attribuisce alla dimensione relazionale sia tra soggetti che tra soggetti e istituzioni. Ne deriva una visione collettiva e organizzativa del processo decisionale che riesce a meglio spiegare i limiti alla razionalità di molte scelte "pratiche", e che pone in giusta luce la dimensione informale dell'organizzazione e del relativo processo informativo. Lo stesso processo informativo viene riesaminato in questa dimensione collettiva, quale processo spesso informale in cui la trasformazione dei dati in informazioni si concretizza con la comunicazione e con l'uso concomitante di quelle informazioni. Nel filone interpretativo gli aspetti umani, relazionali, istituzionali acquisiscono una centralità tale da rendere gli studi di contabilità direzionale fortemente sbilanciati sulle componenti sociali attinenti alla comunicazione e all'uso delle informazioni, con il limite di trascurare gli aspetti tecnici dei sistemi informativi, delle tecnologie e delle metodologie di produzione delle stesse informazioni.

Dalle pagine della rivista *Management Accounting Research*, Baldvinsdottir *et al.* (2010) denunciavano la risposta molto limitata degli studiosi di *management accounting* ad un precedente *call for paper* promosso dalla stessa rivista sulla relazione tra teoria e pratica e riconoscevano come negli anni recenti la disciplina in questione avesse acquisito la natura di "scienza sociale" perdendo la propria vocazione tecnica¹. Gli *editor* ritenevano pertanto che il mancato collegamento tra teoria e pratica fosse da attribuire a

¹ Per comprendere meglio la denuncia degli *editor* è interessante il lavoro di Gudrun Baldvinsdottir, John Burns, Hanne Nørreklit, Robert W. Scapens (2009) in *AAAJ* che, sviluppato su riviste inglesi, esamina gli aspetti sociali della professione contabile, sostenendo «The image of the accountants has implications for the development of the accounting profession» (cfr. p.

tale perdita di tecnicismo. Se questo è vero, è anche vero che lo spinto tecnicismo dei filoni del paradigma dominante, che trascurano totalmente gli aspetti sociali della disciplina, non ha avuto un esito migliore rispetto alla rilevanza pratica di quei contributi.

Il presente lavoro intende inserirsi in questo dibattito. Nel prosieguo della trattazione per aspetti tecnici della contabilità direzionale si intenderanno gli aspetti applicativi, maggiormente legati al calcolo, quindi alla produzione di informazioni contabili. Si pensi al calcolo dei costi di certe aree di risultato in cui è scomposta l'unitaria gestione di un'azienda. Gli aspetti sociali della contabilità direzionale saranno riferiti all'uso delle informazioni e interessano il processo decisionale quando si riconosce a questo una natura interrogativa. Si tratta di ciò che consente alla disciplina del *management accounting* di sviluppare in chi la applica abilità comunicative. Inoltre, useremo la locuzione "processo informativo" per designare il processo di produzione delle informazioni, e quella di "processo decisionale" per designare il processo di comunicazione e uso delle informazioni.

La tesi principale di questo volume consiste nell'unitarietà del processo informativo-decisionale, che si traduce in una precisa assunzione ontologica: l'unitarietà della natura socio-tecnica di qualunque realtà. Si sostiene così che la mancata o insufficiente connessione tra teoria e pratica rispetto alla contabilità direzionale dipende da una frattura artificiosa dell'unitario processo informativo-decisionale. Tale frattura è dovuta alla necessità di semplificare la realtà allo studio, identificandola: o con il solo processo informativo, con il corollario di focalizzare la contabilità direzionale sulla sola produzione di informazioni, e di qualificarla così come disciplina tecnica; o con il solo processo decisionale, esaltandone la dimensione collettiva, con la conseguenza di esaminare la contabilità direzionale in rapporto alla comunicazione e all'uso delle relative informazioni, qualificandola come disciplina sociale.

Muovendo da tale riflessione, si ritiene che gli studi che si inquadrano nel paradigma critico, e in particolare nel filone dell'*Actor Network Theory* (ANT), superino il limite menzionato. L'ANT, infatti, assume proprio l'unitarietà della natura socio-tecnica della realtà (Latour, 1987; 1999a; 1999b; 2005). In questa prospettiva, quindi, il processo informativo-decisionale viene visto come processo unitario, nel quale produzione, comunicazione e uso delle informazioni sono "momenti" che si condizionano e si compenetrano a vicenda. Gli studi di *management accounting* basati sulla ANT evidenziano un

858). Il focus del lavoro è sul ruolo della professione contabile nel contesto sociale: «By looking at accounting software adverts, an attempt is made to investigate the image of the accountant produced by the discourse of the adverts, and whether the image produced reflects a wide social change in society» (cfr. p. 858).

nesso circolare tra i momenti, o sub-processi, informativo e decisionale: quest'ultimo, infatti, non è influenzato solo dalle informazioni (output) elaborate durante il sub-processo informativo, ma dallo stesso sub-processo. In proposito, Mouritsen (1999) evidenzia come l'orientamento all'esternalizzazione o alla produzione interna da parte di un'azienda sia fortemente condizionato dalla metodologia di calcolo dei costi di prodotto: quella a margine di contribuzione indurrebbe all'esternalizzazione dei processi produttivi; quella basata sulle attività, invece, spingerebbe verso il mantenimento dei processi all'interno. Ulteriori studi mettono in evidenza la capacità "performativa" delle informazioni, ossia la loro attitudine a modificare la realtà che sono chiamate a rappresentare. Le influenze del sub-processo decisionale su quello informativo, invece, sono evidenziate dagli studi sul settore sanitario. Si osserva come in tale ambito il sub-processo decisionale sia distribuito tra due principali categorie di attori, rappresentative, rispettivamente, della componente amministrativo-manageriale e di quella medico-professionale. Gli interessi di queste due categorie non sono sempre convergenti, in quanto riflettono istanze e professionalità differenti che si traducono in diversi fabbisogni informativi. Gli studi in questione mettono così in luce come l'introduzione e implementazione di nuovi sistemi informativi e di misurazione dei costi e delle *performance* sia condizionata dalla attitudine di tali sistemi a rappresentare le istanze dei diversi attori che si cerca di far convergere. La dimensione tecnica dei sistemi informativi e di misurazione viene dunque intesa come la risposta alle istanze sociali degli attori in gioco. Le scelte relative alla configurazione di costo del servizio, alle misure di *performance*, ai metodi di allocazione delle risorse sono infatti scelte tecniche di calcolo con cui si dà risposta alle istanze dei diversi attori. Ma, a rendere ulteriormente compenstrate le dimensioni tecnica e sociale è il riconoscimento, tra gli agenti coinvolti nell'introduzione di nuovi sistemi, degli stessi sistemi amministrativi e organizzativi, e delle tecnologie in genere già presenti nel contesto. Così, l'introduzione di nuovi sistemi di misurazione dei costi e delle *performance* non può trascurare i sistemi di valutazione e incentivazione già operanti nell'organizzazione, né i sistemi di trattamento dei dati e delle informazioni: sistemi che, a loro volta, erano stati "pensati" per soddisfare certi bisogni. Gli agenti le cui istanze costituiscono la base su cui costruire una rete stabile di convergenze sono agenti socio-tecnici, umani e non. Su queste basi, gli studi di *management accounting* che si ispirano all'ANT contribuiscono ad una migliore comprensione dei processi di progettazione, introduzione ed implementazione di nuovi sistemi informativi e di misurazione offrendone una visione dinamica. Si evidenzia come progettazione, introduzione ed implementazione siano talmente compenstrate l'una nell'altra da dar luogo ad aggiustamenti reciproci in misura tale da ritenere più

opportuno non distinguere tali fasi (Quattrone e Hopper, 2006). I cambiamenti organizzativi che si accompagnano a nuovi sistemi informativi e di misurazione sono così studiati come processi di “traslazione”, ossia processi in cui gli interessi e i diversi agenti coinvolti vengono traslati o tradotti, mobilitati attraverso i nuovi sistemi. L’efficacia di nuovi sistemi viene così valutata sulla base della loro attitudine a rappresentare e mobilitare gli interessi e le istanze di tutti gli attori in gioco, coinvolgendoli direttamente in una rete unitaria.

In sintesi, se i filoni teorici collocabili nel paradigma dominante accusano limiti di rilevanza per aver trascurato la dimensione sociale, i filoni propri del paradigma interpretativo soffrono dell’analogo male, ossia di aver dimenticato la vocazione tecnica della contabilità direzionale a vantaggio di quella sociale. Il filone critico basato sull’ANT sembra proporre una soluzione al problema dello scollamento della teoria dalla pratica, recuperando la dimensione tecnica come risposta alle istanze sociali e come componente delle stesse istanze da rappresentare e mobilitare.

Il lavoro si propone di esaminare la letteratura di *management accounting* adottando come chiave di lettura l’attitudine dei diversi studi a colmare lo scollamento tra teoria e pratica manageriale.

2. Struttura del lavoro

La trattazione segue un percorso storico-evolutivo che intende rappresentare il posizionamento dei filoni teorici nell’unitario processo informativo-decisionale, spiegando tale posizionamento attraverso le assunzioni paradigmatiche sottostanti a quei filoni. Tale percorso si articola in tre capitoli. Il primo è dedicato alle linee evolutive dei filoni teorici afferenti al dominante paradigma funzionalista. In questo capitolo si evidenzia come i contributi collocati nei vari filoni teorici si focalizzino sulla dimensione tecnica riguardante il momento della produzione delle informazioni. All’interno del capitolo i vari filoni teorici sono trattati ricostruendone un percorso storico, che parte da studi caratterizzati da un approccio “universalistico”, le cui proposizioni prescindono da elementi specifici di luogo e di tempo, come i contributi a carattere analitico, per approdare a studi che seguono un approccio “particolaristico”, nel senso di ancorare le relative proposizioni a specifiche condizioni di luogo e di tempo, come gli studi a carattere empirico. Tale approccio particolaristico, tuttavia, non si contrappone alla generalità delle conclusioni, che valgono in tutti i contesti di luogo e di tempo che soddisfano le condizioni definite. Oltre a questo percorso evolutivo, uno più specifico è proposto all’interno degli studi che seguono un determinato approccio. Così,

gli studi ad approccio universalistico sono esaminati nella loro evoluzione dalla prospettiva mono-disciplinare della *Information Economics* e della *Transaction Cost Economics*, a quella multi-disciplinare del *Behavioural Accounting*. Negli studi ad approccio particolaristico, invece, si esaminano quelli riconducibili ai filoni della *Contingency Theory* e dello *Strategic Management Accounting*. Qui la linea evolutiva tratteggiata risponde ad un criterio cronologico, essendo lo *Strategic Management Accounting* fortemente influenzato dalla *Contingency Theory*. Il capitolo si conclude con l'esame delle assunzioni paradigmatiche che consentono di definire il paradigma scientifico funzionalistico come comune denominatore dei filoni teorici esaminati, evidenziando i limiti di tale paradigma, e quindi dei relativi filoni, nell'affrontare gli aspetti sociali attinenti alla comunicazione e all'uso delle informazioni.

Il secondo capitolo è dedicato all'evoluzione dei filoni teorici collocati nel paradigma interpretativo. In questo capitolo si evidenzia come gli studi afferenti ai vari filoni teorici superino i limiti del paradigma funzionalistico esaltando la dimensione sociale della contabilità direzionale. L'attenzione è dedicata alla comunicazione e all'uso delle informazioni, ossia al "processo decisionale", dove la contabilità direzionale è rappresentata come una "costruzione sociale". Il percorso evolutivo tracciato nel capitolo segue prima un criterio cronologico attinente alle matrici teoriche del *Symbolic Interactionism* e della *Neo-Institutional Sociology*. Un secondo criterio è di tipo logico e segna il percorso evolutivo che connette gli studi basati sulla *Neo-Institutional Sociology*, che assumono una prospettiva statica, agli studi basati sulla *Structuration Theory*, che assumono una prospettiva dinamica. Il capitolo si conclude con l'analisi delle assunzioni paradigmatiche sottostanti ai filoni teorici esaminati, evidenziando i limiti del paradigma interpretativo a spiegare gli aspetti tecnici relativi alla produzione delle informazioni.

Il terzo capitolo è dedicato al filone degli studi basati sulla ANT, la cui collocazione nel paradigma critico è utile a rintracciarne le assunzioni di base. Il capitolo mette in luce la natura unitaria del processo informativo-decisionale, discutendo gli studi più significativi del filone in questione. L'analisi delle assunzioni paradigmatiche soggiacenti agli studi ispirati all'ANT conclude il capitolo evidenziando la capacità di tali studi di superare i limiti dei paradigmi esaminati in precedenza.

Il lavoro si chiude con un quarto capitolo che propone un'analisi comparata delle assunzioni dei diversi paradigmi analizzati in precedenza. Si discute il modo in cui i diversi studi vedono il rapporto tra la teoria e la pratica della contabilità direzionale. Segue l'esposizione di una prospettiva emer-

gente, che si ritiene utile ai fini di questo studio: la prospettiva del costruttivismo pragmatico (*pragmatic constructivism*) (Nørreklit *et al.*, 2006; Nørreklit *et al.*, 2007; Nørreklit *et al.*, 2010; Nørreklit, 2014; Cinquini e Nørreklit, 2015). La ricerca sulle assunzioni paradigmatiche di tale prospettiva, elevata dagli stessi autori a rango di paradigma, è ancora in corso. Ciò ha suggerito di discutere tale prospettiva nel paragrafo che anticipa le conclusioni. Vengono quindi formulate delle riflessioni conclusive che, oltre a tracciare la sintesi del percorso seguito, presentano una serie di considerazioni critiche sul tema oggetto del lavoro.

3. Scelte metodologiche

Delineata la struttura del lavoro, si ritiene doveroso qualche chiarimento metodologico. In primo luogo, l'esposizione degli studi vuole rispettare un ordine cronologico, proprio di un approccio storiografico. Al tempo stesso, però, il criterio cronologico è stato coniugato con un criterio logico, specie nell'esposizione distinta dei filoni teorici del paradigma interpretativo e di quello critico facente capo all'ANT.

In secondo luogo, la trattazione dei filoni teorici, classificati per paradigmi, appare eterogenea laddove distingue i filoni teorici del paradigma dominante, quelli del paradigma interpretativo, focalizzandosi, infine, tra i filoni del paradigma critico, sul solo basato sulla ANT. Questo *focus* particolare va giustificato richiamando l'obiettivo conoscitivo del lavoro ed il filo logico seguito. Il lavoro si propone di esaminare in che modo l'evoluzione della disciplina possa trovare soluzione al problema dello scollamento tra teoria e pratica di *management accounting*. Il perseguimento di tale obiettivo si snoda attraverso il filo logico che connette i filoni del paradigma dominante, sbilanciati sugli aspetti tecnici, quelli del paradigma interpretativo, sbilanciati sugli aspetti sociali, il filone dell'ANT, che fonde aspetti tecnici e sociali. Questo filo logico assume quindi che la convergenza tra teoria e pratica di *management accounting* richieda la convergenza tra aspetti tecnici e sociali. Tra i filoni di *critical accounting*, quello basato sull'ANT si distingue dagli altri proprio perché esamina le tecnologie di *management accounting* nell'ambito di network formati da agenti umani e non (Baxter e Chua, 2003). L'assunzione ontologica alla base di questa osservazione è proprio l'unitarietà di aspetti tecnici e sociali. Il riconoscimento di capacità di azione, e quindi di socialità, a sistemi tecnici, come i metodi o i report contabili, costituisce una prerogativa degli studi basati sull'ANT, non condivisa da altri filoni critici. Questo focus sull'ANT tra i filoni critici è in linea con quanto

sostenuto da Hopper e Bui (2015), l'ANT affronta la questione sollevata da Baldvinsdottir *et al.* (2010) poiché enfatizza ciò che è messo in pratica. Più in particolare, Hopper e Bui richiamano l'enfasi che l'ANT pone sulla "performatività", cioè sulla caratteristica di una disciplina come l'*accounting* non solo di descrivere i processi di calcolo ma anche di condizionarli. Questa caratteristica appare utile per comprendere come la conoscenza scientifica possa rendersi pratica².

In terzo luogo, l'analisi della letteratura proposta non costituisce una rassegna esaustiva dei contributi, e dei relativi filoni e paradigmi, ma solo una mappa evolutiva dei contributi, collocati in filoni teorici e, questi, in paradigmi scientifici. La selezione dei filoni teorici è comunque guidata dall'oggetto della disciplina in esame: la contabilità direzionale o *management accounting*. Il riferimento alla contabilità direzionale piuttosto che al controllo direzionale deriva dall'interesse dell'autore a tutto ciò che concerne l'informazione, con particolare attenzione al processo di produzione, comunicazione ed uso della stessa. Sono quindi ignorati gli studi afferenti all'importante filone teorico della *Agency Theory*, che si ritiene rilevante per le scelte organizzative e di *governance*, e per quelle sulla struttura retributiva e sui sistemi incentivanti; mentre gli studi afferenti al filone della *Transaction Cost Economics* vengono esaminati relativamente alle loro implicazioni sui caratteri dell'informazione.

Infine, va precisato come l'osservazione dei filoni teorici inquadrati nei tre principali paradigmi scientifici non pretende di essere imparziale ma risente di condizionamenti sia di tempo che di luogo. I primi scaturiscono dalla maturazione conseguita dall'autore durante i suoi studi. L'analisi che qui si propone muove dalla prospettiva dell'ANT a cui l'autore è approdato e che ritiene di condividere, almeno nel periodo in cui scrive queste riflessioni. La mappa evolutiva proposta in questo lavoro traccia infatti il percorso seguito dall'autore dall'inizio della sua attività di ricerca fino al momento in cui ha iniziato ad esporre queste considerazioni. I condizionamenti di luogo scaturiscono dalla visione italiana. Sebbene la letteratura analizzata nel lavoro abbia una matrice internazionale, il debito alla Scuola Italiana si riconosce nella

² Hopper e Bui (2015) osservano: «It is alleged that management accounting researchers' success in establishing the area in academia as a social science has diverted attention from its technical core and issues of practical relevance (Baldvinsdottir et al., 2010). However, ANT's emphasis is on what people 'practice'» (cfr. p. 15). E riferendosi sempre alla ANT: «Its emphasis on 'performativity' (whereby a discipline such as accounting does not just describe calculations and forms of accountability but also frames them) raises fundamental issues about what management accountants do and should do, and how practical management accounting knowledge is developed» (cfr. p. 15).

chiave di lettura che si è scelto di adottare, espressa nell'introduzione ad ogni singolo capitolo.

Quest'ultima precisazione sulla parzialità dell'osservazione ha rilevanza metodologica, in quanto l'approccio storiografico seguito nella ricostruzione delle tappe evolutive della disciplina assume un orientamento retrospettivo e "di parte". Sia i filoni inquadrati nel paradigma funzionalista, dominante, sia quelli del paradigma interpretativo sono infatti presentati da una prospettiva "critica" di osservazione, che intende evidenziarne i limiti e rintracciare i percorsi seguiti dalla disciplina per superarli.

1. LA CONTABILITÀ DIREZIONALE COME DISCIPLINA TECNICA DEL PROCESSO INFORMATIVO. LINEE EVOLUTIVE DEGLI STUDI NEL PARADIGMA DOMINANTE

1.1. Il processo informativo: la produzione delle informazioni come potenziale unità di analisi

L'esame del processo informativo che qui si intende svolgere non si propone di ripercorrere le tappe logiche segnate storicamente dai diversi contributi, proprio perché l'argomento si presenta ormai consolidato. I punti che si vogliono mettere a fuoco sono stati, invece, selezionati coerentemente agli obiettivi di questo volume. Essi afferiscono alla possibilità di isolare il momento di produzione delle informazioni, ossia il processo informativo, per presentarlo come unità di analisi. I punti in questione riguardano:

- la vocazione “produttiva” del processo informativo;
- la distinzione tra processo informativo e processo decisionale.

Il processo informativo assume una vocazione produttiva in quanto processo di acquisizione e trasformazione del “dato” in “informazione”, il cui valore supera quello del dato. Tale incremento di valore del dato è conseguente ad una serie di operazioni cui il dato viene sottoposto per conferirvi una maggiore utilità, che lo rende informazione¹. Il valore dell'informazione, e la relativa stima, costituisce un importante punto che giustifica l'attenzione sul processo informativo. Va ricordato, tuttavia, come il processo informativo presenti una natura relativa e aperta: relativa, in quanto la stessa distinzione tra “dato” e “informazione” è relativa e mai assoluta²; la natura aperta del processo è logica conseguenza della relatività dello stesso, in quanto il

¹ Rugiadini riconosce nella maggiore razionalità delle decisioni l'utilità che trasforma il dato in informazione. si veda: Rugiadini (1970, p. 73). Ne deriva la strumentalità del sistema di informazioni rispetto a quello delle decisioni. Marchi qualifica il sistema informativo come «strumentale rispetto al sistema delle decisioni e dei controlli aziendali» (Marchi, 1991, p. 8).

² Si veda: Rugiadini, *op. cit.*