

Il gap tra teoria e prassi negli studi di *management accounting* nel settore pubblico: alcune riflessioni

*Stefano Marasca e Marco Gatti**

L'area di ricerca sull'implementazione di sistemi e strumenti di controllo di gestione nel contesto delle aziende pubbliche rappresenta uno dei filoni più vivaci e prolifici nell'ambito degli studi di *management accounting*. L'evoluzione conosciuta dagli studi è il risultato della capacità della ricerca in *management accounting* di cogliere i profondi cambiamenti che hanno caratterizzato il contesto delle aziende pubbliche nel tempo. Cambiamenti che hanno condotto ad una frequente rimodulazione delle domande e degli approcci di ricerca con l'obiettivo di analizzare, comprendere ed interpretare fenomeni nuovi ed in continua evoluzione.

L'avvento del New Public Management (NPM) rappresenta una delle testimonianze più evidenti del processo interpretativo indicato. Il NPM, infatti, segna un momento fondamentale nell'evoluzione delle aziende pubbliche delineando opportunità e condizioni di applicazioni di logiche e strumenti di natura manageriale riferiti storicamente ad aziende private (Hood, 1991). Un cambiamento, per certi aspetti, epocale che ha condotto al tentativo di una transizione da sistemi di controllo burocratico a sistemi di controllo manageriale (Holmes e Shand, 1995; Borgonovi, 2005). Il passaggio da sistemi di controllo basati sulla rigida osservanza di procedure e sul rispetto delle regole a sistemi di controllo orientati al monitoraggio dei risultati e fondati su spazi di discrezionalità operativa impone, infatti, un cambiamento culturale alle aziende pubbliche prima ancora che organizzativo o tecnico. Modificare procedure "routinizzate" implica di agire sul sistema dei valori e sulla cultura

* Dipartimento di Management, Università Politecnica delle Marche. E-mail: s.marasca@univpm.it, m.gatti@univpm.it.

del controllo preesistente con l'obiettivo di contenere, e auspicabilmente evitare, fenomeni di resistenza al cambiamento. Fenomeni che non sono mancati nel contesto delle aziende pubbliche e che sono stati accentuati da diversi fattori contingenti.

In primo luogo, dal fatto che il ricorso a sistemi di controllo manageriale è stato frutto di un processo normativo e, pertanto, impositivo piuttosto che partecipativo. La scelta del cambiamento *ope legis* avrebbe dovuto agevolare il processo di transizione perché calato in contesti già culturalmente predisposti a logiche di adempimento alle regole, tipiche dei sistemi di controllo burocratico. Al contrario, l'effetto è stato quello di innescare un processo di cambiamento "rivoluzionario", anziché "evoluzionario" (Burns e Scapens, 2000), che ha finito per collidere con logiche, pratiche e valori culturali preesistenti, rendendo in molti casi difficoltosa, se non addirittura inefficace, l'implementazione di nuovi sistemi e strumenti di controllo.

In secondo luogo, tra i fattori che hanno rafforzato le resistenze al cambiamento nel contesto delle aziende pubbliche è da annoverare la frequente carenza di figure interne a tali realtà in grado di supportare, sponsorizzando, l'adozione di sistemi di controllo e di logiche operative di natura manageriale (Scapens e Roberts, 1993). Per molto tempo, la tendenza a privilegiare una gestione di queste realtà ispirata a logiche prettamente politiche e la limitata presenza di figure professionali dotate di competenze in ambito economico-aziendale hanno fortemente rallentato l'apertura verso tali sistemi.

Le importanti sfide innescate dallo sviluppo del NPM hanno condotto ad un profondo ripensamento delle tematiche di ricerca di *management accounting*. Esse, unite alla consapevolezza di un processo di aziendalizzazione del settore pubblico in larga parte legato all'esigenza di gestire con efficacia ed efficienza risorse scarse in relazione ai bisogni da soddisfare (Rhys e Van de Walle, 2013; Walther, 2015), hanno stimolato un prolifico filone di ricerca centrato sulle criticità collegate all'adozione di sistemi di controllo manageriale nelle aziende pubbliche.

L'avvento delle teorie sul Public Value (Benington, 2011; Hartley et al., 2017; Petrescu, 2019) e sulla collegata Public Governance (Flinders, 2004; Osborne, 2010) ha ulteriormente influenzato la ricerca di *management accounting* nelle aziende pubbliche favorendo l'avvio di nuovi filoni di ricerca. L'idea di aziende pubbliche quali realtà aziendali chiamate a produrre valore pubblico attraverso l'adozione di processi di cooperazione con gli altri attori del tessuto socio-economico ha condotto, infatti, a nuovi orizzonti dell'attività di ricerca (Crosby et al., 2017). Da una originaria focalizzazione sull'adozione di strumenti e pratiche di controllo, la ricerca si è gradualmente

orientata verso l'analisi degli *outcome*, piuttosto che degli output, dell'attività delle aziende pubbliche, verso la loro misurazione e l'individuazione di modelli manageriali idonei ad accrescere la capacità di creazione di valore pubblico.

Sulla base delle brevi riflessioni proposte emerge l'idea di un sistema di ricerca di *management accounting* nel settore pubblico particolarmente vicino al contesto osservato. In realtà, molti contributi di ricerca sottolineano l'esistenza di un gap tra teoria e prassi assimilabile a quello che la letteratura ha evidenziato più volte con riferimento alle aziende private. In un articolo del 2010, van Helden e Northcott, analizzando 128 contributi pubblicati su *leading journal* internazionali su tematiche di *accounting e management accounting*, hanno evidenziato come pochissimi paper discutano le implicazioni pratiche degli studi condotti e, in rarissimi casi si perviene a predisporre vere e proprie linee guida utili ai *practitioners*. Risultati, questi, che testimoniano come, anche nel settore pubblico, la possibilità di colmare il gap tra teoria e prassi, passi attraverso l'individuazione e l'attuazione di soluzioni tese a rafforzare i legami tra ricerca ed esigenze di chi quotidianamente opera all'interno di aziende pubbliche. Mutuando un'espressione di Shapiro et al. (2007), e alla luce del percorso evolutivo precedentemente tratteggiato, è possibile sostenere che la ricerca di *management accounting* nel settore pubblico appaia come "lost in translation" piuttosto che "lost before translation". In altre parole, le cause dello scollamento tra teoria e prassi non appaiono legate all'incapacità di cogliere le istanze del contesto quanto, piuttosto, alla difficoltà di trasferire i risultati della ricerca al contesto stesso.

I contributi contenuti in questa Special Issue della rivista Management Control hanno colto questa importante sfida. Tutti, infatti, affrontano il tema dei sistemi di controllo di gestione nel contesto delle aziende pubbliche. Le riflessioni proposte, unite alla varietà degli approcci di ricerca impiegati, testimoniano l'estrema vivacità di questa area di ricerca. Comune è, inoltre, l'esigenza di produrre una ricerca utile alla prassi fornendo schemi interpretativi e in taluni casi, suggerimenti pratici in grado di orientare la gestione di queste aziende verso la produzione di più elevati livelli di valore pubblico.

Il primo contributo di Adele Caldarelli, Luca Ferri, Rosanna Spanò e Raffaella Casciello analizza il tema dell'*accounting change* nel settore pubblico. Gli Autori, alla luce di una certa frammentarietà della letteratura sull'argomento, sviluppano una review sistematica degli studi sull'*accounting change* nel settore pubblico con l'obiettivo di offrire una visione integrata e olistica del fenomeno analizzato. In particolare, il contributo evidenzia i principali

approcci e le determinanti dei processi di cambiamento dei sistemi di controllo di gestione, includendo una serie di dimensioni quali: accountability e legittimazione, potere e politica, contesto e cultura, complessità.

Il contributo di Domenico Nicolò e Giuseppe Valenza tratta il tema delle problematiche di imputazione dei costi e dei ricavi e del sistema di reporting per segmenti nei settori del trasporto pubblico e in quello sanitario. Gli Autori, attraverso una metodologia qualitativa basata sull'osservazione partecipante e sull'analisi documentale, operano un confronto tra le esperienze di due realtà aziendali operanti nei settori sopracitati e propongono alcuni schemi di report per segmenti. Un contributo che mira a coniugare teoria e prassi desumendo dalle esperienze analizzate dei principi generali utili ai soggetti che ricoprono funzioni di governo all'interno di organizzazioni pubbliche.

L'articolo di Andrea Francesconi, Enrico Guarini e Francesca Magli tratta il tema dell'accountability nell'ambito delle università. L'obiettivo del lavoro è di analizzare, basandosi in particolare sulle percezioni dei Direttori di Dipartimento, come i Performance Measurement Systems possano influenzare le scelte e i comportamenti degli accademici. Attraverso uno studio di caso condotto all'interno di un'università italiana, gli Autori approfondiscono i possibili effetti distorsivi nel sistema di accountability degli Atenei derivanti dall'utilizzo dei sistemi di misurazione della performance evidenziando anche l'esistenza di un gap tra teoria e prassi con riferimento al coinvolgimento dei professionisti nella definizione delle metriche utilizzate.

Anche il contributo di Alessandra Allini, Rosanna Spanò, Annamaria Zampella e Fiorenza Meucci si colloca nell'ambito degli studi che esaminano il contesto universitario. Analizzando i Piani Integrati della Performance di 66 università italiane, l'articolo indaga se e in che modo le università italiane utilizzano il Piano Integrato della Performance come strumento utile per comunicare un cambiamento nelle loro pratiche contabili (*accounting change*) o esclusivamente con finalità di compliance verso l'esterno.

Il contributo di Manuela Lucchese, Giuseppe Sannino e Paolo Tartaglia Polcini si basa su una ricerca empirica condotta nell'ambito delle università britanniche e australiane e indaga l'opportunità di implementare strumenti di Risk Management nel contesto universitario. La ricerca condotta evidenzia come il sistema universitario presenti ampi spazi di implementazione di logiche di Risk Management e indica come principali aree di applicazione, con specifico riferimento al contesto italiano, la Programmazione Triennale e i meccanismi di autovalutazione.

L'ultimo contributo, quello di Filippo Vitolla, Nicola Raimo e Michele Rubino, è l'unico di questa Special Issue che non è focalizzato sul contesto

delle aziende pubbliche. Lo studio ha come obiettivo, infatti, quello di analizzare gli effetti della cultura nazionale sulla qualità della *disclosure* del capitale intellettuale nell'ambito dell'Integrated Reporting. Attraverso una ricerca empirica, di natura quantitativa, che ha previsto l'analisi dei report integrati di 100 aziende internazionali, gli Autori studiano la qualità della *disclosure* del capitale intellettuale in relazione a quattro dimensioni: *power distance, individualism, long-term orientation e indulgence*.

Bibliografia

- Benington J. (2011), *From private choice to Public Value in Public Value: Theory and practice*, London, Palgrave Macmillan.
- Borgonovi E. (2005), *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Milano, Egea.
- Burns J., Scapens R.W. (2000), Conceptualizing management accounting change: an institutional framework, *Management Accounting Research*, 11, 1, pp. 3-25.
Doi: 10.1006/mare.1999.0119.
- Crosby B.C., Hart P., Torfing J. (2017), Public value creation through collaborative innovation, *Public Management Review*, 19, 5, pp. 655-669.
Doi: 10.1080/14719037.2016.1192165.
- Flinders M. (2004), Distributed public governance in Britain, *Public Administration*, 82, 4, pp. 883-909. Doi: 10.1111/j.0033-3298.2004.00423.x.
- Hartley J., Alford J., Knies E., Douglas S. (2017), Towards an empirical research agenda for public value theory, *Public Management Review*, 19, 5, pp. 670-685.
Doi: 10.1080/14719037.2016.1192166.
- Holmes M. e Shand D. (1995), Management Reform: Some Practitioner Perspectives on the Past Ten Years, *Governance*, 8, 5, pp. 551-578. Doi: 1111/j.1468-0491.1995.tb00227.x.
- Hood C. (1991), A Public Management for All Seasons, *Public Administration*, 69, 1, pp 3-9.
Doi: 10.1111/j.1467-9299.1991.tb00779.x.
- Osborne S.P. (2010), *The new public governance. Emerging Perspectives on the theory and practice of public governance*, London, Routledge.
- Petrescu M. (2019), From marketing to public value: towards a theory of public service ecosystems, *Public Management Review*, 21, 11, pp. 1733-1752.
Doi: 10.1080/14719037.2019.1619811.
- Rhys A., Van de Walle S. (2013), New public management and citizens' perceptions of local service efficiency, responsiveness, equity and effectiveness. *Public Management Review*, 15, 5, pp. 762-783. Doi:10.1080/14719037.2012.725757.
- Scapens R.W., Roberts J. (1993), Accounting and control: a case study of resistance to accounting change, *Management Accounting Research*, 4, 1, pp. 1-32.
Doi: 10.1006/mare.1993.1001.
- Shapiro D.L., Kirkman B.L. e Courtney H.G. (2007), Perceived causes and solutions of the translation problem in management research, *Academy of Management Journal*, 50, 2, pp. 249-266. Doi: 10.2307/20159853.

- Van Helden G. J., Northcott D. (2010), Examining the practical relevance of public sector management accounting research, *Financial Accountability & Management*, 26, 2, pp. 213-240. Doi: 10.1111/j.1468-0408.2010.00499.x.
- Walther F. (2015), New public management: the right way to modernize and improve public services?, *International Journal of Business & Public Administration*, 12, 2, pp. 132-143.