

### *Back to reality.*

## **Il gap tra teoria e prassi negli studi di controllo di gestione: quali prospettive?**

*Maria Serena Chiucci e Marco Gatti\**

Il gap tra teoria e prassi. È stato questo il tema dell'VIII Workshop della rivista *Management Control* organizzato, lo scorso 14 giugno, dal Dipartimento di Management dell'Università Politecnica delle Marche, con il patrocinio della Società Italiana dei Docenti di Ragioneria e di Economia Aziendale. Un tema che, ormai da diversi anni, ricorre con frequenza negli studi di controllo di gestione e che, negli ultimi tempi, è stato oggetto di un crescente interesse da parte di ricercatori di ogni settore scientifico-disciplinare. Gli studi sul tema hanno conosciuto una profonda evoluzione nel tempo, stimolati dalla diffusa percezione di un sistema universitario lontano dalle esigenze del contesto socio-economico di riferimento e dall'introduzione di sistemi di valutazione della ricerca che mirano a misurare la qualità della produzione scientifica anche, sebbene non prioritariamente, in base al suo impatto sulla società.

Di uno scollamento tra teoria e prassi negli studi di controllo di gestione parlavano già Johnson e Kaplan nel lontano 1987 quando, nella loro opera seminale dal titolo *Relevance Lost: the Rise and Fall of Management Accounting*, denunciavano con forza la graduale perdita di rilevanza degli strumenti di *management accounting* e, al tempo stesso, sostenevano l'esigenza di un profondo ripensamento della ricerca su questi temi. A partire da quel contributo, l'idea dell'esistenza di un gap tra teoria e prassi si è progressivamente diffusa e rafforzata, stimolando una considerevole crescita del numero di contributi focalizzati sulla perdita di rilevanza degli studi di controllo di gestione (Mitchell, 2002; Scapens, 2006; Hopwood, 2008; Baldvinsdottir et al., 2010; Paolini e Quagli, 2013; Tucker e Parker, 2014; Quagli, Avallone e Ramassa, 2016; Gatti, 2018).

---

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

In letteratura è stata avviata una profonda riflessione sul tema, sostanzialmente focalizzata sulle cause sottese allo scollamento tra teoria e prassi negli studi di controllo di gestione. In particolare, i risultati evidenziano come la presenza di un gap sia molto spesso ascrivibile ad una generalizzata propensione a studiare fenomeni di limitato interesse per i *practitioners*. Più specificamente, la tendenza a ricercare complessi contributi sul piano teorico e ad analizzare la dimensione sociale degli strumenti di controllo, piuttosto che quella tecnica, ha condotto a formulare domande di ricerca spesso disallineate alle esigenze reali e più frequentemente avvertite dai *practitioners* (Mitchell, 2002; Ahrens e Chapman, 2007; Modell, 2014). Criticità, questa, che si accompagna ad una limitata capacità dei ricercatori di comunicare adeguatamente i risultati delle proprie ricerche. L'incremento nel numero di studi essenzialmente interpretativi che impiegano un gergo spesso mutuato dalla filosofia o dalla sociologia, a discapito di quelli normativi, e l'esigenza di ricorrere ad un linguaggio complesso, strumentale alla pubblicazione su riviste scientificamente rilevanti, hanno condotto alla creazione di "barriere semantiche e sintattiche" tra ricercatori e *practitioners* (Mitchell, 2002 p. 282). Barriere che hanno limitato la diffusione e, conseguentemente, l'utilizzo dei risultati degli studi di controllo di gestione acuendo la percezione di una ricerca scientifica lontana dalle istanze della prassi (ter Bogt e van Helden, 2012; Tucker e Parker, 2014; Bromwich e Scapens, 2016).

Parte della letteratura ha altresì evidenziato come il gap tra teoria e prassi negli studi di controllo di gestione sia stato alimentato, in molti casi, anche dal limitato coinvolgimento dei *practitioners* nel processo di ricerca (Mitchell, 2002; Hopwood, 2007). Questi ultimi, infatti, molto spesso sono considerati "oggetti di studio" o meri "fornitori di informazioni" utili alla ricerca, piuttosto che soggetti partecipanti al processo di definizione degli obiettivi, di analisi e, soprattutto, di interpretazione dei risultati conseguiti attraverso la ricerca (Parker et al., 2011). Indubbiamente, gli effetti di tali fattori di criticità sono stati amplificati da variabili esterne che, nel corso degli ultimi anni, hanno influenzato l'operato di università ed enti di ricerca, nazionali e non. Nell'ambito della letteratura di controllo di gestione, è stato più volte sottolineato come la presenza di sistemi di valutazione della ricerca e di carriera basati su meccanismi che premiano la produttività scientifica e, solo limitatamente, l'impatto della stessa sulla società inevitabilmente finiscano per condurre a scelte finalizzate ad esplorare temi e ad impiegare framework interpretativi che agevolino la pubblicazione su riviste di elevata qualità sul piano scientifico ma non sempre diffuse tra i *practitioners* (Mitchell, 2002; Gendron, 2008; ter Bogt e Scapens, 2012). Tutto questo finisce

per amplificare il divario tra teoria e prassi favorendo la percezione di un sistema della ricerca lontano dalle esigenze della società.

Il numero elevato di contributi che hanno esplorato le cause del crescente divario tra teoria e prassi negli studi di controllo di gestione testimonia la percezione di un gap e, soprattutto, l'intenzione di comprenderne le cause per attuare le opportune azioni correttive, tese a favorire una ricerca di maggiore impatto sul piano sociale. Peculiare, però, è il fatto che, differentemente da quanto riscontrato con riferimento ad altre discipline, nell'ambito del controllo di gestione, la ricerca abbia affrontato in maniera ancora molto limitata il significato da attribuire al termine "rilevanza". Aspetto, questo, non secondario data la maggiore difficoltà con cui, rispetto ad altre discipline, le scienze sociali riescono a dare evidenza all'impatto effettivo che possono avere sul contesto sociale, economico e culturale di riferimento, al di là di quello che è il valore prettamente scientifico della propria produzione. Difficoltà che rende necessaria, *in primis*, una chiara esplicitazione degli effetti che gli studi di controllo di gestione possono avere sulla società e, quindi, della loro rilevanza sul piano sociale oltre che su quello accademico.

Altrettanto significativo è l'avvio di un filone di ricerca finalizzato a suggerire modelli, o quantomeno indicatori, che consentano di misurare in maniera affidabile e attendibile l'impatto degli studi di controllo di gestione sul piano sociale. La misurazione, infatti, è condizione necessaria per poter favorire la comprensione e, allo stesso tempo, la comunicazione del contributo offerto dalla ricerca in controllo di gestione alla società e per conoscere e quantificare gli effetti di politiche e azioni adottate con l'obiettivo di ridurre la distanza tra teoria e prassi.

Questa Special Issue accoglie alcuni dei numerosi contributi che sono stati presentati in occasione dell'VIII Workshop della rivista *Management Control* dal titolo: "Back to reality. Il gap tra teoria e prassi negli studi di controllo di gestione: quali prospettive?". Comune a tutti è l'intento di trattare temi di impatto sul piano sociale con l'obiettivo di contribuire a colmare il gap tra teoria e prassi avvicinando gli studi di controllo di gestione ai *practitioners* e favorendo la diffusione della ricerca e, quindi, il suo concreto utilizzo.

Questa Special Issue si apre con un interessante contributo di Matti Skoog sulle sfide da affrontare per promuovere una maggiore integrazione tra teoria e prassi nell'ambito del controllo di gestione. A seguire, il contributo di Francesca Sgrò, Federica Palazzi, Massimo Ciambotti e Lorenzo Gelsomini esplora il tema dei fattori che promuovono e ostacolano la diffusione di strumenti di controllo di gestione nel contesto delle PMI italiane. Gli Autori sottolineano l'importanza del ruolo dei *practitioners* e delle università per la

diffusione di una cultura orientata al controllo e per l'adozione di sistemi di controllo di gestione all'interno delle PMI.

Anche l'articolo di Andrea Cardoni e Alessio Paradisi si focalizza sul contesto delle PMI, presentando il processo di implementazione di un sistema di controllo di gestione in una PMI italiana. Combinando un approccio di tipo interventista con il framework teorico del *knowledge transfer*, l'articolo pone in evidenza la rilevanza del *knowledge management* nell'implementazione di sistemi di controllo di gestione. Gli Autori forniscono, altresì, un contributo ai *practitioners* illustrando una serie di variabili che agevolano l'adozione di strumenti di controllo di gestione.

L'articolo di Emidia Vagnoni, Caterina Cavicchi e Chiara Oppi si colloca anch'esso nel contesto delle PMI ma concentra l'attenzione sulle relazioni esistenti tra sistema di controllo di gestione ed *entrepreneurial orientation* all'interno di tali imprese. Nello specifico, lo studio mostra che lo sviluppo di capacità manageriali favorisce l'uso di sistemi di controllo di gestione e che questi ultimi, a loro volta, rappresentano un antecedente dell'*entrepreneurial orientation* all'interno delle PMI.

Il contributo di Francesco Badia, Grazia Dicuonzo, Simona Ranaldo e Vittorio Dell'Atti partecipa al dibattito sul tema del controllo di gestione all'interno delle imprese familiari, offrendo un quadro integrato sullo stato dell'arte degli studi in materia. A tal proposito, gli Autori sviluppano una review sistematica della letteratura approfondendo, in particolare, l'utilità e l'impiego degli strumenti di controllo nelle imprese familiari e delineando possibili spunti per ricerche future.

L'articolo di Cristiana Cattaneo e Gaia Bassani verte sul tema degli *sticky cost*, termine coniato in letteratura con riferimento ad un comportamento asimmetrico dei costi che sfida la distinzione tradizionale tra costi fissi e variabili. L'articolo propone una review della letteratura che ha l'obiettivo di fornire una lettura sistematica di un corpo di studi ampio ma ancora frammentato. Gli Autori approfondiscono, in particolare, le determinanti degli *sticky cost* in vari contesti spazio-temporali e propongono interessanti spunti di riflessione per ricerche future e per un proficuo confronto tra teoria e prassi operative.

Il contributo di Franco Cescon e Andrea Garlatti affronta il tema della rilevanza delle tecniche di *strategic costing*, quali il *target costing* e il *life cycle costing*. In particolare, gli Autori analizzano il ruolo di tali strumenti nel supportare le strategie di New Product Development all'interno delle grandi imprese internazionali. Attraverso un'analisi qualitativa, gli Autori rilevano un utilizzo prevalente del *target costing*, rispetto al *life cycle costing*,

nel sostenere le strategie di NPD ed illustrano le principali motivazioni dell'adozione di tale strumento.

Questa Special Issue si chiude con l'articolo di Chiara Mio, Antonio Costantini, Silvia Panfilo e Sonia Baggio che risponde alle recenti call che richiedono di esplorare come le imprese integrino la Corporate Social Responsibility e i sistemi di controllo di gestione. La ricerca si propone, in particolare, di dimostrare come un'iniziativa di CSR, quale l'attuazione di un piano di welfare per i dipendenti da parte di una PMI, si integri con diverse forme di controllo. I risultati dello studio evidenziano come l'implementazione del piano di welfare abbia permesso l'applicazione di diverse forme di controllo e abbia fornito dei vantaggi in termini di incentivazione del personale.

## Bibliografia

- Ahrens T., Chapman C.S. (2007), Management accounting as practice, *Accounting, Organizations and Society*, 32, 1, pp. 1-27. Doi: 10.1016/j.aos.2006.09.013.
- Baldvinsdottir G., Mitchell F., Nørreklit H. (2010), Issues in the relationship between theory and practice in management accounting, *Management Accounting Research*, 21, 2, pp. 79-82. Doi: 10.1016/j.mar.2010.02.006.
- Bromwich M., Scapens R.W. (2016), Management Accounting Research: 25 years on, *Management Accounting Research*, 31, pp. 1-9. Doi: 10.1016/j.mar.2016.03.002.
- Gatti M. (2018), The impact of management accounting research: an analysis of the past and a look at the future, *International Journal of Business and Management*, 13, 5, pp. 47-60. Doi: 10.5539/ijbm.v13n5p47.
- Gendron Y. (2008), Constituting the academic performer: the spectre of superficiality and stagnation in academia, *European Accounting Review*, 17, 1, pp. 97-127. Doi: 10.1080/09638180701705973.
- Hopwood A.G. (2007), Whither accounting research?, *The Accounting Review*, 82, 5, pp. 1365-1374.
- Hopwood A.G. (2008), Changing pressures on the research process: on trying to research in an age when curiosity is not enough, *European Accounting Review*, 17, 1, pp. 87-96. Doi: 10.1080/09638180701819998
- Johnson T.H., Kaplan R.S. (1987), *Relevance lost. The rise and fall of management accounting*, Boston, Harvard Business School Press.
- Mitchell F. (2002), Research and practice in management accounting: improving integration and communication, *European Accounting Review*, 11, 2, p. 277-289. Doi: 10.1080/09638180020017087.
- Modell S. (2014), The societal relevance of management accounting: an introduction to the special issue, *Accounting and Business Research*, 44, 2, pp. 83-103. Doi: 10.1080/00014788.2014.882741.
- Paolini A., Quagli A. (2013), Una riflessione sugli strumenti bibliometrici per la valutazione della ricerca e una proposta: il *real impact factor*, *Management Control*, 3, pp. 115-128. Doi: 10.3280/MACO2013-003007.

- Parker L.D., Guthrie J., Linacre S. (2011), The relationship between academic accounting research and professional practice, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 24, 1, pp. 5-14. Doi: 10.1108/09513571111098036.
- Quagli A., Avallone F., Ramassa P. (2016), The Real Impact Factor and the gap between accounting theory and practice, *Financial Reporting*, 1, pp. 29-58. Doi: 10.3280/FR2016-001003.
- Scapens R.W. (2006), Understanding management accounting practices: A personal journey, *The British Accounting Review*, 38, 1, pp. 1-30. Doi: 10.1016/j.bar.2005.10.002.
- Ter Bogt H., van Helden J. (2012), The practical relevance of management accounting research and the role of qualitative methods therein: The debate continues, *Qualitative Research in Accounting & Management*, 9, 3, pp. 265-273. Doi: 10.1108/11766091211257470.
- Ter Bogt H.J., Scapens R.W. (2012), Performance management in universities: Effects of the transition to more quantitative measurement systems, *European Accounting Review*, 21, 3, pp. 451-497. Doi: 10.1080/09638180.2012.668323.
- Tucker B., Parker L. (2014), In our ivory towers? The research-practice gap in management accounting, *Accounting and Business Research*, 44, 2, pp. 104-143. Doi: 10.1080/00014788.2013.798234.