

Context matters

Il ruolo del contesto negli studi di controllo di gestione

Marco Gatti e Maria Serena Chiucchi *

Un elemento di sostanziale continuità ha caratterizzato nel tempo gli studi sui sistemi di controllo di gestione. L'analisi della letteratura specialistica, infatti, rivela che, sebbene si possa riscontrare un'estrema differenziazione di approcci metodologici e di filoni di ricerca, vi è una costante tendenza ad individuare nel 'contesto' una variabile rilevante, da analizzare per via delle profonde relazioni esistenti con la progettazione, l'implementazione e l'utilizzo di sistemi di controllo di gestione. Si tratta, però, di un elemento di continuità che non è sintomatico di una sostanziale staticità degli studi. Al contrario, nel tempo la prospettiva di osservazione del contesto è stata oggetto di profondi cambiamenti che hanno ispirato nuovi approcci allo studio dei sistemi di controllo di gestione e del loro concreto funzionamento.

È ascrivibile all'affermazione della Teoria delle Contingenze l'idea che il contesto rappresenti una variabile fondamentale in grado di influenzare le caratteristiche distintive di un sistema di controllo di gestione (Gordon e Miller, 1976; Waterhouse e Tiessen, 1978; Ginzberg, 1980). Nella sua opera seminale dal titolo: *"The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis"*, pubblicata su *Accounting, Organizations and Society* nel 1980, Otley sosteneva che: "[...] particular features of an appropriate accounting system will depend upon the specific circumstances in which an organization finds itself" (Otley, 1980, p. 413). Al contesto, dunque, veniva attribuito un ruolo centrale quale fattore in grado di influenzare le caratteristiche tecniche, le modalità di utilizzo e il grado di influenza sui comportamenti dei sistemi di controllo di gestione. Contesto che viene inteso in un'accezione molto ampia che spazia dal settore di appartenenza

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

dell'azienda in cui il sistema di controllo di gestione viene studiato alle caratteristiche più intimamente legate alla struttura organizzativa o al grado di sviluppo tecnologico. La Teoria delle Contingenze ha ispirato un considerevole numero di contributi che, anche in tempi piuttosto recenti, hanno cercato di fornire spiegazioni in merito alla configurazione e all'implementazione di sistemi di controllo di gestione (Gordon e Narayanan, 1984; Chenhall e Morris, 1986; Reid e Smith, 2000; Haldma e Lääts, 2002; Chenhall, 2003). A tale teoria, quindi, va riconosciuto il merito di aver aperto la via agli studi che hanno individuato nel contesto un oggetto di osservazione privilegiato e, allo stesso tempo, di averne guidato l'analisi. Infatti, i contributi che hanno impiegato la Teoria delle Contingenze per analizzare la relazione tra contesto e caratteristiche dei sistemi di controllo di gestione hanno fatto ampio ricorso a metodi quantitativi. L'idea di analizzare l'impatto di variabili di contesto sulla configurazione dei sistemi di controllo si è, spesso, sposata con l'impiego di analisi di correlazione finalizzate a verificare l'esistenza, o meno, di una relazione tra una data caratteristica del contesto di riferimento e una peculiarità del sistema di controllo di gestione in esso operante. L'impiego di tali metodi rivela la tendenza a interpretare i sistemi di controllo di gestione come fenomeni da indagare più con riferimento alla loro configurazione che agli effetti che gli stessi potrebbero essere potenzialmente in grado di produrre nel contesto in cui sono impiegati.

Pochi anni dopo l'opera seminale di Otley, è Hopwood a gettare le basi per una nuova prospettiva interpretativa della relazione esistente tra contesto e sistemi di controllo di gestione. Nel 1983, infatti, con un articolo pubblicato su *Accounting, Organizations and Society* dal titolo "*On trying to Study Accounting in the Context in Which it Operates*", l'Autore sostiene che: "[...] rather than detaching accounting from its organizational setting, organizational researchers aim to understand the meanings which are given to accounting in particular settings, emphasising not the interpretation of an accounting given but the more active ways in which a particular account can shape, mould and even play a role in constructing the settings in which it forms a part" (Hopwood, 1983, p. 288). È l'affermazione di un nuovo modo di intendere la relazione tra contesto e sistema di controllo di gestione. Un nuovo paradigma in cui quest'ultimo non è un fenomeno né statico né omogeneo (Hopwood, 1983). L'attenzione si sposta dalla spiegazione delle differenti configurazioni assunte dai sistemi di controllo di gestione, in virtù delle peculiarità dei contesti in cui gli stessi sono chiamati ad operare, alla comprensione e all'interpretazione del ruolo e della natura dei sistemi di controllo (Scapens, 2006). Differentemente dagli studi precedenti che postula-

vano una relazione unidirezionale tra contesto e sistemi di controllo di gestione, in questa nuova visione, agli ultimi viene riconosciuta una funzione prioritaria nell'influenzare il contesto di riferimento. Enfasi viene posta, in particolare, sul modo in cui i sistemi di controllo di gestione contribuiscono a definire relazioni e ruoli e a influenzare le azioni poste in essere dagli individui all'interno di un dato contesto. L'affermazione di questo nuovo paradigma conduce anche ad un ampliamento dello spettro di metodi impiegati dagli Studiosi. L'analisi dei sistemi di controllo di gestione nei contesti in cui sono chiamati ad operare implica, infatti, la conduzione di analisi in profondità che consentano di cogliere le diverse modalità con cui gli stessi sono configurati e la varietà di effetti che possono produrre sul contesto di riferimento. Si tratta di effetti riscontrabili, analizzabili ed interpretabili attraverso un'approfondita osservazione e un'attenta analisi del contesto e delle interazioni che il sistema di controllo instaura con esso, che implicano l'utilizzo di metodi di ricerca prevalentemente qualitativi, come i *case studies*, maggiormente idonei a spiegare 'perché' e 'come' i sistemi di controllo di gestione possano influenzare il contesto di riferimento.

In linea con il pensiero di Hopwood (1983), questo approccio allo studio della relazione tra contesto e sistemi di controllo di gestione non si sostituisce al precedente. Piuttosto, entrambi mantengono il loro valore fornendo spunti di analisi e di riflessione differenti. In altre parole, si tratta di un'evoluzione "integrativa" e non "sostitutiva". Se, da un lato, la Teoria delle Contingenze, assumendo il sistema di controllo di gestione come variabile dipendente, promuove l'analisi degli aspetti più prettamente legati alla configurazione, dall'altro, la considerazione dell'influenza esercitata dai sistemi di controllo di gestione sul contesto permette di enfatizzare la molteplicità di funzioni, e di effetti, ad essi ascrivibili. Si tratta, pertanto, di approcci che non si escludono vicendevolmente ma che, piuttosto, contribuiscono a osservare lo stesso fenomeno da prospettive diverse generando, così, una molteplicità di proposte interpretative di cui gli studi sui sistemi di controllo di gestione non possono che beneficiare.

Questo numero di *Management Control* presenta dei contributi che danno evidenza dell'estrema eterogeneità e dell'ampia gamma di relazioni che si instaurano tra controllo di gestione e contesto.

Bassani e Cattaneo analizzano i cambiamenti in atto con riferimento alle pratiche di controllo di gestione nel contesto sanitario italiano. In particolare, l'analisi è focalizzata sul Sistema Sociosanitario Lombardo e mira a porre in evidenza come le pratiche di controllo adottate in tale contesto siano cam-

biate a seguito dell'introduzione della Legge Regionale 23/2015 che ha riorganizzato l'intero Sistema Sanitario Lombardo. Il framework teorico di Broadbent e Laughlin (2009) è utilizzato con l'obiettivo di far luce sui fattori che, nel contesto oggetto di analisi, hanno influenzato la progettazione e la natura delle pratiche di controllo.

Il contesto sanitario è anche al centro dell'articolo di Fusco, Dicuonzo e Dell'Atti. L'attenzione è, tuttavia, concentrata sull'adozione di sistemi di clinical risk management. L'articolo si pone il duplice obiettivo di esplorare l'adozione di tali sistemi nel contesto delle aziende sanitarie e, allo stesso tempo, di verificare se il rischio clinico possa essere mitigato attraverso l'adozione di pratiche manageriali come il lean management, causando un miglioramento della performance. L'analisi è condotta attraverso uno studio di caso, quello dell'Ospedale Morgagni Pierantoni di Forlì, che ha recentemente introdotto un sistema di lean management nella Operating Room (Operating Room Management System - ORMS) per facilitare la raccolta dati e il calcolo di indicatori di efficacia ed efficienza utili per il miglioramento dei processi e della gestione aziendale.

Il contributo di Lisi e Cifalinò analizza l'utilizzo di indicatori di performance ambientale e sociale nell'ambito di un campione di aziende Europee operanti in settori diversi che spaziano dal manifatturiero ai servizi, dai trasporti alle utilities, ecc. L'articolo, in particolare, analizza per quali finalità vengono utilizzati indicatori di performance ambientali e sociali, distinguendone l'uso per finalità interne da quello per finalità esterne. Il contributo, inoltre, esplora l'influenza esercitata da alcune caratteristiche aziendali quali la dimensione, il settore di appartenenza e la *compliance* a standard di certificazione sociale e ambientale sull'utilizzo dei collegati indicatori di performance, ambientali e/o sociali, per finalità di supporto ai processi decisionali e di controllo o di disclosure.

Il contributo di Marchi e Trucco si focalizza sul ruolo che il controllo di gestione può avere nella comunicazione al mercato delle performance economico-finanziarie. L'analisi mira a dare evidenza al modo in cui il sistema di controllo di gestione possa rappresentare una delle variabili di contesto, interne all'azienda, in grado di influenzare l'efficacia della comunicazione all'esterno delle performance economico-finanziarie. Il metodo di ricerca impiegato è un metodo misto sia deduttivo che induttivo; viene, infatti, sviluppato anche un caso aziendale relativo a un'azienda industriale quotata operante nel settore tessile. Il contributo, coerentemente alla letteratura esistente sul tema, pone in rilievo come l'evoluzione conosciuta dal sistema di controllo di gestione all'interno del contesto aziendale possa favorire l'efficacia della comunicazione economico-finanziaria verso l'esterno.

Il contributo di Piedepalumbo, Metallo e Mancini affronta il tema del ruolo della network governance nel contesto della Ricerca e Sviluppo e dell'Open Innovation. In particolare, l'articolo propone un'analisi critica della letteratura finalizzata a comprendere la frequenza, la diffusione e la distribuzione degli studi sul tema del ruolo della network governance a supporto della Ricerca e Sviluppo e dell'Open Innovation. Il contributo schiude nuove opportunità di ricerca sul tema che potrebbero contribuire a colmare una lacuna della letteratura esistente la quale sembra più propensa a trattare distintamente i due temi piuttosto che individuare e analizzare possibili percorsi di convergenza.

Il contributo di Rubino, Puntillo e Veltri, invece, sposta l'attenzione sul contesto universitario. L'articolo, infatti, analizza il ruolo dei manager universitari nel raggiungimento degli obiettivi di performance integrata di Ateneo. Allo stesso tempo, il contributo mira a verificare se il sistema di obiettivi che le Università italiane sono chiamate a predisporre per i manager universitari sia effettivamente in linea con gli obiettivi generali di Ateneo, condizione necessaria per allineare i comportamenti dei manager a quelli delle istituzioni in cui operano. L'analisi è condotta attraverso lo studio di un caso, quello dell'Università della Calabria e del sistema di valutazione della dirigenza adottato.

Infine, il contributo di Trequatrini, Lombardi, Lardo e Cuozzo analizza il contesto delle società sportive, in particolare quello delle società calcistiche. È in tale contesto che gli Autori esplorano l'utilizzo del capitale intellettuale come strumento di pianificazione e controllo e come driver della performance sia sportiva sia finanziaria. Attraverso un'analisi quantitativa, condotta su alcune delle più importanti società calcistiche italiane di serie A, viene posto in evidenza come la misurazione del capitale intellettuale in queste realtà rappresenti un valido strumento di controllo dei comportamenti e delle performance dei manager. Allo stesso tempo, lo studio evidenzia che l'investimento in capitale intellettuale conduce ad un miglioramento della performance aziendale in termini sia finanziari sia sportivi.

In sintesi, i contributi contenuti in questo numero mettono in rilievo come negli studi l'interesse per la relazione tra controllo di gestione e contesto sia vivo e attuale e come la possibilità di utilizzare diversi paradigmi, dalla Teoria delle Contingenze ai più recenti filoni interpretativi, permetta di studiare queste relazioni in modo approfondito e con una prospettiva di osservazione del fenomeno ampia (Marchi, 2012; Chiucchi e Gatti, 2015; Cinquini *et al.*, 2016). Ciò accresce non solo le conoscenze su questo fenomeno ma, come emerge nei contributi, apre interessanti prospettive di ricerca future.

Bibliografia

- Broadbent J., Laughlin R. (2009), Performance management systems: A conceptual model, *Management Accounting Research*, 20, 4, pp. 283-295. Doi: 10.1016/j.mar.2009.07.004.
- Chenhall R.H. (2003), Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future, *Accounting, Organizations and Society*, 28, 2, pp. 127-168. Doi: 10.1016/S0361-3682(01)00027-7.
- Chenhall R.H., Morris D. (1986), The impact of structure, environment, and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems, *Accounting Review*, 61, 1, pp. 16-35.
- Chiucci M.S., Gatti M. (2015), L'evoluzione degli studi di *management control*: un percorso nel segno della varietà, *Management Control*, 5, 1, pp. 5-8.
Doi: 10.3280/MACO2015-001001.
- Cinquini L., Miraglia R.A., Giannetti R. (2016), Strumenti di gestione dei costi e misure di performance negli attuali contesti competitivi, *Management Control*, 6, 2, pp. 5-14.
Doi: 10.3280/MACO2016-002001.
- Ginzberg M.J. (1980), An organizational contingencies view of accounting and information systems implementation, *Accounting, Organizations and Society*, 5, 4, pp. 369-382.
Doi: 10.1016/0361-3682(80)90036-7.
- Gordon L.A., Miller D. (1976), A contingency framework for the design of accounting information systems, *Accounting, Organizations and Society*, 1, 1, pp. 59-69.
Doi: 10.1016/0361-3682(76)90007-6.
- Gordon L.A., Narayanan V.K., (1984), Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure: an empirical investigation, *Accounting, Organizations and Society*, 9, 1, pp. 33-47. Doi: 10.1016/0361-3682(84)90028-X.
- Haldma T., Lääts K. (2002), Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies, *Management Accounting Research*, 13, 4, pp. 379-400. Doi: 10.1006/mare.2002.0197.
- Hopwood A.G. (1983), On trying to study accounting in the contexts in which it operates, *Accounting, Organizations and Society*, 8, 2-3, pp. 287-305. Doi: 10.1016/0361-3682(83)90035-1.
- Marchi L. (2014), Nuove prospettive di valutazione nelle aziende di servizi, *Management Control*, 4, 1, pp. 5-8. Doi: 10.3280/MACO2014-001001.
- Otley D.T. (1980), The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis, *Accounting, Organizations and Society*, 5, 4, pp. 413-428.
Doi: 10.1016/0361-3682(80)90040-9.
- Reid G.C., Smith J.A. (2000), The impact of contingencies on management accounting system development, *Management Accounting Research*, 11, 4, pp. 427-450.
Doi: 10.1006/mare.2000.0140.
- 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.
- Songini L., Vola P. (2015), The Role of Professionalization and Managerialization in Family Business Succession, *Management Control*, 1, pp. 9-43.
Doi: 10.3280/MACO2015-001002.
- Waterhouse J.H., Tiessen P. (1978), A contingency framework for management accounting systems research, *Accounting, Organizations and Society*, 3, 1, pp. 65-76.
Doi: 10.1016/0361-3682(78)90007-7.