

# **Il gap tra teoria e prassi nel *Management Accounting*: il contributo della *field-based research***

*Maria Serena Chiucchi\**

### **Abstract**

#### **The gap between theory and practice in Management Accounting: the contribution of field-based research**

The problem of the gap between theory and practice has been variously addressed in management accounting research. In recent years, new theories have been introduced and researchers have gradually approached field-based research with the aim to help bridge this gap. Several methods have been adopted to carry out this kind of research: questionnaires, interviews, single or multiple case studies, etc. Among them, the case method, in particular, has received increasing attention.

**Keywords:** Management Accounting, research methods, field-based research, case study.

### **1. Introduzione**

Nell'ambito degli studi di *management accounting*, il problema del gap tra teoria e prassi è stato evidenziato già a partire dagli anni '80 dello scorso secolo (Hopwood, 1983). Nell'ultimo decennio esso è salito alla ribalta in seguito alla constatazione che tale divario ancora persiste, con un conseguente rischio di perdita di rilevanza degli Studi (Lukka, 2005; Baldvinsdottir *et al.*, 2010; Chua, 2011).

Nel corso del tempo, sono stati introdotti nuovi approcci e nuove teorie e i ricercatori si sono progressivamente avvicinati alla *field-based research*, con l'obiettivo di contribuire a colmare tale gap (Ryan *et al.*, 2002). La *field-based research*, infatti, consente di studiare le pratiche di *management accounting* nelle realtà aziendali in cui sono adottate. I metodi usati per

---

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

condurre questo tipo di ricerca possono essere quanto mai vari: si passa da questionari all'impiego di interviste, fino ad arrivare a casi di studio singoli o multipli (Scapens, 2006).

Tra i metodi elencati, quello dello studio di caso ha riscosso una crescente attenzione. Esso, infatti, consente di comprendere se e come sistemi, strumenti e tecniche vengano effettivamente implementati e utilizzati nello specifico contesto aziendale in cui si sviluppano. Inoltre, se condotto con un approccio interventista, lo studio di caso permette di colmare *ab-origine* il gap tra teoria e prassi.

La ricerca interventista, dopo una iniziale “diffidenza”, sta destando sempre maggiore interesse nel *management accounting* (Chiucchi, 2012). Essa, ovviamente se condotta secondo criteri di qualità ormai identificati e ampiamente condivisi, consente di contribuire a risolvere un problema esistente nella prassi che presenta anche rilevanza da un punto di vista teorico (Jönsson e Lukka, 2006; Suomala *et al.*, 2014). In particolare, è stato evidenziato come questa forma di ricerca “collaborativa”, anche denominata “*engaged scholarship*”, contribuisca a colmare il gap tra teoria e prassi attraverso la co-produzione di conoscenza tra ricercatori e operativi (Van de Ven e Johnson, 2006), piuttosto che tramite un trasferimento di conoscenze dai primi ai secondi (che non sempre dà i risultati sperati).

## 2. Il contributo della field-based research

Il crescente interesse riservato alla *field-based research* è manifesto nei contributi di questo numero che presentano un *fil rouge*: tutti si basano su ricerche empiriche i cui risultati, in vario modo e nelle specifiche aree di interesse, hanno non solo rilevanza teorica ma anche pratica.

Tre dei quattro contributi impiegano il metodo dello studio di caso. I primi due, in particolare, adottano un approccio interventista, a conferma di un impegno diretto dei ricercatori nel progettare e testare sistemi e tecniche di *management accounting* nei contesti organizzativi.

L'articolo di Marco Vedovato e Carlo Bagnoli indaga l'utilizzo delle mappe strategiche a supporto dell'integrazione strategica e organizzativa in un gruppo di aziende. Il contributo analizza in maniera approfondita il processo e i risultati di una ricerca interventista condotta secondo l'approccio “debole” (Jönsson, 1999; Jönsson e Lukka, 2006). Vengono, così, qualificati gli interventi in cui il ricercatore dà impulso al cambiamento, ma “contiene” la sua influenza non proponendo una soluzione al problema esaminato bensì tenendo alta l'attenzione degli operatori su di esso e dando stimoli

affinché siano gli operatori stessi ad individuare le modalità più opportune per affrontarlo. Il cambiamento e il miglioramento promossi nel contesto esaminato, quindi, anche se influenzati dal ricercatore, rimangono sotto il controllo dell'organizzazione. Fondamentale, nella ricerca interventista, è fornire un contributo pratico e uno teorico. Sotto il primo punto di vista, Vedovato e Bagnoli mostrano come l'uso delle mappe abbia supportato il processo di *strategizing* aziendale, facendo emergere i diversi *frame* cognitivi dei manager e contribuendo a un loro chiarimento e confronto critico. Dal punto di vista teorico, gli Autori offrono interessanti evidenze di come la permanenza di identità preesistenti abbia un effetto deterrente rispetto all'adozione di pratiche "innovative" e di come l'uso di mappe, specialmente se sviluppate a partire dagli attori organizzativi, sia essenziale per far emergere ed esplicitare i diversi punti di vista degli attori, le ambiguità e le resistenze rivelandosi, così, utile nei processi di integrazione.

Il contributo di Paola Demartini, Mauro Paoloni, Paola Paoloni e Cristiana Bernardi affronta un tema di frontiera nell'ambito del *management accounting*, ossia lo sviluppo e l'implementazione di un Integrated Reporting con finalità manageriali. Come il precedente contributo, l'articolo è centrato su un caso interventista. L'approccio adottato, però, è "forte": i ricercatori, infatti, partecipano direttamente al cambiamento, promuovendolo e cooperando all'ideazione e alla progettazione della soluzione della problematica riscontrata nella prassi. Gli Autori sviluppano un'analisi critica del processo e delle soluzioni tecniche adottate nello sviluppo di un *Integrated Reporting*. Le scelte effettuate vengono illustrate in modo dettagliato e ciò contribuisce a conferire rilevanza pratica allo studio proposto. Riprendendo, infatti, una considerazione di Baldvinssdottir *et al.* (2010, p. 80), l'approfondimento delle questioni tecniche agevola la comprensione delle interrelazioni tra teoria e pratica e della significatività dei risultati. Come richiesto a uno studio interventista, il lavoro offre anche un contributo teorico, sottolineando, in particolare, la centralità dell'*Integrated Thinking* e della consapevolezza manageriale al di là delle scelte di misurazione e di reporting specifiche.

L'articolo di Antonio Leotta è basato anch'esso su uno studio di caso e analizza l'adozione di processi di esternalizzazione incompiuti, i cosiddetti assetti di *make and buy*, ponendo enfasi sull'influenza che tali forme organizzative ibride possono esercitare sulla configurazione del controllo dei sub-fornitori. Lo studio di caso è condotto seguendo un approccio "tradizionale", non interventista. Il ricercatore, infatti, osserva e interpreta il fenomeno oggetto di analisi favorendo la comprensione del perché e del come l'adozione di assetti di *make and buy* possa influenzare, migliorandola,

l'efficacia del sistema di controllo nella prassi. Rilevante, in questo caso, è l'approccio interpretativo impiegato. La scelta dell'*Actor-Network Theory* è frutto dell'esigenza di studiare il fenomeno con una prospettiva a-centrica che permetta di valutarlo criticamente nella prassi tenendo in stretta considerazione il ruolo di tutti gli attori, umani e non, che ne possano aver influenzato la manifestazione e i collegati effetti. Peculiarità di questo contributo è rinvenibile nel fatto che esso rappresenta un chiaro esempio della contaminazione del *management accounting* da parte di altre discipline, nel caso specifico la sociologia, ed è espressione dell'interdisciplinarietà che sta sempre più caratterizzando i nostri Studi (Parker e Guthrie, 2014).

Il contributo di Elisabetta Mafrolla e Felice Matozza, infine, pur condividendo con gli altri il fatto di essere basato su una ricerca empirica, se ne differenzia con riferimento al metodo di ricerca impiegato. L'articolo esplora il grado di diffusione dei sistemi di *risk management* con l'obiettivo di comprendere se e come la dimensione aziendale possa influenzarne l'implementazione. Il metodo scelto è quello del questionario somministrato ad un campione di aziende italiane non quotate di varie dimensioni. La ricerca si pone, quindi, come punto di raccordo tra teoria e prassi. L'indagine in merito al reale grado di diffusione di sistemi di gestione del rischio, infatti, permette ai ricercatori di analizzare se tali pratiche siano effettivamente adottate nei diversi contesti aziendali e quali siano i fattori che possono ostacolare l'implementazione, nella prassi, di strumenti la cui utilità è, spesso, ampiamente condivisa da un punto di vista teorico.

Gli articoli presenti in questa Issue testimoniano l'importanza del contributo che la conoscenza teorica dei ricercatori di *management accounting* può offrire alla pratica. La possibilità di colmare il gap tra teoria e prassi, infatti, dipende dalla capacità di sviluppare strumenti idonei a offrire una concreta risposta alle problematiche aziendali, oltre che dall'osservazione e dall'interpretazione degli effetti che l'introduzione di tali strumenti può comportare. La risposta ai bisogni della prassi non è, però, l'unica sfida per i ricercatori di *management accounting*. Questi ultimi sono altresì chiamati ad utilizzare le conoscenze teoriche scaturite dalle ricerche condotte per fornire indicazioni utili e rilevanti che siano di reale supporto alla gestione aziendale.

### **Ringraziamenti**

Desidero ringraziare il dott. Marco Gatti per la preziosa assistenza editoriale fornita nella preparazione di questo numero.

## Bibliografia

- 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.
- Chiucci M. S. (2012), *Lo studio di caso nel management accounting*, Torino, Giappichelli.
- Chua W.F. (2011), In search of “successful” accounting research, *European Accounting Review*, 20, 1, pp. 27-39. Doi: 10.1080/09638180.2011.559033.
- 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.
- Jönsson S. (1999), *Action research in management accounting studies*, Gothenburg, Gothenburg Research Institute.
- Jönsson S., Lukka K. (2006), There and back again: doing interventionist research in management accounting, in Chapman C.S., Hopwood A.G., Shields M.D., a cura di, *Handbook of Management Accounting Research*, Oxford, Elsevier.
- Lukka K. (2005), Approaches to case research in management accounting: the nature of empirical intervention and theory linkage, in Jönsson S., Mouritsen J., a cura di, *Accounting in Scandinavia – The northern lights*, Malmö, Liber & Copenhagen Business School Press.
- Mancini D. (2011), L’azienda-rete e le decisioni di partnership: il ruolo del sistema informativo relazionale, *Management Control*, 1, pp. 65-97. Doi: 10.3280/MACO2011-001004.
- Parker L., Guthrie J. (2014), Addressing directions in interdisciplinary accounting research, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27, 8, pp. 1218-1226. Doi: 10.1108/AAAJ-06-2014-1737.
- Ryan B., Scapens R.W., Theobald M., a cura di, (2002), *Research method & methodology in finance & accounting (2nd Edition)*, London, Thomson Learning.
- 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.
- Suomala P., Lyly-Yrjänäinen J., Lukka K. (2014), Battlefield around interventions: A reflective analysis of conducting interventionist research in management accounting, *Management Accounting Research*, 25, 4, pp. 304-314. Doi: 10.1016/j.mar.2014.05.001.
- Van de Ven A.H., Johnson P.E. (2006), Knowledge for theory and practice, *Academy of Management Review*, 31, 4, pp. 802-821. Doi: 10.5465/AMR.2006.22527385.