

Riccardo Stacchezzini

ACCOUNTING E POTERE

**Il contributo interpretativo
del governmentality
framework**

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.



I lettori che desiderano informarsi sui libri e le riviste da noi pubblicati possono consultare il nostro sito Internet: www.francoangeli.it e iscriversi nella home page al servizio “Informatemi” per ricevere via e.mail le segnalazioni delle novità o scrivere, inviando il loro indirizzo, a “FrancoAngeli, viale Monza 106, 20127 Milano”.

Riccardo Stacchezzini

ACCOUNTING E POTERE

**Il contributo interpretativo
del governmentality
framework**

FrancoAngeli

Copyright © 2012 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.

*«In inglese c'è una parola che tradotta in italiano
prende un significato sospetto: power.
Invece a me piace questa parola
perché significa potere nel senso di poter fare,
di avere la forza per».*
(L. Cherubini)

*È questa l'accezione di potere
a cui mi piace fare riferimento
indirizzandomi
allo studio dell'accounting
come strumento di potere.*

INDICE

| | | |
|---|----|----|
| Presentazione | p. | 9 |
| Introduzione | p. | 11 |
| 1. Antefatti e obiettivi degli studi di <i>accounting</i> influenzati dal <i>governmentality framework</i> | p. | 15 |
| 1. Presupposti e sviluppo della ricerca | » | 15 |
| 2. Le impostazioni foucaultiane nella “ <i>alternative accounting research</i> ” | » | 29 |
| 3. Il ruolo dell’ <i>accounting</i> negli studi orientati dal <i>governmentality framework</i> | » | 37 |
| 4. Una lettura di sintesi: l’ <i>accounting</i> come strumento di potere | » | 50 |
| 2. Modellistica delle ricerche secondo il <i>governmentality framework</i> | p. | 59 |
| 1. Dagli obiettivi al modello di ricerca | » | 59 |
| 2. Razionalità e programmi di governo | » | 61 |
| 3. Le “tecnologie di governo” | » | 68 |
| 4. Il ruolo dell’ <i>expertise</i> | » | 78 |
| 5. La filosofia di analisi e la definizione di una “ <i>agenda for research</i> ” | » | 82 |

| | | |
|--|----|-----|
| 3. Alcuni ambiti di ricerca negli studi di <i>accounting</i> basati sul <i>governmentality framework</i> | p. | 91 |
| 1. L'identificazione degli ambiti di ricerca | » | 91 |
| 2. Le relazioni di potere fra autorità governative e individui | » | 95 |
| 3. Le relazioni di potere fra autorità governative e imprese | » | 106 |
| 4. Le relazioni di potere modellate da soggettività detentrici di <i>expertise</i> tecnico-professionali | » | 113 |
| | | |
| 4. Una possibile estensione del “campo di ricerca”: <i>accounting</i> e potere in contesti reticolari | p. | 123 |
| 1. Presupposti e modalità di estensione del “campo di ricerca” | » | 123 |
| 2. Il governo dei <i>network</i> nella letteratura di <i>management accounting</i> | » | 130 |
| 3. Le relazioni di potere e la <i>governance</i> di un <i>network</i> nell’ottica del <i>governmentality framework</i> | » | 136 |
| 4. <i>Accounting</i> ed <i>expertise</i> nel governo delle relazioni di rete | » | 145 |
| | | |
| Bibliografia | p. | 154 |

PRESENTAZIONE

Una ricerca che si proponga di individuare le relazioni tra un sistema raffinato, quale quello di accounting, e il potere esercitato in vari contesti istituzionali, genera un'attesa di conoscenza in ordine alla strumentalità del primo rispetto al secondo, nonché all'influenza del secondo sul primo, oltre che alla strumentazione utile per attivare tali connessioni.

Il lavoro di Riccardo Stacchezzini si incammina in realtà lungo un più ambizioso percorso e porta in grembo un duplice sfidante tentativo:

- quello di riconsiderare i sistemi informativo-contabili quali strumenti che trascendono l'ambito nel quale la cultura aziendalistica italiana li ha coltivati e fatti crescere, e si affermano – ampliando la propria portata – come “pratica sociale”; tale estensione compendia il mondo aziendale fra le molteplici istituzioni di cui la società si compone e propone dunque un ricco insieme di saperi e di processi da riferire tanto alle relazioni interindividuali e collettive, quanto a quelle organizzative proprie di meso-sistemi sociali, fra i quali, in primis ed in modo elettivo, le aziende. Ciò spiega perché il volume assuma con corretto, coraggioso ed ineludibile incipit la terminologia anglosassone di riferimento: l'accounting appunto;*
- quello di fare leva su di uno schema interpretativo che consenta di declinare la relazione prospettata in base a paradigmi riconosciuti del sapere universale, qualificati secondo una prospettiva che correttamente Stacchezzini qualifica quale framework teorico, quello della governmentality, riconducibile alla opera vasta di uno studioso di grande levatura: Michel Foucault.*

Ne discende un curioso e avvincente intreccio di situazioni nelle quali, insospettabilmente, l'accounting appare come pervasivo in vari contesti sociali in quanto strumentale all'esercizio del potere.

Lo sviluppo di tale idea porta l'Autore sia a soffermarsi in modo critico sugli aspetti di contenuto e di metodo dei numerosi lavori che da non molti anni percorrono tali sentieri di ricerca, sia a identificare – con la consapevolezza matura dell'aziendalista – i contesti d'impresa entro i quali la relazione può essere utilizzata con successo per spiegare i comportamenti aziendali.

Emerge dunque con forza l'ambito dei network di imprese, nei quali le relazioni fra unità aziendali si connotano per un complesso intreccio di dominanze: in questo “ambiente sperimentale”, lo schema teorico della governmentality può essere impiegato per indagare ciò che altre teorie interpretative non riescono a spiegare con completezza e che d'altra parte la cultura aziendale italiana sovente affronta con una certa difficoltà, a motivo della pluralità istituzionale che caratterizza tali sistemi aziendali.

Il dimostrato rilievo della relazione fra accounting e potere nei network di imprese apre così vie nuove di ricerca, nelle quali i sistemi informativi assumono un rilievo pregnante, in quanto orientano e condizionano i processi a supporto e regolazione della dominanza interaziendale.

Verona, Università degli Studi, 5 settembre 2012

Alessandro Lai

INTRODUZIONE

1. La possibilità di riconoscere nell'*accounting*¹ una pratica sociale e istituzionale² costituisce un traguardo che la letteratura internazionale ha raggiunto con contributi che si pongono come “alternativi” a quelli del *main-stream* di matrice positivista.

Tale possibilità rappresenta uno stimolo molto forte per chi ha iniziato il proprio percorso di ricerca prima che la spinta all'internazionalizzazione degli studi di ragioneria fosse intensa quanto lo è oggi e che, anche per questo, ha interiorizzato l'importanza di non trascurare le interazioni sia fra la “dimensione economico-finanziaria” e le altre “dimensioni” dei sistemi aziendali, sia fra tali sistemi e l'ambiente di riferimento³.

Studiare l'*accounting* nell'ambito di un contesto organizzativo significa assumere a riferimento le finalità e le competenze dei soggetti che lo im-

¹ Con riguardo alle diverse definizioni assegnabili al termine *accounting*, così rilevano Jones e Dugdale (2001, p. 37): «*The Oxford English Dictionary traces the terms “account” and “accounting” from early meanings specifically concerned with counting (especially of money) to more general applications to narrative and explanation [...]. In contemporary accounting literature the terms retain both their narrow technical meanings (especially in textbooks and conventional research) and also (in much “critical accounting” work) a broader sense of forms of narrative expression and accountability*». È a quest'ultima definizione che si fa riferimento nel prosieguo di questo scritto, identificando l'*accounting* come l'insieme di “pratiche di calcolo economico” variamente impiegate per interpretare, esprimere e agire nell'ambito di contesti organizzativi e sociali.

² Hopwood e Miller (1994). Si veda altresì Potter (2005, p. 266), che osserva: «*[v]iewing accounting as a social and institutional practice, instead of merely a technical practice, has spawned a range of studies. These works generally seek to interrogate the actual conditions and consequences associated with the development and application of accounting practices in particular organizational and social settings*».

³ Onida (1971); Coda (1984 e 1988).

piegano, oltre che le specificità dei problemi che tali sistemi si propongono di risolvere⁴.

La diffusione dei sistemi di *accounting* non solo nelle imprese ma anche in altri contesti istituzionali – quali ad esempio quelli delle autorità governative, degli istituti di formazione, delle organizzazioni non governative, ecc. – pone peraltro lo studioso nella condizione di investigare gli effetti generati da tali sistemi oltre i confini organizzativi in cui sono attivati, verificandone l’impatto sulla “vita di tutti i giorni”⁵.

2. In relazione a queste sollecitazioni, l’interesse di chi scrive si è rivolto a comprendere in quali termini i sistemi di *accounting* costituiscono “strumenti di potere”, ovvero strumenti in grado di orientare la “condotta” degli individui che utilizzano tali sistemi o che, per effetto degli stessi, sono sottoposti a meccanismi di *accountability*.

In tal senso è stato *naturale* porre attenzione alla letteratura che ha adottato la strumentazione teorica di Michel Foucault, filosofo, sociologo e storico francese, grande esploratore delle forme di manifestazione ed esercizio del potere.

Se il riconoscimento dell’*accounting* come uno strumento a supporto della *governance* costituisce un traguardo raggiunto anche da studiosi che non hanno adottato uno schema teorico di riferimento mutuato da Foucault, tale impostazione fornisce una visione del tutto peculiare, favorendo l’investigazione dei processi “disciplinari” e di “auto-governo” che i sistemi di *accounting* alimentano nell’ambito dell’esercizio della *governance*.

In relazione alle potenzialità interpretative che la *governmentality* e gli altri concetti di ispirazione foucaultiana dischiudono ai fini dell’analisi delle relazioni fra *accounting* e potere, il volume si propone di individuare la visione di fondo, la modellistica di riferimento e i principali ambiti di investigazione empirica delle ricerche di *accounting* che hanno adottato quello che può essere etichettato come “*governmentality framework*”.

In aderenza alla “filosofia di investigazione”⁶ propria di tale *framework*, lo scritto indaga inoltre i presupposti e le potenzialità connessi alla sua applicazione in un ambito di ricerca dallo stesso ancora sostanzialmente ine-

⁴ Burchell *et al.* (1980 e 1985); Hopwood (1983).

⁵ Hopwood (1994).

⁶ Walters (2012).

splorato: quello delle relazioni fra *accounting* e potere nel contesto delle reti aziendali. Come ci si propone di dimostrare, si ritiene infatti che i concetti di ispirazione foucaultiana possano fornire un contributo importante alla comprensione non solo del ruolo dei sistemi di *accounting* ai fini del monitoraggio delle *performance* della rete, ma anche delle modalità di “governo” della stessa oltre che delle unità che la compongono.

3. Lo scritto si articola in quattro capitoli. Il *primo capitolo* mette in luce i presupposti e gli obiettivi che animano gli studi di *accounting* sviluppati in aderenza al *governmentality framework*. A partire dall’analisi dei contributi di *accounting* che hanno raccolto la sfida di individuare in Michel Foucault un utile riferimento teorico, il capitolo mostra come tali contributi qualificano i sistemi di *accounting* come uno strumento di potere nell’esercizio di prerogative di *governance*.

Il *secondo capitolo* chiarisce le ragioni alla base dell’impiego del *governmentality framework* nell’ambito degli studi di *accounting*. Tali ragioni si comprendono alla luce della modellistica che tali impostazioni forniscono. Si tratta infatti di strumenti molto ricchi, in cui i sistemi di calcolo emergono come “tecnologie di governo” in grado di orientare il dispiegarsi delle relazioni di potere.

Il *terzo capitolo* tratteggia il “campo di indagine” che gli studiosi di *accounting* hanno conformato in aderenza ai contributi di Foucault, dando così conto dei filoni di ricerca che hanno ad oggi trovato maggiore diffusione.

Infine, il *quarto capitolo* si propone di verificare la possibilità di estendere le ricerche basate sul *governmentality framework* alle reti d’impresa, verificandone il potenziale interpretativo. (*)

Riccardo Stacchezzini
(Università degli Studi di Verona)

(*) Desidero ringraziare il *prof. Alessandro Lai*, che mi ha supportato in questa occasione, come in tante altre, con stimoli e osservazioni che hanno contribuito a migliorare lo scritto, oltre che con l’entusiasmo che mi ha trasmesso quando gli ho sottoposto questa idea di ricerca. Come è naturale che sia, è soltanto di chi scrive la responsabilità del contenuto finale.

1. ANTEFATTI E OBIETTIVI DEGLI STUDI DI ACCOUNTING INFLUENZATI DAL GOVERNMENTALITY FRAMEWORK

We think there is something in this work which is still new, which has not been digested or staled by the intellectual trends of the past decade, and which can help us to understand, to respond to and perhaps even to look beyond the present (Burchell et al., 1991, p. IX).

1. Presupposti e sviluppo della ricerca

1.1. È il 1986 quando Michel Foucault, filosofo, sociologo e storico francese da molti considerato tra i grandi pensatori del XX secolo, fa il suo ingresso ufficiale nella letteratura di *accounting*: la rivista *Accounting, Organizations and Society*, nello *special issue* “*Accounting, knowledge power*” (vol. 11, n. 2), pubblica gli articoli “*Accounting and the examination: the genealogy of disciplinary power*” e “*Towards a critical understanding of accounting: the case of cost accounting in the U.K., 1914-1925*”, il primo a cura di Keith W. Hoskin e Richard H. Macve, il secondo scritto da Anne Loft.

Entrambi gli articoli traggono ispirazione dalle proposte teoriche di Foucault, dimostrando da subito le diverse vie secondo cui è possibile ricorrere ai contributi del filosofo francese per studiare i sistemi di *accounting* nel contesto organizzativo e sociale (Burchell et al., 1980; Hopwood, 1983)¹.

¹ Questo era il monito di Anthony Hopwood nel suo “*On trying to study accounting in the contexts in which it operates*”: «*With accounting so intertwined with organizational functioning it is surprising that so little is known of the organizational nature of accounting practice. That, however, is the case. Although early studies of accounting in action focused*

L'articolo a cura di Hoskin e Macve – a quel tempo affiliati rispettivamente presso l'*University of Warwick* e l'*University College of Wales, Aberystwyth* – si pone come precursore degli studi di *accounting* che utilizzano il concetto foucaultiano di “*power-knowledge*”, il quale fa riferimento alle relazioni fra potere e sapere². In particolare, il concetto di “potere-sapere” permette agli studiosi di dimostrare come l'*accounting* “trasformi” l'allievo di una scuola in un soggetto suscettibile di un possibile calcolo e, come tale, più facilmente “governabile”. L'*accounting* è il mezzo attraverso il quale valutare quantitativamente la *performance* dell'allievo e rendere edotto l'allievo sia della *performance* da lui raggiunta, sia del sistema di “sorveglianza” che sullo stesso viene esercitato. Conseguentemente, l'*accounting* costituisce uno “strumento disciplinare” in base al quale il soggetto preposto alla *governance* di un istituto di formazione orienta il comportamento e dunque influenza la *performance* dell'allievo.

Lo spunto degli autori ad approfondire questo ambito di ricerca è tracciato nelle circostanze qui tratteggiate:

Hoskin had been having conversations with Foucault in Paris, which were to be continued at the University of California at Berkeley shortly thereafter; while Macve, who was visiting Rice University, had been discussing the FASB's [Financial Accounting Standards Board] “conceptual framework” project – on which he was conducting a study for the UK's Accounting Standards Committee – with Steve Zeff, Philip Bell and David Solomons. Macve explained to Hoskin that Solomons had argued (in his published writings) that accounting should have the same validity as IQ tests, which “objectively” measure intelligence. Hoskin pointed out that while IQ tests purported to measure “intelligence” all we ever get is a measure of some “performance”, and we have to hope that performance is a good proxy for intelligence, while knowing that it isn't. Macve responded: “So it really is just like accounting!” Hoskin went on to generalize that in all educational examinations what we are searching for via those examinations is an identification of underlying competence or value, but all we ever get is a measure of some “performance” and we have to hope

on trying to understand its organizational roles and consequences, many more recent investigations have detached accounting from its organizational setting, preferring instead to study the consequences which it has at the individual rather than the organizational level» (Hopwood, 1983, p. 287).

² Tale concetto è approfondito nel successivo § 1.5 di questo capitolo.

that performance is a good proxy for competence, while knowing that it isn't (Gendron e Baker, 2005, pp. 558-559)³.

Dal canto suo, Anne Loft, a quel tempo affiliata presso la *London Graduate School of Business Studies*, analizza le condizioni politiche e sociali alla base della diffusione di pratiche di *management accounting* in imprese operanti in condizioni di guerra e di immediato dopoguerra. La studiosa dà evidenza del ruolo delle organizzazioni di esperti contabili nell'orientare, da un lato, il dibattito e le decisioni di politica economica del governo inglese, dall'altro, i comportamenti delle imprese.

Per sviluppare tale analisi, Anne Loft si avvale primariamente dei concetti che il filosofo francese ha enunciato nel suo "*Surveiller et punir. Naissance de la prison*"⁴, mentre ricorda il proprio avvicinamento a Foucault in questi termini:

I decided that the way in which Foucault (following Bentham) looked at the architecture of the Panopticon had its parallel in the way in which bookkeeping and accounting acted to discipline activity in the factory. All the time [that I was reading Discipline and Punish] I had in my mind the images from the factories I had visited as an auditor. They were often arranged in such a way that production was made visible to supervisors and managers, who had offices in the factory with glass windows and doors. [. . .] In these factories records were being continually created which in a sense enabled inspection through time, in that they represented a particular reproduction of the physical processes on record cards or lists (Loft, 2004)⁵.

Nell'articolo di Anne Loft, così come in quello di Hoskin e Macve, i concetti foucaultiani permettono di evidenziare, da un lato, il ruolo del contesto sociale e organizzativo sulle pratiche di *accounting* e, dall'altro, l'influenza che tali pratiche possono avere su tale contesto e sugli individui che lo "abitano".

³ La citazione nel testo costituisce l'opinione di uno studioso che tali Gendron e Baker hanno intervistato ai fini di porre in luce le ragioni alla base della diffusione delle tematiche foucaultiane nelle riviste di *accounting*.

⁴ Foucault (1975). Tale contributo è tradotto anche in italiano con il titolo "*Sorvegliare e punire. Nascita della prigione*" (Foucault, 1976).

⁵ Le espressioni fra parentesi quadre, così come quelle fra parentesi tonde, sono riprese *sic et simpliciter* dall'originale.

1.2. A ben vedere, il nome di Foucault compare nella rivista *Accounting, Organizations and Society* già nel 1980 (vol. 5, n. 1), ma – come anche Gendron e Baker (2005) fanno notare –, soltanto in una nota di un articolo dedicato ai ruoli dell'*accounting* nelle organizzazioni e nella società (Burchell *et al.*, 1980). Qualcosa di analogo si ripete nel 1985 (vol. 10, n. 4), quando Foucault fa la sua apparizione nella bibliografia dell'articolo "*Accounting in its social context: towards a history of value added in the United Kingdom*" (Burchell *et al.*, 1985).

È però lo *special issue* "*Accounting, knowledge power*" del 1986 a rappresentare il vero punto di partenza per lo studio dell'*accounting* sulla base dei contributi scientifici di Foucault:

In publishing the papers by Loft (1986) and Hoskin and Macve (1986), the editorial team of AOS publicly manifested its openness to accounting investigations informed by Foucault's writings. This signal was reinforced during the following year when two other Foucaultian papers presented originally at the 1984 University of Wisconsin Conference were published in the journal – one written by Miller and O'Leary (1987) and the other one by Hopwood (1987). The readers of AOS were thereby unequivocally informed that a new avenue of accounting research was available for investigation (Gendron e Baker, 2005, p. 560).

A distanza di oltre un quarto di secolo dallo *special issue* in parola, l'attenzione allo studioso francese, nell'ambito delle ricerche di *accounting*, non si è affatto assopita, come dimostrano le recenti pubblicazioni in riviste internazionali di indubbio *standing* internazionale⁶.

Invero, la complessità e la varietà delle proposte interpretative di Foucault consentono ancora oggi impieghi originali delle stesse, con una estensione probabilmente non immaginabile negli anni in cui il filosofo produceva i propri scritti e impartiva le lezioni al *Collège de France*, a Parigi.

1.3. Il presente capitolo non si pone l'obiettivo di elaborare una *literature review* delle ricerche di *accounting* che hanno fatto ricorso ai contribu-

⁶ A titolo di esempio si cita l'articolo di L.J. Spence e L. Rinaldi (2012) sulla rivista *Accounting, Organization and Society* dal titolo "*Governmentality in accounting and accountability: a case study of embedding sustainability in a supply chain*".

Al momento in cui si scrive, tale articolo non è ancora stato collocato in un numero della rivista, ma è stato accettato per la pubblicazione e per questo è già disponibile ai lettori nella sezione "*Articles in Press*".

ti di Foucault, né una *content analysis* finalizzata a tracciare il numero di citazioni delle opere e dei concetti del filosofo francese nel contesto della letteratura di *accounting* o di altri ambiti di ricerca⁷. Il capitolo si pone invece un obiettivo più sfidante: quello di individuare la “matrice comune” di tali ricerche, mettendo così in luce la visione di fondo che le anima.

Se, dunque, una *review* della letteratura è stata condotta ad ampio spettro sulla base degli articoli apparsi su influenti riviste di *accounting* – quali *Accounting Organizations and Society*, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, *The European Accounting Review*, *Critical Perspectives on Accounting*, *The British Accounting Review* e *Accounting Forum* – il proposito è quello di analizzare tali contributi per individuare le potenzialità offerte dall’opera di Foucault per l’investigazione del ruolo dell’*accounting* nel contesto organizzativo e sociale.

Il successivo *secondo paragrafo* di questo capitolo delinea gli antefatti che hanno favorito la diffusione dei contributi di Foucault negli studi di *accounting*, chiarendo le circostanze e i soggetti che in tale processo hanno assunto un ruolo chiave.

Il *terzo paragrafo* illustra il ruolo riconosciuto ai sistemi di *accounting* in quegli articoli che costituiscono autentici “*seminal contributions*” della letteratura di *accounting* che ha fatto ricorso ai concetti elaborati da Foucault.

Una lettura di sintesi di tali contributi permette di sottoporre a verifica l’ipotesi secondo cui i sistemi di *accounting* costituiscono uno strumento di potere i cui effetti vanno oltre gli ambiti nei quali operano. Tale verifica, discussa nel *quarto paragrafo*, si avvale anche dell’analisi del concetto di relazioni di potere coniato da Foucault.

1.4. Prima di immergersi nell’analisi della letteratura di *accounting*, si richiamano di seguito i concetti foucaultiani che, più di altri, hanno trovato impiego in tali studi. L’obiettivo è di accompagnare il lettore che non ha

⁷ Queste indagini, già presenti in letteratura, hanno permesso di evidenziare il progressivo grado di diffusione dei contributi di *accounting* basati sul *framework* foucaultiano. Ne sono esempi “*On interdisciplinary movements: the development of a network of support around Foucaultian perspectives in accounting research*” (Gendron e Baker, 2005), “*The introduction of Foucault in the accounting field and the analysis of invisible colleges*” (Riccio *et al.*, 2010), “*Invisible college in interdisciplinary field: Foucault in accounting research*” (Ribeiro de Mendonça Neto *et al.*, 2010), “*The introduction of French theory into English language accounting research*” (Chiapello e Baker, 2011).