

2.

ALCUNE PREMESSE TEORICHE: LA DIMENSIONE ISTITUZIONALE DELL'ACCOUNTING E LA VARIETÀ DEI CAPITALISMI

Alla base della ricostruzione che proporremo ci sono essenzialmente due premesse teoriche, che in seguito illustreremo riferendoci alla letteratura pertinente: la prima è che – come vedremo in questo stesso paragrafo – la genesi e la trasformazione dei canoni contabili non si possono considerare come meri atti di un'evoluzione tecnica e tecnologica, ma sono processi di elaborazione di strumenti di controllo e coordinamento che emergono da relazioni asimmetriche o *di potere*. La seconda premessa è che lo schema analitico elaborato dalla *political economy* comparata – l'opposizione idealtipica fra *liberal market economies* e *regulated market economies* – può essere utile per comprendere le dinamiche della trasformazione dei canoni di contabilità, a condizione che le categorie fondamentali elaborate nel suo seno non siano ipostatizzate, ma siano usate come termini di riferimento per la comprensione del senso dei mutamenti.

Benché implichi problematiche di ordine decisamente specialistico, la questione delle trasformazioni dell'accounting non può essere interpretata come un'evoluzione meramente tecnica a supporto delle attività economiche. Che la contabilità sia uno dei pilastri dei processi di accumulazione è un insegnamento dei classici delle scienze sociali (basti ricordare le pagine del *Borghese* di Sombart dedicate all'importanza della contabilità nella formazione dello spirito borghese e alle sue differenti declinazioni nazionali: Sombart 1913 [1994, pp. 98-101

e 103-118]). Così come è stata uno strumento decisivo per la nascita del capitalismo (Bryer 2000), la contabilità è un elemento essenziale delle sue trasformazioni, tanto poco neutrale quanto apparentemente obiettiva e razionale.

Un sia pur minimo sforzo di storicizzazione permette di mettere a fuoco due evidenze. La prima è che non esiste una definizione univoca e universalmente valida di quanto debba intendersi come *utile* dell'impresa; in ultima analisi, è l'*accounting* – e in particolare la costruzione delle variabili rilevanti, ovvero delle basi informative – la sede nella quale si stabilisce qual è la finalità perseguita dell'impresa, l'idea di *valore* alla quale l'impresa fa riferimento: qual è, in definitiva, la concezione dell'impresa. L'*accounting* è, nell'essenziale, un dispositivo nomenclatorio: esso seleziona eventi ai quali attribuisce una qualifica di valore o di disvalore; istituisce un sistema di rilevanze (e di irrilevanze), soggetto a trasformazioni anche profonde. La sua base essenziale – semplice ma non intuitiva – è ancor oggi quella definita dall'invenzione della partita doppia, esposta per la prima volta a stampa da Luca Pacioli alla fine del Quattrocento (Pacioli 1494). Ma i modi nei quali l'uso di questo strumento è stato riarticolato, nello spazio e nel tempo, sono molti e molto diversi⁵.

La seconda evidenza è che la scelta relativa alle finalità ultime dell'impresa non è affatto una scelta neutrale. Che cosa l'impresa sia, quale sia il suo obiettivo fondamentale e come esso vada perseguito, dipende chiaramente dalla prevalenza di un interesse o di un altro, ovvero di una o di un'altra categoria di attori sociali. *Nell'interesse di chi* viene costituita e gestita l'impresa? È questa la questione sui cui si può interrogare l'analisi delle trasformazioni della contabilità (cfr. Tinker 1980; Tinker et al. 1982), tenendo presente che «l'*accounting* produce

⁵ Un'introduzione didattica molto chiara e accessibile all'*accounting* è quella di Barker (2011).

conseguenze sulla vita di tutti, persino (o forse soprattutto) su quella di chi conosce poco dell'argomento e non ha mai messo gli occhi su un bilancio» (Perry e Nölke 2006, p. 560). Peraltro – come diremo più avanti – i più recenti processi di standardizzazione delle procedure contabili su scala internazionale, attraverso processi di *governance* largamente affidati a soggetti privati, mettono in luce molto chiaramente la dimensione intrinsecamente politica di queste trasformazioni.

Solitamente, l'idea che i canoni di contabilità siano il frutto di una composizione di interessi, ovvero di una convenzione, non viene (esplicitamente) presa in considerazione dagli specialisti dell'accounting. Come ha mostrato chiaramente Bourdieu (1994), il lavoro di istituzione dei campi di produzione culturale (e in particolare dei campi che generano un sapere di tipo normativo) consiste primariamente nella produzione di un "effetto di universalizzazione", attraverso l'espunzione di qualsiasi riferimento alla dinamica degli interessi che generano le prese di posizione. Quando si dibatte intorno alla preferibilità di una o di un'altra tecnica contabile, quindi, si argomenta intorno alla supposta superiorità *tecnica* dell'uno o dell'altro strumento, dell'una o dell'altra variante; e con ciò se ne "misconosce", per dirla ancora con Bourdieu, la natura non neutrale e in ultima analisi arbitraria.

Accade molto raramente – ma può nondimeno accadere, perlopiù in fasi di ricomposizione dei rapporti di potere e di forte pressione al cambiamento – che la dimensione *politica* della questione sia esplicitamente chiamata in causa. In un contributo di Edoardo Ardemani, risalente al 1968, la questione di quale sia il metodo contabile da preferire viene affrontata a partire dal presupposto che non esiste *un* metodo in astratto preferibile, ma che la scelta sia, in ultima analisi, di ordine politico⁶. Ciascun metodo contabile, infatti, deriva da *una certa* idea (o teoria)

⁶ Sul punto si sono soffermati anche Zambon e Zan (2000).

dell'impresa; e ogni idea dell'impresa, a sua volta, deriva da una certa composizione degli interessi degli attori sociali in gioco: «le premesse supreme di valore originano i *criteri di preferenza generale* (ad es. “più che a una riduzione dei costi di produzione si deve tendere ad un accrescimento del reddito di esercizio”) e questi, a loro volta, determinano i *giudizi particolari di valore* (ad es. “in queste condizioni di impresa è conveniente accrescere il volume degli acquisti”) con i quali lo studioso della realtà economica apprezza variamente i fatti concreti» (Ardemani 1968, p. 415).

Recentemente, in parallelo con la diffusione di un filone di analisi che si autodefinisce di *critical management studies* (Alvesson, Wilmott 1992), si è venuto strutturando un ambito intellettuale che si può definire di *critical accounting*, emerso da ricerche comportamentali sulle pratiche contabili condotte a cavallo fra gli anni Sessanta e Settanta, e diffuso soprattutto nel Regno Unito e in Australia (molto meno negli Stati Uniti). Fondamentali, in quest'area di studi, sono stati i lavori di Anthony Hopwood, fondatore nel 1976 della rivista *Accounting, Organizations and Society*, che ancor oggi costituisce il principale punto di riferimento per i cultori di *critical accounting*. L'editoriale che apriva il primo numero della rivista (Hopwood, 1976, p. 3), sollecitava contributi di ricerca che «pongano una base per osservare l'accounting come un fenomeno sociale e organizzativo», incluse ricerche riguardanti il «social accounting per l'uso di risorse scarse» (ivi, p. 4). Un altro contributo importante per la definizione di questo campo di studi è stato quello di Burchell et al. (1980), che richiamava la necessità di analisi storiche sullo sviluppo dell'accounting e sui rapporti fra accounting e altri aspetti della vita sociale, sulla dimensione politica dell'accounting e sui suoi rapporti con i processi organizzativi, facendo riferimento alla necessità di una «innovazione teorica e metodologica» e del ricorso a «*frames* di riferimento e basi di conoscenza molto diversi» (ivi, p. 23). Si è

svilupata così, in chiave fortemente transdisciplinare, una varietà di approcci teorici: i “*critical accountants*” fanno riferimento ad analisi interazionistiche ed etnometodologiche, ad analisi politico-economiche (spesso marxiste), alla teoria critica di Habermas, ad approcci foucaultiani (ripresi, in Italia, da Stacchezzini 2012), alla teoria della strutturazione di Giddens, al concetto gramsciano di ideologia, al decostruzionismo di Derrida, allo strutturalismo critico, ad approcci actor-network (per un’elencazione più dettagliata, v. Lodh, Gaffikin 1997, p. 437). Benché fondati su una varietà di premesse teoriche – e con una spiccata tendenza all’enfaticizzazione delle differenze (v. Tinker 2005, p. 100) – questi studi condividono il rigetto per una visione meramente tecnica dell’accounting, coltivando invece, spesso attraverso ampie ricostruzioni storiche (se ne veda una rassegna in Napier 2006), l’idea che, entro una dimensione eminentemente ideologica (Roslender 1992, cap. 4), la contabilità svolga un ruolo cruciale nella regolazione dei processi economici, dando corpo in ultima istanza a tutte le nozioni rilevanti nella vita delle imprese e nel sistema economico (*profitto, perdita, efficienza, dividendo, costo ecc.*).

In uno dei rari contributi italiani a questo filone di ricerca, Zambon e Zan (2000) hanno proposto, ragionando anche sulle vicende dell’Economia aziendale italiana, l’idea di un *relativismo dell’accounting*: «La scelta fra teorie dell’impresa alternative, e anche fra teorie dell’accounting, si rivela un’opzione largamente pre-scientifica, se non ideologica; un’adesione individuale a certi modi di concepire l’impresa, che possono essere mediati dal contesto e dalla storia» (p. 816).

Tanto più evidente diventa la natura *politica* dell’accounting (e della sua regolazione) – e veniamo con ciò alla seconda premessa teorica – quando si considera che le regole della contabilità, per un numero sempre più ampio di imprese, sono definite su scala internazionale da organismi privati, cui di fatto è attribuito un ruolo di regolazione che trascende, se non altro per

estensione, quello degli stati nazionali. Vista dall'Europa, la standardizzazione contabile «appare sfuggire ormai al potere formale degli stati e toccare a una ONG finanziata da capitali prevalentemente privati, e dominata da grandi società di valutazione e da attori anglo-sassoni [...] che, pur non concordando su ogni dettaglio in materia contabile, concordano comunque su una certa concezione dell'impresa» (Thévenot 2005a, p. 381).

In una prospettiva istituzionalista, le regole contabili sono nulla di meno che un'istituzione del capitalismo: esse costituiscono uno degli insiemi di convenzioni che fondano un mercato (Favereau, Lazega 2002), definendo innanzitutto il quadro degli *ordini di grandezza* (*ordres de la grandeur, orders of worth*) legittimi (Boltanski, Thévenot 1991; Stark 2009), ovvero l'orizzonte di quel che ci si può e ci si deve attendere. «I giochi di potere che innervano le lotte per la standardizzazione – ricorda ancora Thévenot (2005a, p. 381) – non devono quindi essere separate dall'impatto che hanno sulla produzione delle rappresentazioni legittime dell'impresa e del sistema economico in generale».

Il collasso finanziario del 2008, rivelando che la crisi riguarda *il* capitalismo piuttosto che *un* capitalismo, ha reso evidente che l'analisi sincronica delle (più o meno perduranti) *varietà* del capitalismo (Hall, Soskice 2001) non può rimediare alla necessità di un'analisi *diacronica* delle trasformazioni del capitalismo in quanto tale, ossia dei grandi mutamenti che sempre più intensamente accomunano contesti diversi, su ogni sponda degli oceani; e che ne rendono sempre più isomorfici, quando non decisamente unitari, i processi di regolazione. In quel che segue faremo ampio riferimento alle *diversità* delle regole, delle tradizioni, delle prassi e delle teorie relative alla contabilità elaborate nei contesti anglosassoni e in quelli europeo-continentali. Molte sono, infatti, le differenze fra sistemi contabili propri di contesti di *liberal market economy*, dove

tradizionalmente prevale la forma della *public company*, legata al capitale azionario e a una *shareholdership* ampia e diffusa; e i contesti di *regulated market economy*, nei quali le società hanno un azionariato più ristretto e accedono in maggior misura al capitale bancario. Tuttavia, non c'è dubbio che il fenomeno più rilevante, almeno da un trentennio, sia un'omologazione dei processi di regolazione su scala mondiale (spesso descritta, in ottica funzionalista, come un processo di *armonizzazione*). Se prendere in considerazione le varietà del capitalismo ha ancora un'utilità, non è per affermarne la persistenza, ma perché può aiutare a rendere conto di come esse, pur generando talora resistenze rispetto ai processi di isomorfismo, diventino sempre meno percepibili e lascino spazio alla formazione di un campo economico mondiale (Bourdieu 2000).