

Il problema dell'integrazione: mezzo e fine del controllo di gestione

*Antonio Leotta**

Integration: Means and aim of management control

Abstract

The integration of performance measures and reports is a topic that pertains to the informational dimension of management control systems as well as to their organizational dimension.

Management accounting and control studies have dealt with the problem of integration through three control problems, in the organizational control literature, and as a problem of balancing short-term and long-term performance dimensions, as in the BSC approach. The latter, moving from the need for recognizing the relevance of financial and non-financial performance measures, has opened the door to integrated reporting (IR) and ESG scoring.

Critiques to BSC and IR are discussed, reviewing some of the management accounting theoretical perspectives, such as Institutional Logics studies and Pragmatic Constructivism. The Italian School of *Economia Aziendale* is acknowledged to be a valuable perspective to the formulation of the problem of integration. The Italian School's propositions lead to considering integration in accounting and reporting processes (a means), and among the various actors involved in such processes (the aim), as a problem of coherence between the operation system (objective dimension) and the stakeholders' values and interests (subjective dimension) in any organization.

The article concludes by discussing the main topics of the current issue of this journal in line with the arguments developed above.

Keywords: Integration, PMS, Management Control System.

* University of Catania, Department of Economia e Impresa – DEI. E-mail: antonio.leotta@unict.it.

1. Introduzione

Il tema dell'integrazione nei processi di misurazione delle performance aziendali e nel *reporting* appare come un problema nella misura in cui presume una ricerca di coerenza tra le misure di performance, il contenuto dei *report* e i relativi obiettivi informativi. Per mettere a fuoco la natura del problema e lo spazio delle possibili soluzioni, il tema dell'integrazione può essere affrontato connettendo la visione aziendalistica italiana con le prospettive degli studi internazionali di *management*.

Nella visione economico-aziendale il fondamento del fabbisogno di integrazione sembra potersi rintracciare a partire dalla visione unitaria, propria della dimensione oggettiva del sistema delle operazioni di gestione. Onida osserva in proposito: "L'unità nella molteplicità si rivela in quanto l'azienda nel sistema delle svariatissime operazioni d'esercizio, nell'organizzazione del lavoro, nella riunione di fattori cooperanti a comuni fini, costituisce o tende a costituire un complesso esteso nello spazio e nel tempo e nel quale elementi molteplici operano avvinti da relazioni di complementarietà, di connessione, d'interdipendenza: relazioni che qualificano il complesso non meno degli elementi costitutivi e senza l'intelligenza delle quali nulla può comprendersi dell'azienda" (Onida, 1971, p. 5). L'autore riconosce quindi che "[i]n ogni operazione dell'azienda è tutta l'azienda" (Onida, 1971, p. 5). Le relazioni di complementarietà, di connessione e di interdipendenza che avvengono i molteplici elementi tra loro, nello spazio e nel tempo, sono generalmente riferiti in termini di congiunzioni economiche (Collini, 2001). La loro evidenza non è dovuta a sole necessità di ordine tecnico ma, molto spesso, a scelte di convenienza economica che "[...] spiegano i molteplici aspetti delle connessioni che legano ricavi con ricavi, costi con costi e costi con ricavi di simultanei e successivi prodotti e produzioni" (D'ippolito, 1946, p. 106).

Sebbene l'evidenza di congiunzioni economiche possa apparire come un vincolo alla determinazione di risultati parziali, si riconosce che tali determinazioni costituiscono un processo di costruzione di una realtà astratta che, non avendo oggettiva dimensione economica, deve trovare una propria validità in rapporto agli obiettivi conoscitivi che ci si propone di raggiungere (Bastia, 1992; Collini, 2001) e dei relativi obiettivi informativi (Amaduzzi, 1970; Marchi (2003). Ciò connette la dimensione oggettiva, nella quale si inquadrano i fenomeni di congiunzione economica, alla dimensione soggettiva, che investe i destinatari dei processi informativi.

Il tentativo di contemperare la molteplicità di valori e interessi dei diversi destinatari dei processi informativi può intendersi come una ricerca di

coerenza interna alla molteplicità di valori e interessi dei soggetti coinvolti in vario modo nei processi di misurazione e di *reporting*. Il fabbisogno di integrazione emerge quindi dall'evidenza di congiunzioni economiche che caratterizza il sistema delle operazioni di gestione (dimensione oggettiva), rispetto a cui la scomposizione in risultati parziali può essere giustificata da obiettivi conoscitivi e informativi che dovrebbero riflettere la molteplicità di valori e interessi dei destinatari delle informazioni su quei risultati (dimensione soggettiva).

È noto dagli studi di *management* come il fabbisogno di integrazione sia tanto maggiore quanto maggiore è la differenziazione tra le parti che in astratto si distinguono in una visione sistemica dell'organizzazione (Lawrence e Lorsch, 1967). Da questa prospettiva, l'integrazione è definita da Lawrence e Lorsch: "il processo teso a raggiungere uno sforzo unitario tra i vari sub-sistemi durante lo svolgimento di un compito organizzativo" (Lawrence e Lorsch, 1967, p. 4). L'unitarietà dello sforzo non presume la riduzione della varietà dei contributi apportati dai diversi sub-sistemi. Ciò svilirebbe la potenziale ricchezza di possibilità di azione. Gli autori in questione riconoscono la necessità di mezzi di integrazione che favoriscano in vari modi l'unitarietà dello sforzo. I sistemi amministrativi o di controllo sono considerati, tra gli altri, un mezzo di integrazione.

Il problema dell'integrazione, che i sistemi di controllo sono chiamati a risolvere, si può declinare nei tre problemi di controllo evidenziati dagli studi di *management control*, nell'ambito del controllo organizzativo: 1) la mancanza di direzione, 2) i problemi motivazionali e 3) i limiti personali (Merchant e Riccaboni (2000). Le misure di performance e il processo di controllo sono chiamati ad affrontare tali problemi fissando *target* da raggiungere, allineando gli obiettivi individuali con quelli organizzativi e guidando il comportamento degli attori.

Tuttavia, il problema dell'integrazione non è delimitato dai confini organizzativi propri della gerarchia ma si estende a tutti gli *stakeholder* aziendali, posizionandosi anche sul piano strategico. La *Balanced Scorecard* (BSC) è un tentativo di affrontare il problema dell'integrazione sul piano sia strategico che operativo, identificando i due piani come dimensioni da integrare. Il riconoscimento dei molteplici valori e interessi dei soggetti che gravitano intorno ad una azienda è stato però guidato da una serie di assunti che hanno portato Kaplan e Norton (1996) ad adottare una prospettiva sub-aziendale, propria della *business unit* quale entità che segue una unitaria strategia competitiva. È a questo livello che è stata riconosciuta la necessità di integrare i diversi orizzonti temporali delle varie misure di performance, che ha portato ad una distinzione tra misure *lead* e *lag*, integrate da catene di causalità non

esenti da critiche (Nørreklit, 2000). La principale questione sulla validità delle catene di causa – effetto in cui sono state declinate le misure della BSC è riferita ad uno scollamento tra l’ambito concettuale delle misure e quello empirico (Nørreklit, 2000; Nørreklit, Cinquini, 2024). È stato infatti osservato come i nessi di causalità tra misure *lead* e *lag* sono a volte di natura logica o intuitiva, limitandosi al piano concettuale, altre volte basate su ipotesi implicite non verificate empiricamente. Una ulteriore questione che investe il sistema BSC riguarda la definizione delle quattro prospettive e dei nessi di causalità tra le relative misure del tipo: “crescita e apprendimento” => “processi” => “clienti” => “performance economico-finanziaria”. Questa visione sembra cristallizzare la configurazione dei diversi valori e interessi dei soggetti coinvolti, fissando una scala di priorità che non riflette le dinamiche che si verificano tra i soggetti interessati, in linea con un approccio prescrittivo.

Il sistema BSC ha avuto però il merito di proporre un tentativo di bilanciamento tra misure economico-finanziarie e non, aprendo la via a dimensioni di performance non economico-finanziarie, quali la sostenibilità ambientale, sociale e di *governance*, ora oggetto di integrazione nella reportistica ESG. *L’Integrated Reporting (IR)* si afferma, secondo questa chiave di lettura, come una risposta al problema dell’integrazione tra i diversi valori e interessi dei soggetti destinatari delle relative informazioni. Così, l’integrazione, da fine da raggiungere, diviene mezzo della stessa reportistica. La tesi qui avanzata è che l’integrazione interna ai processi di misurazione e di *reporting* è un mezzo per integrare i valori e gli interessi degli attori coinvolti a vario titolo in tali processi. Le critiche mosse alla BSC e all’IR (Nørreklit e Cinquini, 2024) possono ricondursi ai limiti di un approccio che ignora che la configurazione di valori ed interessi dei soggetti destinatari di quei *report* ha una natura dinamica, è essa stessa un processo. La ricerca di leggi universali su cui informare studi tesi a prescrivere delle indicazioni da seguire nel disegno di misure e *report* integrati corre il rischio di una inversione mezzi-fini rispetto al problema dell’integrazione.

Il punto di partenza dovrebbe essere, piuttosto, il processo con cui si configura la varietà di valori ed interessi dei soggetti che di volta in volta sono coinvolti come utilizzatori di *report*. Se la validità delle determinazioni di risultati parziali va verificata in relazione agli obiettivi conoscitivi e informativi da perseguire con quelle determinazioni, è nella dimensione soggettiva che vanno individuate le variabili da cui far dipendere il grado e le modalità di integrazione di misure e *report*. Le dimensioni di performance – sostenibilità economico-finanziaria, sociale, ambientale – e le relative misure da integrare in un *reporting* unitario dipenderanno dalla configurazione di

valori ed interessi dei soggetti utilizzatori di quei *report*. Quando i diversi valori ed interessi si traducono in specifiche linee di condotta proprie di determinate categorie o gruppi di attori, riconducibili a logiche istituzionali, le diverse dimensioni e le relative misure di performance sono chiamate a favorire una convergenza tra i gruppi di attori coinvolti. Gli studi sulle logiche istituzionali (Thornton and Ocasio, 1999), nella letteratura di *management accounting*, hanno evidenziato la presenza di conflitti tra il *management* che segue logiche amministrative, da un lato, e il personale medico di un ospedale (Oppi e Vagnoni, 2020), o i giocatori di una società sportiva (Carlsson-Wall et al., 2016), che seguono logiche specialistiche, dall'altro. Tali studi, tuttavia, sembrano mossi da una visione che enfatizza la dimensione soggettiva, mostrando come i PMS siano in grado di rispondere alle logiche coinvolte in una qualunque organizzazione realizzando compromessi (*compromising accounts*). Una tale conclusione appare carente in termini di integrazione, poiché corre il rischio di considerare l'economicità come una tra le tante logiche da comporre. Occorre infatti superare una visione di interessi contrapposti, in cui si massimizzano gli obiettivi di un gruppo di soggetti assumendo come vincoli quelli di altri, ovvero si cerca un bilanciamento tra i diversi obiettivi. Piuttosto, occorre integrare i molteplici obiettivi all'interno di una strategia per il successo di lungo termine dell'impresa (Coda, 2020).

L'attenzione alla dimensione soggettiva, propria di questi studi, è altrettanto presente in una recente prospettiva che, però, recupera la rilevanza della dimensione oggettiva dei fatti di gestione. Si tratta della prospettiva del Costruttivismo Pragmatico (CP), delineata da Nørreklit e Cinquini in un numero recente di questa rivista, oltre che in ambito internazionale (Nørreklit et al., 2017). Questa prospettiva assume che i fatti di gestione (dimensione oggettiva) acquisiscono rilevanza in funzione della configurazione di valori e interessi prevalenti nel momento di osservazione, propria di un dato gruppo di attori (dimensione soggettiva), evidenziando che le scelte sulle misure da integrare nel *reporting* ricadono in uno spazio di possibili soluzioni che ha ad oggetto la comunicazione tra e a quegli attori. La prospettiva in questione può contribuire ad una formulazione del problema dell'integrazione come problema di validità di misure di *performance* e *report*. I processi di misurazione e *reporting* sono così intesi come costruzioni di una realtà astratta che per avere validità – anche in senso pragmatico – deve integrare quattro dimensioni del piano ontologico: fatti, possibilità, valori e comunicazione. Seguendo questa prospettiva, il problema dell'integrazione di misure di *performance* nei processi di *reporting* assume una natura ontologica e può formularsi come un problema di coerenza fattuale, logica, valoriale e comunicativa.

Nel CP la dimensione soggettiva, che mette a fuoco la dinamica configurazione di valori e interessi degli attori aziendali, si contempera con quella oggettiva delle operazioni come fatti, accadimenti di gestione, in linea con quanto già consolidato negli studi aziendalistici italiani. In questi studi, il sistema delle idee (Bertini, 1990), riferito al soggetto economico, rappresenta il riferimento soggettivo la cui dialettica deve trovare una sintesi nelle misure di risultato. Una tale sintesi può emergere da una visione convergente sul concetto di prodotto che l'organizzazione deve proporre e sulla relativa tecnologia. Si mettono in luce così le dinamiche con cui il sistema delle idee si traduce in decisioni e queste influenzano le operazioni di gestione. Coerentemente a tale impostazione, si parla di "scopo" dell'impresa, non di uno scopo genericamente inteso ma di quello incorporato nella cultura aziendale di una data impresa (Coda, 2020). Lo scopo "dipende dai valori, dalla sensibilità etica, dalla ricerca di senso di chi è responsabile del governo e della gestione dell'impresa" (Coda, 2020, p. 1). Esso entra nei processi decisionali e informa i comportamenti. Gli studi aziendalistici contribuiscono pertanto ad una formulazione del problema dell'integrazione come un problema di coerenza tra le dimensioni soggettiva e oggettiva dell'azienda. Una tale coerenza va ricercata in ciò che abilita i processi decisionali a tradurre le idee nelle operazioni, lo scopo nei comportamenti, cioè nella dimensione tecnico-informativa.

Questo numero della rivista accoglie diversi lavori che affrontano il problema dell'integrazione sviluppando molteplici temi. Un primo tema è quello della dimensione e articolazione organizzativa, che influisce sullo sviluppo e sull'utilizzo di un PMS condizionando le modalità di integrazione tra le diverse misure. Questo tema investe il rapporto tra l'impresa e il proprio ambiente, che le piccole e medie imprese faticano a controllare soccombendo all'incertezza. Il tema della dimensione e articolazione organizzativa coinvolge anche i processi interni con cui le piccole e medie imprese sviluppano e implementano nuovi PMS o integrano i propri PMS con ulteriori misure di performance, al fine di gestire ulteriori dimensioni, come la sostenibilità sociale ed ambientale.

Un secondo tema è quello della digitalizzazione, che può leggersi proprio come contributo della tecnologia all'accrescimento delle possibilità di integrazione. La digitalizzazione favorisce l'integrazione sia nelle imprese che nelle organizzazioni della *social economy*. In queste ultime agevola la partecipazione dei soggetti, interni ed esterni all'organizzazione, favorendone la comunicazione, snellendo i processi e, quindi, coniugando il raggiungimento di obiettivi sociali con le performance economico-finanziarie. Applicata all'organizzazione del lavoro, attraverso forme di *remote working*, la

digitalizzazione sollecita una integrazione tra diverse forme di controllo, come il controllo dei risultati e quello basato sulla cultura.

Un terzo tema ha ad oggetto la natura problematica dell'integrazione interna alla dimensione tecnico-informativa dei sistemi di controllo. Un problema può derivare da una moltiplicazione delle dimensioni di performance, da quella economico-finanziaria a quella sociale, alla sostenibilità ambientale, ecc., che rischia di offuscare i legami che avvincono le varie dimensioni. Un altro problema può dipendere dall'aver delimitato il tema dell'integrazione al solo ambito informativo, perdendo di vista il nesso tra la dimensione tecnico-informativa e quella organizzativa del sistema di controllo. L'integrazione di misure nei processi di *reporting* andrebbe invece affrontata promuovendo i cambiamenti organizzativi che favoriscono quella integrazione.

Un quarto tema, che costituisce un corollario dell'ultimo argomento, riguarda il legame tra la dimensione tecnico-informativa e quella umana del sistema di controllo. L'integrazione interna alla dimensione tecnico-informativa è solo il mezzo per raggiungere una integrazione (il fine quindi) tra gli attori del controllo. Ciò richiede una consapevolezza che l'attore che coordina il sistema di controllo deve avere sia del proprio ruolo, in rapporto agli altri attori con cui interagisce, sia della propensione degli altri attori a recepire gli orientamenti e i *feedback* che derivano dal rapporto con la dimensione informativa.

2. Il contenuto del volume

Il primo contributo di questo numero della rivista, scritto dalla Prof.ssa Broccardo, dalla Dott.ssa Ballesio e dai Proff. Crocco e Giordino, affronta il tema dell'adozione di misure di performance come risposta all'incertezza ambientale da parte di imprese di medie e piccole dimensioni. Il quesito di ricerca indirizzato dal lavoro riguarda come l'incertezza ambientale abbia avuto un impatto sui PMS adottati dalle PMI. La risposta a tale quesito è l'esito di una analisi qualitativa, svolta attraverso interviste semi-strutturate ad attori di diverse imprese.

Affrontando il tema delle misure di performance in ambito di sostenibilità, il secondo contributo, realizzato dalla Dott.ssa Buonasera e dai Proff. Noto e Vermiglio, esamina i fabbisogni informativi e di controllo che, in tale ambito, si avvertono nelle PMI. Attraverso una ricerca-intervento sul disegno e implementazione di un PMM system in una piccola impresa del settore agroalimentare, il lavoro indaga le peculiarità delle piccole imprese nel disegno e implementazione di misure di performance sulla sostenibilità

attraverso l'integrazione di tali misure nel sistema informativo e di controllo. L'integrazione considerata dagli autori non si limita pertanto ad una fase *ex-post* del *reporting* ma si manifesta già a monte, a partire dalla formulazione degli obiettivi di sostenibilità.

Una attenzione particolare è stata rivolta, nell'articolo della Dott.ssa Damavandi e della Prof.ssa Berardi, al contributo della digitalizzazione rispetto alle organizzazioni della *social economy*. Attraverso una revisione estensiva della letteratura sul tema, il lavoro evidenzia come l'apporto combinato di diverse tecnologie, quali *big data analytics*, *artificial intelligence* e *blockchain*, consenta alle organizzazioni in esame lo sviluppo di processi decisionali più informati, aumentando la trasparenza verso i soggetti esterni, oltre a costituire *driver* di innovazioni. Il lavoro attesta la rilevanza delle tecnologie digitali nella *social economy*, evidenziando il loro impatto sulla promozione di obiettivi di sostenibilità, crescita inclusiva e coesione sociale, e mostrando come tali dimensioni si integrino con le performance economico-finanziarie.

Il lavoro dei Proff. Esposito e Garzella e della Dott.ssa Lavorato esamina le dimensioni di performance rappresentate nei *report* integrati, argomentando sulla natura problematica di tale integrazione. L'analisi critica del concetto di integrazione riferito alla reportistica prende le mosse dalla letteratura aziendalistica italiana per evidenziare che la centralità della dimensione economico-finanziaria non ha mai trascurato altre dimensioni, come ad esempio quella sociale. Mostrando la deriva in cui il concetto di integrazione di *report* è scivolato, divenendo motivo di proliferazione di documenti e ridondanze informative, gli autori propongono di partire nuovamente dalla reportistica finanziaria, propria del bilancio di esercizio, per integrare in essa le dimensioni sociale ed ambientale della performance aziendale.

Il tema del *remote working* e del suo impatto sull'atteggiamento dei collaboratori è affrontato nello studio dei Dott. Onesti, della Dott.ssa Bellante e del Prof. Palumbo, evidenziandone le implicazioni sulle forme di controllo. Un controllo basato sulla fiducia appare infatti congeniale ai risultati emersi dall'indagine svolta. Ciò mostra il ruolo giocato dalle tecnologie digitali nel disegnare nuovi spazi organizzativi che prendano meglio in considerazione i bisogni personali e familiari dei collaboratori.

Il sesto contributo, realizzato dal Prof. Macchioni, dalle Prof.ssa Manes Rossi e dalla Dott.ssa Luise, riguarda il settore pubblico, e in particolare le Università. Il lavoro affronta il problema dell'integrazione di piani e *report* evidenziandone le ricadute in termini di ridondanza che deriva da una proliferazione di documenti, spesso introdotti seguendo una logica non unitaria. L'introduzione del PIAO come strumento di cambiamento strategico è

esaminata alla luce del modello di cambiamento organizzativo proposto da Kotter (1995; 1996). L'adozione di tale modello mette in evidenza come l'integrazione possa essere l'esito di un processo di cambiamento che coinvolga tutta l'organizzazione.

Gli ultimi due contributi di questo numero riguardano i rapporti tra i sistemi di controllo e gli attori organizzativi. Entrambi gli studi si concentrano sul contesto sanitario. La centralità della persona (Masini, 1979), ribadita in questi lavori, evidenzia la rilevanza dell'integrazione come fine, intesa come realizzazione di uno sforzo unitario tra i vari attori organizzativi (Lawrence e Lorsch, 1967).

Il contributo della Dott.ssa Oppi e delle Prof.sse Vagnoni, Cattaneo e Galizzi investiga la percezione che i controller hanno del loro ruolo alla luce delle recenti evoluzioni organizzative e tecnologiche che hanno investito il contesto sanitario. Lo studio segue un approccio qualitativo, prendendo in esame il contesto delle aziende sanitarie della Regione Lombardia. L'analisi longitudinale mostra come la percezione del proprio ruolo da parte dei controller sia influenzata dalle dinamiche organizzative e tecnologiche del contesto in esame.

Il numero si chiude con il lavoro svolto dal Dott. Rizzo e dalla Prof.ssa Macinati che affronta il tema dell'orientamento al *feedback*, investigando i fattori che spiegano la diversa recettività delle persone ai *feedback* ricevuti dal sistema di *reporting*. Il lavoro affronta il tema della interazione tra la dimensione tecnico-informativa e quella umana del sistema di controllo, evidenziando la carenza di studi sull'argomento, nonostante la sua rilevanza nel processo di gestione delle performance. L'idea di fondo è che i comportamenti delle persone all'interno dell'azienda possano essere influenzati dalla soddisfazione rispetto all'informazione offerta dai sistemi di *reporting* e che il *feedback* ricevuto determini l'adozione di comportamenti coerenti con il raggiungimento degli obiettivi di *budget*. Questa ipotesi è stata testata intervistando i dirigenti medici di un'azienda ospedaliera pubblica.

Bibliografia

- Amaduzzi, A. (1970), *L'analisi dei sistemi per le rilevazioni aziendali. Rilevazioni contabili e bilancio d'esercizio*, Cacucci, Bari.
- Bastia, P. (1992), *Analisi dei costi. Evoluzione degli scopi conoscitivi*, CLUEB, Bologna.
- Bertini, U. (1990), *Il sistema d'azienda. Schema di analisi*, Giappichelli, Torino.
- Carlsson-Wall, M., Kraus, K. Messner, M. (2016), Performance measurement systems and the enactment of different institutional logics: insights from a football organization, *Management Accounting Research*, Vol. 32, pp. 45-61. Doi: 10.1016/j.mar.2016.01.006.

Antonio Leotta

- Coda, V. (2020), *Lo scopo dell'impresa*, Impresa progetto, n. 3, pp. 1-26. Doi: 10.15167/1824-3576/IPEJM2020.3.1301.
- Collini, P. (2001), *Controllo di gestione e processi aziendali*, CEDAM, Milano.
- D'Ippolito, T. (1946), *I costi di produzione nelle aziende industriali*, Giuffrè, Milano.
- Kaplan, R.S, Norton, D.P. (1996), *The Balanced Scorecard. Translating Strategy into Action*, Boston, Harvard Business School Press.
- Kotter, J.P. (1995), *Leading change: Why transformation efforts fail*, Harvard Business Review, 73(2), pp. 59-67.
- Kotter, J.P. (1996), *Leading Change*, Harvard Business School Press, Boston.
- Lawrence, P.R., Lorsch, J.W. (1967), Differentiation and Integration in Complex Organizations, *Administrative Science Quarterly*, Vol. 12, No. 1 Jun., pp. 1-47.
- Marchi, L. (2003), *I sistemi informativi aziendali*, Giuffrè, Milano.
- Masini, C. (1979), *Lavoro e risparmio. Economia d'azienda*, Torino, Utet Merchant K.A., Riccaboni, A. (2000), *Controllo di gestione*, McGraw-Hill, Milano.
- Nørreklit, H, Cinquini L. (2024), Performance measurement for a better future, *Management Control*, n. 1, pp. 15-38. Doi: 10.3280/MACO2024-001002.
- Nørreklit, H. (2000), The balance on the balanced scorecard. A critical analysis of some of its assumptions, *Management Accounting Research*, 2000, 11, 65-88. Doi:10.1006/mare.1999.0121.
- Nørreklit, L. (2017), *A philosophy of management accounting*, pp. 23–71, Routledge.
- Onida P. (1971), *Economia d'azienda*, UTET, Torino.
- Oppi, C. and Vagnoni, E. (2020), Management accountants' role and coercive regulations: evidence from the Italian health-care sector, *Qualitative Research in Accounting and Management*, Vol. 17 No. 3, pp. 405-433. Doi: 10.1108/QRAM-02-2019-0040.
- Thornton, H., Ocasio, W. (1999), Institutional logics and the historical contingency of power in organizations: executive succession in the higher education publishing industry, pp. 1958–1990”, *American Journal of Sociology*, Vol. 105 No. 3, pp. 801-843. Doi: 10.1086/210361.