

UNIVERSITÀ DI PISA



*Dipartimento di Economia e Management
Corso di Dottorato in Economia Aziendale e
Management
Ciclo XXVII*

Il rapporto tra la professione contabile e l'armonizzazione contabile

Settore Scientifico Disciplinare SECS P-07

Relatore

Prof. Roberto Verona

Candidato

Alessandro Ghio

Anno Accademico 2014/2015

INDICE

INTRODUZIONE	6
CAPITOLO 1 – LA CONTABILITÀ E LA PROFESSIONE	13
1.1 La contabilità come istituzione e pratica sociale	13
<i>1.1.1 Visione sociologica</i>	13
<i>1.1.2 Evoluzione teorica della contabilità</i>	14
<i>1.1.3 Teoria istituzionale</i>	17
<i>1.2 Analisi storica-sociologica della professione contabile</i>	19
<i>1.2.1 La professione come sistema chiuso</i>	22
<i>1.2.2 Spirito professionale e spirito commerciale</i>	24
<i>1.2.3 Il dibattito tra spirito professionale e spirito commerciale</i>	28
<i>1.2.4 Le altre professioni</i>	39
CAPITOLO 2 – IL PROCESSO DI REGOLAMENTAZIONE	44
2.1 Cenni storici	44
2.2. Analisi del processo di regolamentazione	45
<i>2.2.1 Gli attori</i>	47
<i>2.2.2 La cultura come elemento influenzante della contabilità: l'importanza della tradizione anglosassone</i>	50
2.3 Analisi critica del processo di definizione dei principi contabili internazionali	51
CAPITOLO 3 – ANALISI EMPIRICA	54
3.1 Il progetto dei principi contabili per le PMI	54
3.2 Gli IFRS per PMI: Evoluzione storica	62
<i>3.2.1 Motivi e finalità degli IFRS per PMI</i>	71
3.3 Le aziende obiettivo del nuovo progetto dello IASB: le PMI	74

3.3.1 <i>Individuazione della categoria delle PMI</i>	74
3.3.2 <i>Analisi delle PMI</i>	78
3.4 Analisi della letteratura	84
3.4.1 <i>Il contesto istituzionale</i>	87
3.5 Sviluppo delle ipotesi	89
3.6 Metodologia	96
3.6.1 <i>Questionario</i>	96
3.6.2 <i>Interviste</i>	103
3.6.3 <i>Le variabili</i>	104
3.7 Regressioni	112
3.7.1 <i>Ipotesi 1</i>	112
3.7.2 <i>Ipotesi 2</i>	113
3.8 Risultati	114
3.8.1 <i>Statistiche descrittive</i>	114
3.8.2 <i>Discussione dei risultati</i>	120
3.9 Conclusioni	132
RIFLESSIONI FINALI	136
BIBLIOGRAFIA	140

Introduzione

Il sistema contabile è parte integrante dell'economia odierna e, in senso più ampio, della società: ormai, da tempo, non è più considerato come una tecnica basata su calcoli e sistemi di reportistica, ma svolge un ruolo più ampio in quanto opera attivamente sull'ambiente circostante, e a sua volta vi è influenzato (Chapman et al. 2009). Tale visione richiede necessariamente di analizzare la ragioneria da un punto di vista dinamico, in quanto l'osservazione statistica rischia di tralasciare aspetti importanti e di effettuare una rappresentazione eccessivamente semplicistica e schematica. Infatti, come sottolinea Zappa (1927) circa la ricerca della comprensione della realtà, “non pretendiamo dunque di conoscere principi stabili, definitivi; non immaginiamo di poter edificare su pietre basilari un edificio duraturo. Forme immutabili, ben definiti contorni, argini invalicabili non presumiamo di assegnare al fluire delle idee che perennemente sgorga dall'incessante mutare dei fatti.” Inoltre, la necessità di studiare l'evoluzione dei sistemi contabili è intrinsecamente legata alla visione dinamica dell'azienda, come anche rilevato in diverse istanze dalla dottrina aziendalistica. Seguendo le prime intuizioni di G. Zappa, Onida (1954) sottolinea il carattere particolarmente mutevole in relazione alle diverse esigenze dell'azienda, soprattutto per quanto concerne gli stimoli percepiti dall'esterno, nonostante le intrinseche rigidità dovute alla complessità di una tale organizzazione di differenti elementi.¹ Successivamente, tale interpretazione dinamica di azienda è integrata da elementi di natura strutturale, permettendo di presentare una visione ulteriormente olistica del concetto di azienda come ribadito da Ceccherelli (1966)²

¹ Onida (1954) sostiene che “L'azienda è un complesso economico che sotto il nome di un soggetto giuridico (titolare) ed il controllo di un soggetto economico ha vita in un sistema continuamente rinnovantesi e mutevole di operazioni attuabili mercé una duratura, sebbene rigida, organizzazione del lavoro, per la soddisfazione di bisogni umani, in quanto questa richieda produzione o acquisizione e consumo di beni economici”

² Ceccherelli (1966) “Strutturalmente ... mezzi economici e forze di lavoro costituite in rapporto alla quantità di mezzi disponibili ed alla particolare attività che intendono svolgere; dinamicamente ... complessi operanti nei quali l'attività di lavoro deliberativa ed esecutiva di una

e da Giannessi (1960a),³ i quali sottolineano come l'azienda rappresenti la composizione di elementi strutturali e dinamici.

Lo studio della definizione e dell'analisi del sistema contabile di un'azienda è strettamente legato alla comprensione di come i differenti aspetti siano esternamente regolati. Infatti, le modalità con cui sono prese le decisioni e le relative conseguenze hanno forti ripercussioni su un'ampia realtà. Amaduzzi (1949) sottolinea come il bilancio possa essere il centro di una serie di rilevanti conflitti di interesse.⁴ Per esempio, il dibattito sull'utilizzo del costo storico o del valore di mercato (c.d. *fair value*) è stato portato alla luce anche in occasione della crisi finanziaria del 2008-2009 quando il Presidente della Repubblica Francese richiese più volte che all'Unione Europea di introdurre cambiamenti alle regole contabili in modo tale da permettere una maggiore flessibilità nella loro applicazione. Una posizione simile fu sostenuta anche da David Cameron, il primo ministro inglese e all'epoca a capo del partito di opposizione conservativo, il quale ha affermato che la crisi era peggiorata a seguito dell'applicazione di tali regole e che era necessario introdurre dei cambiamenti. (Hughes and Hall 2008). E' chiaro che la forte interconnessione tra l'economia e la contabilità e, come sottolinea Hopwood (1987), quest'ultima non rappresenta solamente la

o più persone si applica ai beni che formano la dotazione dell'azienda per aumentarne l'utilità o il rendimento, per ottenere cioè un risultato economicamente utile”

³ Giannessi (1960a) “L'azienda può essere intesa come una unità elementare dell'ordine economico generale, dotata di vita propria e riflessa, costituita da un sistema di operazioni, promanante dalla combinazione di particolari fattori e dalla composizione di forze interne ed esterne, nel quale i fenomeni della produzione, della distribuzione e del consumo vengono predisposti per il conseguimento di un determinato equilibrio economico, a valere nel tempo, suscettibile di offrire una remunerazione adeguata ai fattori utilizzati e un compenso, proporzionale ai risultati raggiunti, al soggetto economico per conto del quale l'attività si svolge”.

⁴ Amaduzzi (1949) afferma che “Il bilancio che si compila alla fine di ogni esercizio amministrativo nelle aziende di produzione non è dunque – contrariamente all'opinione pubblica – un documento di carattere semplice, che debba rispondere ad un fine determinato ed elementare, ma è un documento sul quale possono convergere, e nel caso specifico in effetti convergono, interessi svariati, ciascuno dei quali, o ciascuna combinazione dei quali, può dare al bilancio un fine singolare, caratteristico.”

legittimazione di particolari interessi o dell'attività di alcune persone, ma può essere utilizzata per comprendere la società in cui viviamo.

Particolarmente interessante da sottolineare come sia il processo di globalizzazione che la crescente necessità di avere a disposizione una comunicazione economica-finanziaria comparabile hanno fortemente incentivato una definizione della politica a livello transnazionale (Djelic and Kleiner 2006; Djelic and Sahlin 2009). Infatti, la complessità che attualmente circonda la definizione di nuove regole contabili è ulteriormente accentuata dal fatto che il centro decisionale non è più a livello nazionale, bensì è in corso un processo di armonizzazione contabile a livello internazionale. Allo stato attuale, i principi contabili di riferimento, gli *International Financial Reporting Standard* (IFRS) e i principi contabili americani (U.S. GAAP), sono definiti da due *standard setters*, l'*International Accounting Standards Board* (IASB) e lo *Financial Accounting Standards Board* (FASB), i quali autonomamente definiscono la loro agenda e il contenuto dei loro documenti (Young 1994). Tali principi contabili solo successivamente sono discussi dai vari legislatori e spesso vi è una mera trasposizione di quanto già definito da tali organi privati. Questo procedimento, soprattutto a livello europeo in cui è stato deciso di adottare gli IAS/IFRS come regole di riferimento per le società quotate ed alcune altre specifiche tipologie di aziende, ha sollevato evidenti critiche soprattutto per la crescente delegittimazione delle istituzioni politiche e delle loro attività (Chiapello and Medjad 2009). Inoltre, il processo di definizione di tali *standard* non è pienamente trasparente e non tutti gli attori riescono ad essere efficacemente rappresentati nelle diverse fasi di consultazione aperte al pubblico, creando una forte disparità sulla base delle risorse, finanziarie ed umane, a disposizione: il rischio principale è che vi sia un disallineamento tra quanto deciso a livello transnazionale e quanto poi *de facto* applicato nei singoli casi dagli utilizzatori dei principi contabili.

Congiuntamente ai cambiamenti nella definizione della regolamentazione contabile, la professione contabile, ovvero i Dottori Commercialisti e i Revisori Contabili, è notevolmente mutata nel corso degli anni. Infatti, per lungo tempo, la loro attività di certificazione della comunicazione economica-finanziaria era sinonimo di affidabilità e il rapporto con gli investitori era fondamentalmente di

natura fiduciaria (Carter and Spence 2014). Inoltre, dato che la definizione dei principi contabili era effettuata a livello nazionale, essi erano costantemente coinvolti nelle attività di preparazione e la loro “voce” rappresentava un elemento sostanziale al fine di avere un’effettiva e coerente implementazione. Nel corso degli anni, i grandi studi professionali, c.d. *Big-8* e oggi *Big-4* (PricewaterhouseCoopers, Ernst & Young, Deloitte Touche Tomatsu e KPMG) hanno assunto una dimensione ormai internazionale, impiegando migliaia di persone in tutto il mondo. Inoltre, le aziende quotate si rivolgono quasi unicamente a questi grandi gruppi, creando di fatto una situazione di mercato oligopolistico in quanto questi studi detengono spesso la maggioranza della quota di mercato. Al tempo stesso, scandali di natura contabile come quelli negli Stati Uniti d’America (i.e. *Enron*, *Worldcom*, *Lehman Brothers*) o in Europa (i.e. *Parmalat* e *Royal Ahold*) hanno negativamente influito sulla loro reputazione e, più in generale, delegittimato l’azione dei professionisti contabili (Gendron and Spira 2009). Senza dubbio, tali eventi hanno fortemente influenzato la percezione dell’attività dei professionisti contabili, generando sostanziale scetticismo nei loro confronti. La mutazione dei rapporti tra i diversi attori e nel ruolo dei *Big-4* è evidente anche dal fatto che questi ultimi, oggi, svolgono tre differenti ruoli, in quanto sono al tempo stesso ideatori, interpreti e controllori delle regole contabili (Huault and Richard 2012). La contemporanea presenza di “tre attività in un unico corpo” solleva profondi interrogativi sull’effettiva trasparenza dell’intero processo e, più specificamente, circa l’obiettivo finale perseguito da tali attori. Infatti, la crescente rilevanza dello spirito commerciale a scapito del tradizionale spirito professionale può portare alla ricerca del soddisfacimento dei propri interessi particolari, i quali non necessariamente coincidono con l’attività di protezione dell’interesse pubblico, tradizionalmente legata alla professione (Suddaby et al. 2009).

Questi diversi cambiamenti non possono essere analizzati in maniera parcellizzata e singolare, in quanto rischiano di fornire una rappresentazione parziale e non necessariamente attinente alla complessità del mondo reale, rischio che è presente molto sovente nel caso di eccessiva modellizzazione, anche se ormai largamente accettato e utilizzato da gran parte della letteratura. La presente

trattazione cerca di superare tali limitazioni in quanto fornisce una rappresentazione di più ampio respiro e sotto diversi punti di vista. In particolare, l'obiettivo di questo lavoro è di meglio comprendere la relazione tra la professione contabile e il processo di regolamentazione contabile, che si sostanzia *de facto* in un'armonizzazione dei principi contabili internazionali su una base transnazionale. In questo modo, intendo contribuire da una parte alla letteratura sulla professione e dall'altra alla ricerca riguardante il processo di armonizzazione contabile e l'apporto dei vari attori nella sua definizione. Tale rapporto ha inevitabilmente ricadute anche sulla qualità della comunicazione economica-finanziaria effettuata dalle aziende e, più in generale, sul sistema economico nel suo complesso.

Nel primo capitolo, dopo una breve introduzione sullo studio della contabilità come pratica istituzionale e sociale, analizzo i cambiamenti succedutosi nella professione contabile, principalmente da un punto di vista sociologico. Infatti, in questo lavoro uno degli elementi chiave è la comprensione della figura del professionista contabile, generalmente considerato come una categoria in cui includere tutti quegli attori che si occupano di questioni contabili e che giornalmente devono operare in un determinato contesto. Al tempo stesso, è necessario effettuare un passo indietro e definire cosa è una categoria: tale discussione rappresenta una premessa epistemologica essenziale per il prosieguo di questo lavoro. Infatti, le categorie sono ampiamente utilizzate sia come strumento esplicativo che come oggetto di indagine. Per identificare una determinata categoria è necessario definire una serie di elementi al fine di comprendere e trovare le caratteristiche comuni. Inoltre, è possibile che sia presente una rappresentazione mentale che può basarsi su elementi oggettivi, ma anche su presupposti ideologici. Infine, un processo politico può sostenere la definizione di una categoria. E' evidente che tutti gli elementi che sono stati appena citati contribuiscono a definire l'esistenza di una categoria, così come dei suoi limiti che necessariamente inducono a mobilitare termini quali potere e rapporto di forza. Infatti, al fine di proporre un'efficace rappresentazione di una categoria, i limiti così come i contenuti sono assolutamente rilevanti. L'approccio inclusivo è solitamente adottato con l'obiettivo di definire chi è parte di tale

categoria: tale modalità porta a risultati e considerazioni differenti che se si partisse nel decidere chi non è parte di una certa categoria. Al tempo stesso, usare l'ormai inflazionato termine "scatola nera" come sinonimo della categoria professione può aiutare a giustificare una rappresentazione omogenea di essa, anche se indagini più approfondite mostrano come vi siano evidenti e importanti differenze anche al suo interno (Ramirez 2013; Dambrin and Lambert 2008; Annisette and Trivedi 2013): è proprio in quest'ultima direzione che il presente studio cerca di contribuire.

Nel secondo capitolo, evidenzio, principalmente seguendo un approccio di natura critico, il processo di regolamentazione contabile e i cambiamenti più significativi degli ultimi decenni. Infatti, come precedentemente osservato, i singoli legislatori nazionali hanno lentamente esternalizzato il processo di definizione degli *standard* contabili, giungendo, *de facto*, ad un strano equilibrio in cui le aziende sono differentemente regolate a seconda che siano presenti sul mercato borsistico o meno: le divergenze, anche a livello concettuale, sono diventate significative (Quagli 2013). Tale analisi è utile nel comprendere come si sia giunti alla situazione attuale e se veramente essa possa essere considerata ottimale o se è possibile un ulteriore margine di miglioramento.

Nel terzo capitolo è presentato uno studio empirico che ha come obiettivo quello di comprendere la percezione dei Dottori Commercialisti e Revisori Contabili italiani a proposito di un progetto di armonizzazione dello IASB, ovvero i principi contabili per le PMI (IFRS per PMI). Questi ultimi sono stati discussi in maniera vivace e criticati da più parti e, per il momento, non sono stati adottati a livello comunitario. Di Pietra et al. (2008) e Quagli and Paoloni (2012) mostrano che il processo di preparazione degli IFRS per PMI non ha coinvolto alcuni importanti attori che sarebbero fondamentali al momento dell'implementazione, *in primis* i professionisti contabili. Tramite un questionario a cui hanno risposto 1,268 Dottori Commercialisti e Revisori Contabili e dieci interviste a Presidenti delle sezioni locali dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e dei Revisori Contabili, cerco di fornire indicazioni circa le diverse logiche che definiscono la percezione dei nuovi *standard* da parte dei professionisti contabili. In seguito, studio l'eterogeneità di tale categoria, cercando di superare la consueta omogenea

rappresentazione fornita nella letteratura. Infine, questo studio si pone come obiettivo di meglio comprendere il ruolo svolto dall'associazione di categoria nella definizione e legittimazione dei principi contabili a livello micro.

Capitolo 1 – La contabilità e la professione

1.1 La contabilità come istituzione e pratica sociale

Al fine di meglio comprendere l'attività dei professionisti e il loro rapporto con il processo di regolamentazione contabile, è necessario, in primo luogo, capire e definire lo stato dell'arte della contabilità in quanto quest'ultima è l'attività principe da essi svolta. Infatti, la professione contabile è necessariamente cambiata con il passare del tempo sia per motivi intrinseci che a seguito di influenze di elementi esterni. Coerentemente con quanto afferma Chapman et al. (2009), la contabilità influenza l'ambiente e, a sua volta, quest'ultimo influenza la contabilità. Il rapporto è biunivoco e un'analisi dei processi è assolutamente necessaria di studiare e investigare le ragioni di determinati cambiamenti.

1.1.1 Visione sociologica

I sistemi contabili, sia di controllo che finanziari, sono sempre più importanti all'interno dell'economia e della società odierna. Infatti, la contabilità non può più essere considerata unicamente una tecnica, ma svolge un ruolo attivo nella società ed è ormai considerata una pratica e un'istituzione sociale (Burchell et al. 1980; Hopwood 2000). Anche in campo sociologico vi sono stati importanti cambiamenti nella definizione della contabilità: alcuni autori come Weber, Sombart o Marx affermano che quest'ultima ha avuto un ruolo fondamentale nello sviluppo del capitalismo. In particolare, negli anni '60 e '70 del XX secolo, sociologici quali Chandler e Argyris, studiano la contabilità principalmente ad un livello individuale, focalizzandosi sui processi di previsioni e di controllo di gestione. Successivamente, negli anni '80, gli studiosi si concentrano sull'assetto istituzionale in quanto la contabilità dipende anche dall'ambiente circostante in cui opera, evidenziando, in questo modo, il suo ruolo sociale. Inoltre, è necessario tenere in considerazione che i diversi attori possono operare in contesti differenti, quali sociali, economici e politici.

A sua volta, il livello di analisi può essere suddiviso in tre categorie:

- Micro: livello individuale
- Meso: livello organizzativo
- Macro: livello di mercato

Hopwood (1983) afferma che “anche se la contabilità ricopre un ruolo nella definizione dell’organizzazione [...], ha anche il potere di influenzare e definire la vita dell’organizzazione. [...] modalità o decentralizzazioni organizzative sono definite sulla base di centri di costo, profitto e investimento; unità organizzative devono adempiere alla contabilità così come hanno barriere e confini gestionali; e i meccanismi contabili per il monitoraggio delle *performance* delle sub-unità rappresentano un reale e potente supporto che è riflesso nella disposizione organizzativa.”⁵

1.1.2 Evoluzione teorica della contabilità

La teoria normativa prevede che i principi contabili siano sviluppati a supporto della professione contabile. L’attenzione è principalmente rivolta alla relazione tra teoria e pratica, in quanto si rivolge alla domanda funzionalista della pratica contabile e alla logica della teoria contabile. La contabilità ricopre un ruolo prettamente funzionale.

A tale visione si contrappone l’approccio basato sullo studio delle conseguenze economiche della contabilità. Quest’ultima è percepita come un sistema dinamico di conoscenze e come la relazione tra stato e imprese: emergono anche le prime evidenze circa l’influenza delle scelte contabili sui processi politici. Infatti, il processo di regolamentazione è principalmente definito come l’influenza di interessi particolari piuttosto che il perseguimento del pubblico interesse (Stigler 1971). Infatti, Watts and Zimmerman (1978) affermano che i

⁵ Citazione originale: “although accounting plays a role in mapping into the organization [...] it also has the power to shape and influence organizational life on its own accord [...] modes or organizational decentralization are defined in terms of cost, profit and investment centres; organizational units have accounting as well as managerial boundaries; and accounting mechanisms for the monitoring of sub-unit performance help to make real the powerful potential that is reflected within the organization chart.”

pareri di natura normativa sono prima di tutto stratagemmi per portare avanti interessi di particolari attori (*positive accounting theory*). I principi contabili sono istituzioni che alterano i costi e i benefici e che sono sovente utilizzati per giustificare l'attività di *lobby* (c.d. mercato delle giustificazioni).

E' evidente che vi è un generale accordo sul fatto che la contabilità abbia il compito di rappresentare la realtà in maniera il più possibile veritiero, ma al tempo stesso ha anche la possibilità di influenzarla. Per esempio, differenti modalità di definizione del profitto influenzano le strategie con cui l'azienda è gestita, con immediate ripercussioni sull'economia e sulla società. Infatti, nel primo editoriale della rivista scientifica *Accounting, Organization and Society* (AOS) nel 1976 viene già affermato che “ [...] tra gli svariati argomenti, insieme con gli studi comportamentali di come la contabilità è effettivamente utilizzata, saranno discusse ricerche sulla contabilità sociale per l'utilizzo di risorse scarse. Sviluppi tecnici in aree quali la contabilità delle risorse umane saranno ugualmente apprezzati. E l'estensione della contabilità finanziaria su dipendenti, sindacati e altri *stakeholders* sarà sia studiata che analizzata. Gli aspetti comportamentali più specifici della gestione previsionale, della valutazione del capitale investito e della pianificazione saranno considerati fianco a fianco con lo sviluppo di strategie organizzative per la definizione e l'utilizzo dei sistemi contabili.”⁶

In questo quadro teorico, Burchell et al. (1980) indagano il contesto in cui la contabilità opera partendo da due presupposti, ovvero:

- la crescente istituzionalizzazione del processo contabile;
- l'aumento del livello di astrazione della conoscenza contabile.

⁶ Citazione originale: “[...] among many other topics, advances in social accounting for the use of scarce resources will be discussed alongside behavioural studies of how accounting information is actually used. Technical developments in areas such as human resource accounting will be reported. And the extension of financial reporting to employees, trade unions and other stakeholders will be both studied and debated. The more specific behavioural aspects of budgeting, capital investment appraisal and planning will be considered side by side with the development of organizational strategies for designing and using accounting systems.”

Osservando le implicazioni sia a livello organizzativo che di pratica sociale, gli autori constatano che ormai la contabilità è ampiamente usata in diversi settori della società con un ruolo attivo nella realtà economica.

Coerentemente con quanto già affermato, Miller (1994) sostiene che la contabilità genera conseguenze economiche a livello micro, meso e macro. Infatti, non può più essere concepita come un'attività reportistica, ma deve essere considerata come pratica organizzativa e istituzionale.

Miller and O'Leary (1994) evidenziano le relazioni tra realtà economica e contabilità. E' sovente utilizzata per legittimare le organizzazioni, sia implicitamente che esplicitamente.

Nel loro studio, tre elementi fondamentali possono essere identificati, in altre parole:

- contabilità come una tecnologia in quanto è un supporto nell'azione degli individui;
- fondamento logico che è un termine legato al complesso linguaggio della contabilità;
- pratiche di calcolo e l'impatto del campo economico.

Nonostante i numerosi studi in quest'area, ancora nel 2000 Hopwood afferma che “gli aspetti istituzionali e sociali della contabilità finanziaria sono aree ancora relativamente inesplorate. [...] La nostra conoscenza su come le forme di contabilità finanziaria emergono e modificano importanti strutture istituzionali e sociali è ancora modesta⁷” (Hopwood 2000). E' evidente la necessità di studiare tali fenomeni al fine di contribuire alla piena comprensione di essi.

Una importante chiarificazione in merito al quadro teorico di riferimento è fornito da Chapman et al. (2009) in quanto forniscono le seguenti chiare e riassuntive definizioni, utili per tutta la seguente analisi del lavoro riportato:

⁷ Citazione originale: “[...] the institutional and social aspects of financial accounting are still relatively unexplored. [...] our knowledge of how forms of financial accounting emerge and modify wider institutional and social structures is modest.”

- contabilità: tutte quelle pratiche di calcolo che variano a seconda dello spazio e del tempo;
- organizzazioni: tutte le associazioni di attori e attività;
- istituzioni: idee e raggruppamenti stabilizzate e legittimate a cui si raccordano autorità di comune intesa.

Gli autori continuano a rafforzare l'idea che la contabilità può essere vista come una pratica organizzativa e istituzionale. Infatti, l'ambiente ha la capacità di modificare le organizzazioni (c.d. *contingency approach*). La contabilità non deve perciò essere considerata come un fenomeno organizzativo, ma maggiore attenzione dovrebbe essere riposta alla sua natura istituzionale.

1.1.3 Teoria istituzionale

Come detto all'inizio di questo paragrafo, il rapporto tra la contabilità e l'ambiente circostante è biunivoco e vi è un continuo processo di mutua contaminazione, coinvolgendo un ampio numero di attori, al di là dei professionisti, generando una sorta di "arena di regolamentazione" (Chapman et al. 2009). Robson (1991) considera la contabilità come un processo attraverso il quale la visibilità è definita tramite l'abilità di tradurre la qualità degli oggetti in quantità finanziarie e Giannessi (1960b) studia il processo di conversione della dinamica aziendale in cifre e il seguente processo di riconversione.⁸ Young (1994)

⁸ Fasi di conversione:

- 1) Analisi dei fenomeni osservati;
- 2) Interpretazione del loro significato;
- 3) Discriminazione e riferimento dei caratteri dei fenomeni al fine perseguito;
- 4) Scelta dei mezzi – cifre o altri simboli - più idonei a rappresentare il materiale discriminato

Fasi di riconversione:

- 1) Lettura delle cifre nel loro significato formale;
- 2) Interpretazione delle espressioni numerico-letterali;
- 3) Interpretazione delle espressioni composte;

esamina, attraverso una logica di appropriatezza, le questioni di natura contabile all'interno dello spazio di regolamentazione, che è percepito come uno spazio per contrattare e definire le pratiche contabili.

Robson and Young (2009) sollevano l'attenzione circa tre aspetti, ovvero la problematizzazione contabile e la costruzione di problemi contabili, l'effetto delle scelte contabili su altre attività che a loro volta influenzano l'ambiente (la conoscenza contabile come rappresentazione e intervento) e l'esame di differenti istituzioni associati a cambiamenti contabili in uno sforzo di indagare continuamente le assunzioni e concetti (istituzioni e scelta contabile: analisi delle scelte consolidate). Infine, gli autori affermano che vi è stato un lento cambiamento in quanto in precedenza si faceva riferimento unicamente a teorie basate su principi economici, mentre ora si indaga la contabilità con un crescente utilizzo delle teorie socio-politiche.

L'analisi della realtà non può essere effettuata tramite un approccio di tipo statico. Puxty et al. (1987) identificano gli elementi dell'ordine sociale, ovvero mercato, stato e comunità, che permettono di definire differenti sistemi, quali il liberalista (l'informazione è prodotta unicamente sulla base della domanda di mercato), di regolamentazione (il comportamento è definito sulla base di quanto prescrive la legge), associazionista (presenza e influenza degli organismi professionali) e corporativista (controllo gerarchico dello stato su gruppi di interesse organizzati). E' evidente che è necessario avere un processo dinamico al fine di avere una comprensione della realtà e di spingersi oltre il modello di equilibrio. Infatti, una possibile soluzione è osservare come la disuguaglianza sociale e i conflitti sono "mediati, modificati e trasformati" per rispondere alla domanda circa come le forze e i principi sono dominanti o determinanti nella contabilità della moderna società. I tre elementi fondanti, ovvero il mercato, lo stato e in maniera più marginale la comunità di professionisti, sono presenti in tutti e quattro i sistemi. Al tempo stesso, differenti forme di regolamentazione presentano punti di potenziale successo, ma anche intrinseche problematicità.

4) Riconnessione del fenomeno considerato con gli altri fenomeni e, insieme ad essi, col sistema del quale tutti fanno parte.

L'ordine integrato è illusorio e vi sono sempre contraddizioni e disfunzioni nei Paesi basati su sistemi capitalistici che portano a continui disequilibri e crisi. Lo studio empirico dei quattro modelli può rappresentare un utile strumento per la comprensione dell'armonizzazione contabile, in particolare per comprendere i differenti punti di partenza. Il modello liberalismo, per esempio la Repubblica Federale di Germania, è basato su una stretta regolazione a livello nazionale, un libro dei conti e la presenza di principi contabili nazionali. L'associazionismo, sviluppatosi soprattutto nel Regno Unito, è basato su un corpo professionale forte e indipendente, mentre nel corporativismo lo stato è direttamente coinvolto nella definizione delle regole e i professionisti contabili devono sostenere un esame nazionale di abilitazione. Gli Stati Uniti d'America rappresentano un caso misto, in quanto rappresenta un misto tra quello di regolamentazione e l'associazionismo in quanto i professionisti contabili devono sostenere un esame nazionale di abilitazione e gli organi di vigilanza e di regolamentazione, quali la SEC (*Securities and Exchange Commission*) e lo FASB (*Financial Accounting Standards Board*), ricoprono un ruolo essenziale.

In conclusione, la contabilità può essere letta come un fenomeno sociale strettamente legato all'ambiente circostante dato il rapporto biunivoco che la lega con quest'ultimo. Tale approccio necessariamente influisce nella lettura, svolta nei prossimi paragrafi, circa le modalità con cui la professione è esercitata ed è cambiata nel corso del tempo.

1.2 Analisi storica-sociologica della professione contabile

La professione contabile è stata per lungo tempo analizzata secondo il paradigma funzionalista, il quale focalizza la propria attenzione sulle capacità tecniche dei professionisti e il loro ruolo nella società al fine di preparare e valutare i bilanci delle aziende. Soprattutto negli anni '50 e '60 del XX secolo gli elementi caratterizzanti della professione erano il sistema d'accesso chiuso, le capacità tecniche, l'autonomia e la discrezionalità nelle attività da effettuare. L'approccio funzionalista descrive la professione sulla base di una serie di caratteristiche ed è principalmente sviluppato dagli studiosi della *London School*

of Economics. Wilensky (1964) identifica alcune caratteristiche comuni a diverse professioni, *in primis* quella medica e forense, ma estensibili anche a quelle considerate di più recente formazione quale quella contabile, ovvero la presenza di associazioni di categoria, gli esami di ammissione, l'emanazione di codice di condotta e la pratica a tempo pieno dell'attività. La professione è considerata per lungo tempo come qualcosa di positivo e da incentivare per il bene pubblico.

Il paradigma marxista si basa su un approccio principalmente critico. La professione è percepita come una classe sociale e raffigura un gruppo emergente ben definito. La principale questione riguarda la definizione della professione all'interno della società, in particolare al fine di capire se deve essere inquadrata come una classe lavorativa o come una classe dirigenziale e, di solito, sono inseriti in questa seconda in quanto la loro attività è principalmente diretta allo sfruttamento del resto della società. Al tempo stesso, Johnson sostiene una diversa posizione in quanto, per lui, i professionisti appartengono semplicemente alla classe media.

L'approccio weberiano considera la società suddivisa in diversi segmenti definiti a seconda dello *status* sociale che si vuole mantenere. Queste suddivisioni sono definite sia da barriere interne che esterne che hanno il solo obiettivo di escludere gli attori esterni. Perciò, le professioni sono definite come recinti sociali. I sociologi di corrente weberiana studiano sia le azioni collettive che i progetti professionali. Larson and Larson (1979) criticano altre visioni quali quelle istituzionaliste o funzionaliste della professione in quanto secondo loro la idealizzano eccessivamente. Al tempo stesso, le professioni rappresentano le modalità ideali secondo cui organizzare il lavoro. Abbott (1988) discute lo *status* sociale dei professionisti e afferma che tale categoria si sta orientando sempre più verso un sistema di concorrenza, anche tra differenti discipline come tra avvocati e consulenti tributari o tra le diverse specializzazioni mediche.

La teoria istituzionale è ampiamente utilizzata al fine di descrivere i processi inerenti la professione, tra cui rientra senza dubbio quella contabile. Proprio sulla base di quanto discusso in precedenza, Muzio et al. (2013) affermano che è necessario andare oltre il consueto approccio funzionalista e

basato sul conflitto e sostengono che le teorie neo-istituzionali riescono a rappresentare in modo più efficace la professione all'interno della società. Lo sviluppo dell'approccio istituzionale per l'indagine della professione valorizza tre elementi chiave:

- (1) il valore dello studio della professione come istituzione e i processi di connessione tra lo spirito professionale e più ampi elementi propri della teoria istituzionale [spirito professionale e teoria istituzionale]
- (2) l'importanza delle professioni e dei professionisti come agenti che attivamente creano, mantengono e distruggono le istituzioni [professionisti come agenti istituzionali]
- (3) la rilevanza del contesto organizzativo come attore chiave e il parallelo processo di cambiamento dello spirito professionale [il contesto organizzativo dello spirito professionale].

E' necessario sottolineare che il legame tra lo spirito professionale ed elementi di più ampio respiro è mediato da attività e opportunità fornite dal contesto organizzativo (Muzio et al. 2013). Infatti, nel lavoro di Ramirez (2013) è possibile facilmente identificare l'impatto dei cambiamenti istituzionali sulla coesione della comunità professionale. Seguendo il quadro teorico sviluppato da Boltanski e Thevenot (*'Orders of Worth'*), ripreso recentemente anche da Boltanski and Chiapello (2005), Ramirez osserva come i cambiamenti istituzionali possono influenzare il senso di comunità tra i membri aderenti alla professione. Il principale fattore che determina le scelte è il senso di giustizia, in particolare letto e interpretato con un senso di deterrenza rispetto alla comunità di pari. Inoltre, lo studio sviluppato da Ramirez analizza l'identità professionale, in quanto una delle caratteristiche intrinseche alla professione è la capacità di autoregolamentarsi (Abbott 1988). In questo modo, è possibile fare emergere le modalità con cui le ispezioni dall'associazione di categoria (*Institute of Chartered Accountants in England and Wales - ICAEW*) sono percepite dai singoli professionisti e il risultato è che tali attività di monitoraggio e controllo sono vissute in maniera decisamente negative e viste come inique e superflue. E' possibile a questo punto notare che la rappresentazione della professione come una comunità e un'organizzazione di pari non è più attinente alla realtà. Inoltre, il ruolo svolto

dalle associazioni di categorie è sempre più ambiguo e da più parti viene richiesto nuova linfa e vigore nei confronti di tali organismi, essenziali per lungo tempo al fine di assicurare un corretto ed efficace sviluppo della professione.

A questo proposito, il quadro teorico di riferimento riassunto da Muzio et al. (2013) è basato su tre pilastri principali, ovvero il rapporto tra spirito professione e la teoria istituzionale, i professionisti come agenti istituzionali e il contesto organizzativo della professionale. Secondo gli autori, tutti questi elementi contribuiscono a meglio inquadrare la professione all'interno dell'ambiente che la circonda e quindi a una migliore comprensione di essa nella società odierna.

Carnegie and Napier (2010) sostengono che la rappresentazione della professione, dopo gli scandali di natura contabile, è stata effettuata principalmente mobilizzando stereotipi con l'unico obiettivo di istituzionalizzare e mantenere il loro *status*. Infatti, la crescente attenzione, soprattutto dell'opinione pubblica, ma anche degli organi di vigilanza, ha portato alla luce la scarsa attinenza tra cosa viene riportato esternamente dai revisori contabili e cosa viene effettivamente svolto, con particolare riferimento alla prestazione di attività accessorie e la crescente diffusione dello spirito commerciale. In questo modo, è evidente il rischio di delegittimazione dell'attività svolta così come della professione più in generale.

Brivot et al. (2015) affermano che le associazioni professionali adottano strategie definite accuratamente al fine di legittimare le loro attività, quale per esempio la gestione del contenuto e del tono delle informazioni trasmesse tramite i loro portali *web*.

1.2.1 La professione come sistema chiuso

L'accesso alla professione contabile non è generalmente libero, ovvero non vi è la possibilità che una persona decida in un determinato momento di aprire uno studio contabile ed immediatamente possa iniziare ad operare. Per esempio, per quanto concerne l'Italia, al fine di poter svolgere l'attività di Dottore Commercialista o Revisore Contabile è necessario conseguire una determinata

laurea, effettuare un tirocinio presso uno studio contabile, sostenere un esame di stato composto di prove scritte e orali e, infine, iscriversi all'albo territoriale in cui si desidera operare. Tale processo particolarmente farraginoso e affastellato di pratiche implica che solamente un ristretto numero di persone possa svolgere l'attività, riducendo sensibilmente la possibilità di competizione e creando una sorta di comunità di pari che hanno attraversato e vissuto gli stessi 'riti di iniziazione'. Chua and Poullaos (1993) affermano che il meccanismo di accesso in questo 'sistema chiuso' non è statico e che vi sono sensibili differenze tra i diversi Paesi. Gli esempi che citano sono quelli della Scozia e della Nuova Zelanda. Nel primo caso è previsto un periodo di apprendistato e la frequenza obbligatoria dei corsi universitari, mentre in Nuova Zelanda, è necessario sostenere un esame preparato dall'università o dal *business college*. A questo proposito, Baskerville (2006) analizza le conseguenze indotte dall'introduzione di requisiti di accesso più elevati, quali la frequenza a tempo pieno dei corsi universitari per gli aspiranti professionisti, effettivamente porta a rafforzare i meccanismi di chiusura della professione. Infatti, è ormai consolidato nella letteratura, soprattutto nordamericana, che la richiesta di *standard* d'istruzione più elevati nell'accesso della professione porta a renderla ulteriormente una *élite*, generando quasi un processo di purificazione della professione. Nel suo lavoro, lo studioso mostra che inizialmente la professione contabile ha rappresentato un efficace strumento che ha contribuito alla mobilità sociale in quanto attraeva soprattutto persone appartenenti alle classi sociali meno elevate e riusciva a garantire loro un notevole avanzamento nella gerarchia sociale e nel reddito. Oggigiorno, tale 'ascensore sociale' sembra sempre più bloccato in quanto i vari emendamenti per la definizione nell'accesso alla professione hanno portato a rendere la professione contabile più simile a quelle socialmente più 'prestigiose', quali quelle forensi e mediche, in cui vi è una forte tradizione di continuazione intergenerazionale, soprattutto negli studi professionali di piccola-media dimensione, e il costo della formazione (sia in termini di tempo che di risorse economiche) è notevolmente aumentato nel corso del tempo. Tale fenomeno è anche dimostrato dal fatto che i *partner* 'più anziani' provengono quasi sempre da contesti socio-economici più svantaggiati con un evidente ascensione sociale, mentre la nuova definizione del

percorso formativo per professionisti contabili (*in primis* la presenza alle lezioni obbligatoria e le crescenti tasse di iscrizione ai corsi) in Nuova Zelanda ha praticamente azzerato tale fenomeno.

Ramirez (2001) mostra anche i limiti di tale sistema chiuso, in particolare analizzando il caso francese in cui vi sono state evidenti difficoltà nel processo di creazione di un corpo contabile professionale a seguito della seconda guerra mondiale. Facendo riferimento alla *closure theory* e alle nozioni di campo e capitale sviluppate dal sociologo francese Pierre Bourdieu, lo studioso mostra che i processi di chiusura sociale dipendono fortemente dal contesto culturale in cui si sviluppano e che un'attenta analisi può permettere di meglio prevedere il successo o il fallimento della professione.

Infine, è necessario sottolineare che vi è un secondo livello di chiusura: la contrapposizione non è unicamente tra interno ed esterno, ma anche all'interno della stessa professione in quanto quest'ultima non può essere vista in maniera omogenea ed è fortemente influenzata dai contesti sociali ed organizzativi in cui opera. Per esempio, Dambrin and Lambert (2008) mostrano che le difficoltà incontrate dalle donne che sono anche madri nell'avanzare di posizione nella professione contabile e affermano che tale categoria è fortemente limitata da quello che viene comunemente definito "soffitto di cristallo". Infatti, ai livelli gerarchici più bassi vi è una generale parità di genere tra uomini e donne, ma quando si analizzano i dati concernenti le posizioni dirigenziali si possono notare pochissimi ruoli ricoperti da donne. Le principali conseguenze sono che le attività lavorative sono modellate sulle diverse esigenze o tattiche sviluppate *ad hoc* al fine di ottenere un efficace bilanciamento tra vita lavorativa e privata, quali le decisioni di specializzarsi in aree che richiedono un minor impiego di tempo o di dedicarsi ad attività di supporto. Al tempo stesso, vi possono essere sia esplicite che implicite sanzioni per i comportamenti adottati e le decisioni prese.

1.2.2 Spirito professionale e spirito commerciale

Uno dei punti chiave che vivacizza la letteratura riguardante la professione contabile riguarda l'eterno dibattito tra spirito professionale e spirito commerciale.

Tale discussione include un ampio numero di problematiche che devono essere necessariamente riassunte e analizzate al fine di meglio comprendere l'odierna situazione, frutto di numerosi cambiamenti. A priori, è difficile comprendere se gli stravolgimenti avvenuti nel corso del tempo possono rappresentare un'evoluzione o un'involuzione, in quanto è possibile identificare sia punti a favore che a sfavore dell'attuale situazione. Un'attenta riflessione deve coinvolgere non solo il mondo accademico, ma necessariamente un più ampio spettro di attori. In particolare, è assolutamente necessario includere nel dibattito anche i professionisti che giornalmente sono a contatto con le questioni di natura contabile e ovviamente le associazioni di categoria che li raggruppano. Inoltre, il dialogo deve essere esteso anche alle istituzioni che oggi si fanno carico di redigere i principi contabili e che non necessariamente coincidono con l'ordine dei professionisti o con il legislatore. Proprio quest'ultimo gioca a sua volta un ruolo essenziale, anche se meno evidente nell'ambito della professione contabile. Al tempo stesso, il mondo con cui quotidianamente interagiscono i principi contabili è strettamente regolato, soprattutto nei Paesi basati su un *civil law system* in cui, differentemente dagli stati fondati su un *common law system*, sono predisposte delle regole ben precise a cui è necessario attenersi. Ovviamente, la giurisprudenza ricopre a sua volta un ruolo essenziale al fine della risoluzione delle dispute, soprattutto per quanto concerne il mondo commerciale e quello tributario in cui sempre più ci si muove, in particolare in Italia e nei Paesi limitrofi, verso un sistema di risoluzione delle controversie extra-giudiziale.

Sviluppando per gradi la discussione, nei successivi paragrafi evidenzierò come si è arrivati al dibattito tra spirito professionale e spirito commerciale della professione contabile e gli elementi caratterizzanti che attualmente definiscono i contorni di questa intricata ed, al tempo stesso affascinante, questione. Inoltre, per evidenziare ulteriormente la rilevanza del processo di cambiamento, presento una discussione che si prefigge l'obiettivo di analizzare le professioni limitrofe, e spesso comunemente considerate di livello superiore, a quella contabile: in particolare, la discussione verterà circa la professione medica e quella giuridica (Carnegie and Napier 1996; Willmott 1986).

1.2.2.1 I tratti caratterizzanti dello spirito professionale

Nel presente paragrafo descrivo i tratti salienti dei professionisti nell'ottica dello spirito professionale. In questo modo, definisco il punto di partenza della professione contabile.

Lo spirito professionale è caratterizzato da un *mix* di elementi sia sostanziali che simbolici che necessariamente dialogano tra di loro e sono strettamente interrelati in modo da sostenersi e rinforzarsi a vicenda. In quest'ottica, i professionisti sono caratterizzati dall'elevata rilevanza dei valori morali, in particolare verità, etica, indipendenza dai clienti, oggettività, onestà e morale (Brivot et al. 2015; Moore et al. 2006; Picard et al. 2014). Inoltre, i professionisti includono nel loro processo decisionale un forte senso del dovere e del servizio (Goetz Jr et al. 1991). L'interesse pubblico che i professionisti sono chiamati a proteggere è percepito come un'obbligazione nei confronti della società, a cui non si può derogare e che necessariamente deve essere assolto nel pieno rispetto della legalità (Macintosh and Shearer 2000).

Le competenze tecniche sono considerate un pre-requisito essenziale al fine di aver accesso e poter svolgere la professione, *in primis* per quanto concerne le attività contabili e quelle di revisione dei conti (Anderson-Gough et al. 2001; Carter and Spence 2014). Altre caratteristiche che sono sovente utilizzate per descrivere lo spirito professionale contabile sono l'autonomia lavorativa, l'immagine professionale, l'efficacia dei processi di revisione contabile e la pressoché omogeneità nella prestazione del servizio all'interno della categoria (Bamber and Iyer 2002; Roberts 2001). Tra gli elementi simbolici, l'abbigliamento è un altro tassello che è necessario evidenziare in quanto i professionisti di solito vestono in maniera piuttosto formale ed elegante: elementi essenziali, soprattutto per i professionisti di sesso maschile, sono un completo scuro, la camicia e la cravatta. Accessori e capi di abbigliamento vistosi collidono con l'apparenza che tale categoria vuole comunicare al mondo esterno. I professionisti sono percepiti come gran lavoratori, ambiziosi, competenti, con ottime capacità sociali e con un forte interesse al mondo degli affari.

La regolamentazione è percepita come una attività propria della professione e quest'ultima deve avere il diritto e il dovere di autoregolarsi e di potere definire i principi contabili da applicare (Gendron and Spira 2009; Goetz Jr et al. 1991).

Per concludere, un'efficacia comprensione dello spirito professionale può essere evinto dalla frase di un *partner* di Arthur Andersen & Co., uno studio professionale di scala mondiale, il quale afferma: “lo scopo di un'attività commerciale è di ottenere un profitto e, incidentalmente, effettuare un servizio. Lo scopo di una professione dovrebbe essere la prestazione di un servizio, e incidentalmente, di generare un profitto”⁹ (Hooks 1992). Infatti, i professionisti non sono necessariamente mossi dalla ricerca assoluta di un profitto in quanto questo ultimo è spesso assicurato dalla loro posizione di vantaggio e dall'esclusione da molte delle politiche dell'*antitrust* che permette loro di determinare più liberamente i compensi per le loro prestazioni ed effettuare accordi *ad hoc* (Suddaby et al. 2009)

1.2.2.2 I tratti caratterizzanti dello spirito commerciale

Differentemente da quanto discusso in precedenza, lo spirito commerciale presenta delle caratteristiche autonome che richiedono un'analisi *ad hoc*. La visione professionale e quella commerciale sono sovente osservate come la continuazione (o evoluzione) dell'altra, anche se a mio parere, vi sono tutt'oggi delle evidenti coabitazioni (Ramirez et al. 2015).

Barrett and Gendron (2006) affermano che oggigiorno i professionisti hanno un approccio principalmente guidato da motivazioni manageriali e di comunicazione/*marketing*. I principali elementi individuati dai due autori sono la forte pressione da parte del mercato, gli interessi economici, l'intenso uso di un linguaggio basato sull'innovazione e sullo sviluppo di nuovi prodotti, la logica

⁹ Citazione originale: “the purpose of a business should be to make a profit-and, incidentally, render a service. The purpose of a profession should be to render a service-and incidentally, make a profit”.

commerciale, la marca, la creazione di valore e la fortissima attenzione nei confronti della definizione del compenso per le prestazioni effettuate.

Infatti, il denaro, il tasso di crescita e l'attenzione nei confronti della soddisfazione dei clienti che portano ad utilizzare espressioni quali "il cliente è come un re", "la priorità è avere un cliente felice", "obbligazione nei confronti dei clienti", sono caratteristiche ampiamente discusse e accettate nella letteratura riguardante la professione contabile (Carter and Spence 2014; Willmott and Sikka 1997; Churchill 2007; Cooper and Robson 2006; Humphrey and Moizer 1990; Macintosh and Shearer 2000). In tal senso, Macintosh and Shearer (2000) criticano fortemente il mondo attuale dei professionisti in quanto affermano che non perseguono più i gli obiettivi loro assegnati dalla società e che l'attività dei revisori contabili non è altro che il riflesso di immagini di altre immagini.

1.2.3 Il dibattito tra spirito professionale e spirito commerciale

1.2.3.1 Spazio lavorativo

La crescente rilevanza dello spirito commerciale all'interno della professione contabile ha inevitabilmente influenzato anche le modalità in cui le operazioni sono internamente effettuate e quindi la struttura organizzativa è determinata. *In primis*, i professionisti sono stati divisi tra coloro che si occupano di vicende contabili e quelle di consulenza, creando anche forti dissapori interni e 'gerarchie' tra le due divisioni (Gendron and Spira 2009). Per esempio, le politiche di remunerazione sono strettamente legata ai compensi percepiti per i servizi effettuati e i principali indicatori per la performance, e quindi di successo, sono i ricavi per *partner* e ricavi per *team* di attività (Roberts 2001).

Inoltre, Alvehus and Spicer (2012) sostengono che la crescente rilevanza del mondo della finanza nei processi decisionali ha fortemente influenzato la modalità con cui i professionisti percepiscono il loro tempo e il relativo utilizzo. Infatti, essi si aspettano che le ore che "investono" nelle attività lavorativa possano essere altamente remunerate, soprattutto nel breve futuro. Inoltre, gli autori enfatizzano l'importanza del processo di identificazione tra clienti e professionisti contabili e sostengono che è necessario gestire con forte attenzione

le possibili divergenze tra i due attori. Infatti, essere “bianco, maschio, borghese eterosessuale è la norma, e ogni deviazione da questa deve essere attentamente gestita” (Grey 1994; Grey 1998; Haynes 2008).¹⁰

Al tempo stesso, Khalifa (2013) dissente dalla consueta rappresentazione omogenea della professione contabile e osserva sia differenze tra uomini e donne che tra le diverse aree di specializzazione. Queste ultime, quale per esempio quella fiscale, sono solitamente considerate “percorsi per mamme”, in quanto attività che richiedono più tempo sono di solito destinate agli uomini.

1.2.3.2 *Managers vs Junior*

Carter and Spence (2014) sollevano un interessante e stimolante dibattito. Infatti, gli autori affermano che i professionisti che, in grandi studi, sono appena stati assunti e sono al livello inferiore della piramide organizzativa, sono di solito maggiormente legati ai valori dello spirito professionale e sono maggiormente coinvolti nella risoluzione di questioni tecniche. Al tempo stesso, coloro che occupano le posizioni dirigenziali, *in primis* i *partner*, sono fortemente influenzati dallo spirito commerciale e presentano un approccio all’attività lavorativa simile a quello imprenditoriale. Infatti, oggi, avere delle ottime capacità tecniche non è più condizione sufficiente al fine di progredire all’interno dell’organizzazione e quindi arrivare a diventare *partner*. Inoltre, Kornberger et al. (2011) osservano l’attività dei professionisti nel loro intero spettro organizzativo, ossia dai tirocinanti ai *partner*. Gli autori affermano che le differenti progressioni di carriera sono dei veri e propri riti di passaggio: coloro che occupano le posizioni gerarchicamente meno elevate (c.d. “*junior*”) perdono la loro precedente identità che era stata attentamente e lungamente definita durante il loro periodo di apprendistato/formazione, meccanismi disciplinari ed esami molto rigorosi per verificare le loro capacità tecniche e adottano un approccio imprenditoriale e diventano responsabili di centri di profitti.

¹⁰ Citazione originale “being white, male, middle class heterosexual is the norm, and any deviation from this has to be carefully managed”.

1.2.3.3 Big-4

Le c.d. Big-4, oggi giorno, sono organizzazioni di professionisti che operano a livello mondiale e detengono ormai una grande parte del mercato delle attività contabili e di revisione contabile. Rappresentano senza dubbio l'*élite* della professione contabile in quanto praticamente ovunque nel mondo i migliori laureati specializzati in contabilità vogliono entrare a fare parte di tali aziende, sia per il prestigio inerente che per le condizioni remunerative offerte. Carnegie and Napier (2010) sottolineano il paradosso nella sopravvivenza di questa *élite* della professione contabile: ormai, le Big-4 sono oggettivamente troppo grandi per essere lasciate fallire e quindi è inevitabile il mantenimento dello *status quo* e la difficoltà per le aziende di minore dimensione di guadagnare quote di mercato. Inoltre, queste grandi organizzazioni di professionisti contabili contribuiscono attivamente alla diffusione di concetti quali efficienza organizzativa e comportamento razionalista, rendendo perfettamente naturali tutte le pratiche di natura manageriale.

Per quanto riguarda il contesto organizzativo, Goetz Jr et al. (1991) afferma che la crescente dimensione degli studi di professionisti ha un effetto negativo sullo spirito professionale. Infatti, queste organizzazioni mostrano un ridotto livello di identificazione e una minore fiducia nelle attività effettuate.

Al tempo stesso, nonostante tutti i cambiamenti discussi, Bamber and Iyer (2002) sostengono che all'interno della professione contabile vi è ancora un forte spirito professionale e identificazione con l'organizzazione in cui si opera e, inoltre, un moderato livello di conflitto professionale all'interno della stessa organizzazione. Suddaby et al. (2009) mostra che i professionisti contabili sono ancora fortemente legati e devoti alle loro attività anche se la situazione non è completamente omogenea. Coloro che lavorano nelle c.d. Big-4 sono maggiormente propensi a deviare dai valori di indipendenza e preferiscono maggiormente adottare valori di natura commerciale. Sikka (2009) osserva una situazione ancora differente in quanto riporta che i comportamenti di natura predatoria sono propri anche degli studi di dimensione medio-piccola, i quali sono

di solito considerati i guardiani della professione e quindi, meno contaminati dalle pratiche di natura commerciale.

1.2.3.4 Associazioni professionali

I cambiamenti della professione contabile necessariamente coinvolgono anche coloro che li raggruppano, ovvero le associazioni di categoria. Infatti, il loro ruolo è stato per lungo tempo ampiamente determinante in quanto avevano il compito di disciplinare i propri membri ed, in molti Paesi tra cui l'Italia, di preparare i principi contabili utilizzati a livello nazionale. Al tempo stesso, oggi, il loro ruolo, soprattutto per quanto concerne la preparazione dei principi contabili, è fortemente cambiato (cfr. Capitolo 3).

Barrett and Gendron (2006) criticano fortemente il lavoro svolto dalle associazioni professionali e chiedono maggiori sforzi al fine di proteggere i valori e lo spirito professionale. Inoltre, Gendron and Spira (2009) affermano che oggi le associazioni professionali sono diventate praticamente invisibili e non sono in alcun modo capaci di limitare l'influenza dello spirito commerciale e questa mancanza di forza può fortemente determinare il loro ruolo, e magari la loro sopravvivenza, nel prossimo futuro.

1.2.3.5 Fattori esterni

Come affermato in precedenza, l'analisi dei cambiamenti inerenti la professione contabile non può e non deve unicamente adottare una prospettiva interna ad essa, ma necessariamente richiede un'analisi maggiormente completa che comprende l'ambiente circostante con cui quotidianamente interagisce e riceve impulsi. Infatti, Sikka (2009) sottolinea ampiamente il rischio di idealizzare le norme e i valori di natura professionale in quanto un'approfondita analisi deve necessariamente tenere in considerazione anche il contesto in cui gli studi di professione contabile operano. L'autore afferma che l'intensificazione del sistema capitalista e un ambiente debolmente regolato hanno spinto le organizzazioni di

professionisti a cambiare il loro interesse primario, in particolare dirigendosi verso la ricerca del massimo profitto conseguibile.

Hanlon (1997) effettua un interessante e stimolante paragone tra i cambiamenti nel ruolo dello stato e, nella società più in generale, e l'evoluzione della professione contabile. In poche parole, negli anni '20 e '30 del XX secolo la professione contabile era percepita come una professione per "gentiluomini"; nel decennio successivo, essa è vista principalmente come un servizio sociale ed è fortemente protetta dallo stato. Infatti, vi era una sorte di "cortesia da parte dello stato" in quanto la professione era libera di autoregolamentarsi e lo stato cercava di limitare per quanto possibile di essere coinvolto nelle vicende delle singole professioni, lasciando ampia libertà di azione. Tale decisione può essere vista come parte del compromesso fordista tra capitale, stato e lavoro. In seguito, lo stato ha iniziato a richiedere capacità previsionali, maggiori servizi ai clienti ed ha maggiormente aperto il mercato alla concorrenza. Negli anni '80 e '90, i nuovi concetti chiavi (soprattutto negli U.S.A., più tardi a livello europeo) per definire un bene sociale, anche per quanto concerne le professioni, sono diventati imprenditorialità e competitività a livello internazionale. Lo stato ha anche contribuito a tale cambiamento in quanto diversi settori pubblici sono stati privatizzati e, in generale, l'intera gestione oggi è definita secondo principi di natura commerciale.

Alvehus and Spicer (2012) mostrano come l'influenza degli strumenti finanziari e del mondo della finanza in generale costituiscono componenti di controllo ulteriore all'interno degli studi professionali. Al tempo stesso, la recente crisi finanziaria può essere vista come un processo che può riportare in auge i valori propri dello spirito professionale. Brivot et al. (2015) mostrano che effettivamente vi è stato un cambiamento nell'atteggiamento e nei comportamenti dei professionisti durante la crisi finanziaria, ma sostanzialmente si è trattato unicamente di una finzione temporanea. Gli autori affermano che lo spirito professionale, oggi, non può più competere con quello commerciale: il processo di globalizzazione ha fortemente contribuito allo sviluppo dello spirito commerciale e alla sua definizione come quadro teorico di riferimento in cui i

diversi professionisti, e gli attori con cui interagiscono, si muovono e prendono le loro decisioni (Carter and Spence 2014; Galanter and Henderson 2008).

A questo punto, è necessario sottolineare come anche il legislatore possa giocare attivamente alla partita di ridefinizione dei valori professionali. Esempi di interventi effettuati per prevenire l'eccessivo sviluppo dello spirito commerciale sono stati, negli Stati Uniti d'America, l'atto *Sarbanes-Oxley* (SOX) nel 2002 (in particolare la sezione 303), la riduzione dei servizi di consulenza effettuati da parte dei revisori contabili e la costante attività di monitoraggio del PCAOB (*Public Company Accounting Oversight Board*). E' evidente che vi è ancora una viva volontà di mantenere il ruolo storico dei professionisti, ossia di guardiani delle relazioni tra attori con differenti livelli di informazioni e costi di agenzia (Silvers 2007; Jensen and Meckling 1976).

1.2.3.6 La relazione tra lo spirito professionale e lo spirito commerciale

La maggior parte della letteratura è solita contrapporre lo spirito professionale a quello commerciale. Considerando la revisione contabile come una attività socialmente costituita, Humphrey and Moizer (1990) sottolineano la rilevanza della componente ideologica, utilizzata al fine di legittimare la prestazione dei servizi e le scelte dei revisori contabili, e di *marketing*, la quale ha il principale obiettivo di mantenere stabili e possibilmente incrementare il compenso richiesto ai clienti. La pianificazione delle attività di revisione è effettuata per diversi motivi, ovvero tecnici, ideologici e imprenditoriali: “le capacità professionali non sono un fattore esogeno, bensì son costruite socialmente”.¹¹ Secondo i due autori, l'obiettivo primario della revisione contabile non è più quello di controllo e monitoraggio e neanche quello di ‘controllare degli interessi pubblici’. Coerentemente con quanto precedentemente affermato, Macintosh and Shearer (2000) sostengono che un importante cambiamento ha avuto luogo in quanto per lungo tempo i revisori firmavano il loro ‘contratto sociale’ con la società, mentre oggi giorno è quasi unicamente con

¹¹ Citazione originale: “professional expertise is not exogenously determined but it is socially constructed.”

i clienti. Nel senso tradizionale, la professione era percepita come un lavoro di totale dedizione verso la società, quasi come una vocazione per la prestazione di un servizio sociale, mentre adesso gli studi professionali contabili sono più simili a imprese finanziarie fortemente attenti ai bisogni e alle aspettative del mercato.

Willmott and Sikka (1997) sostengono che diversi elementi hanno contribuito al cambiamento degli elementi caratterizzanti della professione. In particolare, gli autori individuano come fattori determinanti l'avidità sia a livello individuale che a livello di azienda, la prestazione di servizi accessori rispetto a quelli contabili e di revisione dei conti, i quali possono ledere all'effettiva indipendenza dei 'controllori', l'intensificazione e la vicinanza tra coloro che devono essere controllati (i clienti) e coloro che controllano (revisori dei conti) e la continua emanazione di principi contabili sempre più basati su elementi di mercato. Per far fronte a questi cambiamenti, Wyatt (2004) suggerisce possibili azioni che, a suo parere, possono essere efficaci nella restaurazione dei valori dello spirito professionale all'interno della professione contabile. Gli strumenti che identificano sono un rafforzamento della legislazione (e.g., SOX e più specificamente la separazione tra le attività di revisione e la prestazione di servizi accessori quali quelli di consulenza), un cambiamento nell'indirizzo strategico degli studi professionali, *in primis* quelli di più ampie dimensioni, un miglior monitoraggio delle Big-4, un maggior controllo della qualità con cui le attività di revisione sono effettuate, un modello di assunzione basato su criteri differenti e più strettamente legato alle qualità tecniche, un rafforzamento della formazione riguardante gli aspetti etici collegati alle vicende a cui i revisori sono quotidianamente legati e nuove politiche di remunerazione.

Alvehus and Spicer (2012) individuano i criteri con cui i revisori sono valutati a seconda che operino in un ambiente guidato dallo spirito professionale o da quello commerciale. La prima categoria è caratterizzata dall'analisi delle competenze tecniche, il livello di giudizio nelle diverse attività, lo spirito di iniziativa, le capacità organizzative, di comunicazione e sociali e l'abilità di cooperare sia a livello intra che *extra* aziendale. La seconda categoria premia maggiormente elementi quali l'autonomia, la capacità di vendere anche prestazioni individuali, abilità a risolvere questioni problematiche e nel gestire la

pressione, l'elevata mole di lavoro e la gestione di situazioni critiche e conflitti gestionali. Oggigiorno, la contabilità non è solamente un'esecuzione di attività preordinate e meramente esecutive, ma concerne ugualmente altri aspetti del mondo degli affari, quali investimento e attenta gestione del tempo.

Il dibattito tra lo spirito professionale e quello commerciale si gioca anche sulla questione inerente all'indipendenza del revisore contabile dal cliente e, di riflesso, sulla possibilità dei dirigenti di interrompere il contratto con un certo studio professionale, magari non eccessivamente compiacente, e iniziarne uno con un altro, probabilmente maggiormente flessibile alle richieste dell'azienda (Moore et al. 2006). Inoltre, Sharma and Sidhu (2001), nel loro studio empirico, mostrano che i revisori contabili che effettuano un numero maggiore di prestazioni accessorie, e quindi maggiormente orientati dalle logiche di mercato, sono meno indipendenti in quanto sono meno inclini ad emettere un giudizio negativo per quanto concerne la possibilità di continuità aziendale. In maniera simile, Bamber and Iyer (2002) affermano che fenomeni quali l'assenza di concorrenza tra professionisti, lo sviluppo tecnologico, la crescente domanda per servizi, soprattutto finanziari e maggiormente complessi, influiscono sullo sviluppo della professione. Oggi, i valori guida sono legati agli aspetti economici e il grado di indipendenza può passare in secondo piano data la prevalenza del perseguimento degli obiettivi di natura commerciale (Barrett and Gendron 2006).

Roberts (2001) domanda quale sia effettivamente l'interesse pubblico ideale che la contabilità deve perseguire e afferma che lo spirito commerciale sta erodendo la relazione fiduciaria tra il revisore contabile e il cliente, ledendo in questo modo al ruolo funzionalista del primo attore. Infatti, gli studi professionali, nonostante vi sia una costante volontà da parte dell'associazione di categoria di mostrare il loro aspetto maggiormente legato allo spirito professionale, appaiono sempre più interessati alla massimizzazione del loro benessere.

La relazione tra spirito professionale e quello commerciale non deve essere necessariamente visto come in contrapposizione e in costante conflitto. Per esempio, Bamber and Iyer (2002) osservano che inizialmente la professione era guidata solamente da valori legati allo spirito professionale, ma al tempo

stesso la nuova visione include uno spettro di interessi più ampio vista la varietà dei servizi professionali offerti, ma che non necessariamente sono incompatibili con concetti quali controllo e indipendenza. Il principale conflitto identificato è quello tra i singoli studi professionali da una parte e il legislatore dall'altra, in quanto presentano differenti visioni di come la professione debba essere regolamentata.

A questo punto è necessario riflettere sulla possibile coesistenza tra le due logiche in quanto è possibile rilevare come il cambiamento non sia stato assoluto e vi sono, ancora oggi, elementi di entrambe le visioni nello svolgimento della professione contabile. Al tempo stesso, Malsch and Gendron (2013) osservano come l'equilibrio possa essere instabile e le dinamiche fragili ed estremamente complesse. Inoltre, Moore et al. (2006) sostiene l'idea che le due visioni non siano autoescludenti. Infatti, a livello individuale, i professionisti perseguono principalmente i propri interessi, ma, nonostante ciò, sono capaci di convincere gli interlocutori esterni della ragionevolezza delle loro azioni. Gendron and Spira (2009) affermano che anche se i due approcci differiscono nella modalità con cui si relazionano alla domanda di mercato, entrambi sono concordi sul fatto che la professione debba regolarsi autonomamente. Inoltre, Carnegie and Napier (2010) sottolineano come due i differenti approcci abbiano contribuito alla definizione della rappresentazione alla professione contabile abitualmente utilizzati nella letteratura. In primo luogo, il contabile tradizionale lavora e presta servizi principalmente in funzione del bene pubblico, ma tale raffigurazione non è più attuale. Tale visione deve essere aggiornata alla luce della crescente prestazione di servizi accessori ai clienti e nel loro supporto: in questo modo, il bene pubblico è perseguito in maniera indiretta. Al tempo stesso, la volontà dei professionisti di perseguire attività differenti da quelle di controllo e monitoraggio della comunicazione economica finanziaria, può influenzare il loro livello di indipendenza e competenza. Gli autori affermano che lo spirito che definisce la professione contabile non deve essere visto come un risultato, bensì come un processo e quindi investigato nel variare del tempo piuttosto che assumere la strenua difesa di uno *status quo*.

Infine, Cooper and Robson (2006) sostengono che è necessario andare oltre il consueto dibattito tra spirito professionale e spirito commerciale e la consueta antitetica rappresentazione e, piuttosto, soffermarsi sulle differenti azioni intraprese dalle aziende. In questo modo è evidente che l'interesse pubblico non è più unicamente un concetto chiave della professione e quindi, la fiducia riposta nelle forze di mercato e nell'autoregolamentazione, non è più sufficiente al fine di proteggere adeguatamente gli interessi degli investitori. I valori di solito associati allo spirito professionale possono principalmente essere usati per vendere servizi accessori rispetto a quelli di revisione contabile o per rinforzare la fiducia dell'opinione pubblica a seguito di gravi crisi, quali per esempio scandali di natura contabile come Enron, WorldCom e Parmalat (Barrett and Gendron 2006; Brivot et al. 2015).

1.2.3.7 Esempi di rappresentazioni del dibattito tra spirito professionale e spirito commerciale

Differenti e alternative metodologie, sia tramite approcci di natura quantitativa che qualitativa, sono state utilizzate nella letteratura al fine di indagare i cambiamenti sulla scena della professione contabile, quali per esempio studi etnografici, questionari, analisi di serie storiche, etc. Più recentemente, vi è un crescente interesse concernente la rappresentazione esterna del dibattito tra spirito professionale e spirito commerciale. Tra gli altri, Barrett and Gendron (2006) esaminano lo sviluppo, in Nord America, del progetto "WebTrust". Questo ultimo si sostanzia di fatto di conferire quell'allure di fiducia nell'attività dei revisori contabili da parte dei circostanti attori esterni. In un altro lavoro, Brivot et al. (2015) studiano il contenuto e il tono dei dirigenti dell'associazione dei professionisti contabili americani (*The American Institute of Chartered Public Accountants – CPA*) nella loro attività di restaurare la reputazione dei professionisti e nel rilegittimare la loro azione a seguito dei differenti scandali contabili. Gli autori identificano un cambiamento, che può essere addirittura definito come contrasto, nel tono e nel contenuto del linguaggio, adottato dalle associazioni professionali nel corso del tempo. Lo spirito professionale è

caratterizzato dalla c.d. *Parrhesia*, ovvero i professionisti tendono a dire sempre la verità e gli attori esterni possono riporre la loro fiducia nei confronti delle comunicazioni effettuate dai revisori contabili e quindi, soprattutto gli investitori, possono incorporarle nelle loro valutazioni finanziarie. Contrariamente, lo spirito commerciale adotta un linguaggio basato sulla retorica che riflette le sottostanti logiche commerciali dettate dalla massimizzazione dei profitti. Nel loro studio sul cambiamento del linguaggio utilizzato dall'*American Institute of CPAs* (AICPA), gli autori osservano che le comunicazioni sui portali elettronici effettuate da tale associazione di categoria dei professionisti americani nei confronti dei propri membri e degli attori esterni è variata nel corso del tempo. Infatti, essi riescono ad identificare tre periodi, ovvero:

a. 1997-2001: linguaggio del *marketing*. La mentalità dell'associazione è allineata a quella prevalente nel contesto economico, ovvero un capitalismo consumistico globalizzato; viene lanciato il progetto Vision.¹²

b. 2002-2004: scandalo contabile della multinazionale americana Enron. Al fine di rilegittimare l'azione dei professionisti, vi è una sorta di celebrazione della 'parrhesia', il linguaggio che di solito viene associato allo spirito professionale;

c. 2005-2010: nuovamente utilizzato un linguaggio fortemente attinente al marketing.

Il linguaggio adottato dall'AICPA riflette le forti tensioni tra spirito professionale e spirito commerciale. Inoltre, l'evidente e il costante utilizzo di un linguaggio basato su tecniche di *marketing* è utilizzato ad un livello più sistematico nel quale l'associazione di categoria è fortemente integrata. Gli autori affermano che i due diversi paradigmi "non si sono ancora ibridizzati e necessariamente implicano, oggi, discorsi e valori incoerenti." Inoltre, è

¹² Il progetto Vision è stato lanciato dall'associazione dei professionisti contabili canadesi verso la fine degli anni '90 con l'obiettivo di adeguare la professione ai cambiamenti del XXI secolo. Tale progetto ha sviluppato una visione integrata e comprensiva al fine di determinare le opportunità e le sfide per tutti i segmenti della professione facendo leva sulle competenze base dei professionisti contabili così come sui loro valori. Una dettagliata descrizione è presente in Fogarty et al. (2006)

possibile osservare che è in atto una trasformazione su come i professionisti effettuano e vendono le loro capacità e le loro prestazioni. In generale, modificando alcuni aspetti morali (comportamento e linguaggio), i professionisti contabili tendono a utilizzare i principi propri dello spirito professionale con l'intento di legittimare le loro azioni fornendo una certa, ben definita e studiata, rappresentazione esterna.

Carnegie and Napier (2010) osservano la rappresentazione delle attività dei professionisti contabili a seguito dei vari scandali, in particolare l'utilizzo delle figure retoriche utilizzate per descrivere e rafforzare nell'ideale collettivo valori quali onestà e integrità.

In un recente studio, Picard et al. (2014) studiano il cambiamento che ha avuto luogo a livello culturale il passaggio da spirito professionale a spirito commerciale guardando al materiale informativo prodotto dall'associazione di categoria del Québec in Canada (*Institute of Chartered Accountants of Québec*) nel corso degli ultimi quaranta anni. Gli autori, nella loro accurata e intensa analisi, riescono a identificare periodi precisi che incorporano determinati valori ed elementi culturali. Durante il primo periodo, negli anni '70, i professionisti sono percepiti come i responsabili della protezione del bene sociale e guardiani del pubblico interesse. Oggigiorno, sono più facilmente assimilati a dei consulenti aziendali.

Il cambiamento riportato non può e non deve essere interpretato come il risultato di un processo lineare o addirittura come un'evoluzione, in quanto i diversi periodi indicano la volontà di raggiungere differenti obiettivi. I fattori chiave identificati che guidano le decisioni e l'attitudine nei diversi momenti sono sia morali che materiali.

1.2.4 Le altre professioni

Al fine di avere un quadro chiaro e per fare meglio emergere le peculiarità della professione contabile, è utile meglio comprendere quello che è avvenuto e sta succedendo in altre professioni, in particolare quella medica e forense. Infatti,

anche in questi settori vi è un acceso dibattito tra spirito professionale e spirito commerciale.

In campo medico, lo spirito professionale è fortemente influenzato da elementi quali obbligazione di adempimento della prestazione, attività di cura, pratica clinica e principi etici mentre nella prospettiva commerciale i medici sono guidati da forze di mercato, da un forte senso degli affari e della massimizzazione delle proprie entrate (Fins 2007).

Churchill (2007) afferma che i dottori hanno, per molti anni, svolto una funzione sociale essenziale, principalmente tramite piccole attività commerciali, almeno per quanto concerne gli Stati Uniti d'America. Oggigiorno, il loro obiettivo principale è garantirsi una determinata nicchia di mercato, possibilmente allargarla, e ottenere la massima rendita possibile al fine di massimizzare il proprio profitto. Infatti, i professionisti operanti nel campo medico stanno sempre più adottando un approccio basato su principi imprenditoriali in cui l'attenzione nei confronti di diverse attività, tra cui il *marketing* e, in particolare, le attività di comunicazione, la vendita di servizi accessori, la continua ricerca di riduzione dei costi portano senza dubbio in primo piano gli accordi economici, lasciando solamente un ruolo accessorio alla prestazione vera e propria dei servizi propri di questa professione. Soprattutto in America settentrionale, ma lentamente anche a livello più globale, basti vedere l'enorme numero di cliniche private e il crescente fiorire di centri di cura non più gestiti da enti pubblici, gli interessi economici guidano le azioni dei professionisti medici e sono diventati la panacea per il senso di mancanza d'identità nella professione in quanto i valori c.d. tradizionali non sono più in grado di spiegare in maniera esaustiva le attività eseguite dai diversi attori. Infatti, la rappresentazione del dottore quale attore disinteressato al compenso e guidato unicamente dal senso del dovere nell'adempimento della propria attività di guardiano del bene pubblico è ormai considerata anacronistica, quasi pittoresca ed economicamente non sostenibile. In maniera simile, non sono più elementi caratterizzanti nella società odierna valori quali la carità e l'abnegazione nello svolgimento della propria attività. Inoltre, i professionisti in ambito medico hanno una crescente pressione nel raggiungere gli obiettivi di *budget* di breve-medio periodo riponendo in secondo piano quelli strategici di

lungo periodo (Fins 2007). Il mondo della sanità può essere oggi considerato come un vero e proprio settore economico con scopo di lucro e che cerca in maniera continuativa di attrarre nuovi investitori al fine di rendere la propria attività economica sostenibile e, possibilmente, di espandersi. In questo modo è evidente che vi è un disallineamento con la tradizionale filosofia etica che ha caratterizzato per lungo tempo questa professione e la situazione attuale. La principale conseguenza è che tale sistema sta “diventando eccessivamente costoso, iniquo e insensibile alle necessità della nostra società”¹³ (Relman 2007).

Hafferty and Castellani (2010), nella loro analisi del lavoro di Flexner, il quale rappresentò una completa rivoluzione nella visione dell’educazione medicata e del crescente potere delle organizzazioni filantropiche, affermano che per tale autore lo spirito commerciale, soprattutto per quanto riguarda la formazione, deve essere considerato in maniera antitetica rispetto allo spirito professionale, in quanto la ricerca di lucro non può essere considerato l’elemento chiave nell’attività di un medico.¹⁴ Al tempo stesso, Hafferty and Castellani (2010) sostengono che una visione “nostalgica” della professione è assolutamente inefficace e rischia di non cogliere gli aspetti essenziali della società odierna. Infatti, secondo gli autori, è possibile individuare diverse sfaccettature all’interno della professione quali per esempio spirito imprenditoriale, stile vita, atteggiamento nostalgico, attivismo, etc. che necessariamente sono interconnessi e si influenzano vicendevolmente.

Lee (2011) sottolinea che mentre la contabilità, nell’epoca Vittoriana in Inghilterra, rappresentava una professione di recente costituzione e quindi solamente emergente, la professione forense era ormai ben consolidata. La principale conseguenza è che la prima si è fortemente basata, per il suo sviluppo, sulla seconda e quindi molti dei cambiamenti avvenuti nella professione forense, *mutatis mutandis*, hanno avuto luogo anche nella professione contabile.

¹³ Citazione originale “the system is becoming intolerably expensive, inequitable and insensitive to the needs of our society.”

¹⁴ Per ulteriori informazioni, vedere Flexner (1912) o la prima parte di Hafferty and Castellani (2010) in cui viene ripreso e strutturato organicamente il lavoro di Flexner.

In generale, per quanto riguarda la professione forense, per molto tempo, gli avvocati sono stati considerati i guardiani dello spirito professionale senza prestare molta attenzione alle richieste e relative pressioni del mercato. Elemento cruciale per lo svolgimento della professione era l'etica e la dimensione degli studi non era considerata un elemento fondamentale per il successo professionale. Oggigiorno, lo spirito commerciale è ormai ampiamente diffuso, portando con sé le relative conseguenze, quali un clima di crescente insicurezza dovuta alla forte concorrenza tra i vari studi, l'assenza di fedeltà e correttezza nelle attività svolte e ovviamente un interesse pressoché totale nei confronti del compenso per le prestazioni effettuate. Infatti, gli avvocati sono ormai più interessati, e ovviamente incentivati sia a livello individuale che organizzativo, al perseguimento del guadagno piuttosto che all'adempimento della "missione pubblica" (Galanter and Henderson 2008). I criteri per definire l'importanza, il successo e il potere sono sempre più basati su elementi quali la dimensione, il giro d'affari e il profitto. Il compenso per la prestazione effettuata è basato sul principio *winner-take-all*, una dinamica che da sempre caratterizza altri settori quali l'imprenditoria e lo sport. La concorrenza è percepita come uno, se non il principale, fattore che contribuisce a influenzare la professione secondo elementi di mercati: sia la professione forense che quella medica perseguono come obiettivo primario quello di aumentare le loro quote di mercato al fine di rendere le loro attività sostenibili nel medio-lungo periodo. Inoltre, tali cambiamenti hanno avuto anche importanti ripercussioni sull'organizzazione interna degli studi professionali, favorendo l'allargamento del numero di posizioni di supporto, la decisione di assumere personale semi-professionista e la creazione di nuove modalità di *partnership* quali per esempio *partner* che percepiscono un salario definito *ex ante* e non una quota di profitto dello studio. Inoltre, le politiche lavorative interne sono state ridefinite, ovvero seguendo logiche proprie del *management*, con una forte enfasi sulla massimizzazione del profitto (Moore et al. 2006; Morris and Pinnington 1998).

L'analisi delle professioni medica e forense ha permesso di evidenziare che lo studio della professione contabile può senza dubbio contribuire all'attuale

dibattito sui cambiamenti che stanno avvenendo nelle professioni e le relative conseguenze soprattutto nel medio periodo.

Capitolo 2 – Il processo di regolamentazione

2.1 Cenni storici

Un numero di importanti cambiamenti hanno influenzato la regolamentazione contabile a livello mondiale e diversi attori hanno contribuito alla definizione delle attuali regole (Ghio and Verona 2015). Nel 1973 a Londra è stato creato l'*International Accounting Standard Committee* (IASB) dalle associazioni professionali di USA, Canada, Australia, Messico, Giappone, Regno Unito, Irlanda, Francia, Germania e Olanda con l'intento di armonizzare le regole contabili a livello mondiale. Esso è nato come *International Accounting Standards Committee* (IASC) che aveva come compiti istituzionali quelli della promulgazione di principi contabili applicabili in vari Paesi e di migliorare la qualità dell'informazione aziendale, specialmente in termini di trasparenza e comparabilità economico-finanziaria.

Inizialmente, i principi contabili internazionali sono stati prodotti in ordine sparso e rivolti principalmente ai professionisti contabili su temi prettamente tecnici e contingenti.

Successivamente, si è avuta una trasformazione radicale dell'ente, dato il ruolo fondamentale svolto a livello mondiale e ai diversi destinatari a cui si rivolgeva. Per questi motivi è stata effettuata la riforma dell'intero apparato, creando l'*International Accounting Standards Board* (IASB) e l'istituzione di un *Board* aperto alle varie categorie destinatarie dell'informazione contabile. Questo mutamento non è avvenuto solamente sul piano nominale, ma ha coinvolto la stessa conformazione degli *standard*: infatti, si è superato l'approccio meramente contabile al fine di rappresentare in modo più adeguato l'insieme delle forme di comunicazione, sia dal punto di vista quantitativo che qualitativo, nella logica del *financial reporting*.

Negli ultimi anni, il processo di armonizzazione contabile ha subito una forte accelerazione a livello globale (Ghio and Verona 2015). Infatti, diversi Paesi stanno adottando gli IAS/IFRS, i principi contabili internazionali: bisogna altresì

dire che essi sono fondati su un sistema di principi e non di regole, lasciando ampia discrezione. Nonostante l'elevato numero di dibattito e gli sforzi che sono stati effettuati finora, il processo di armonizzazione contabile, sia tra i diversi Paesi che tra le varie aziende, è ancora lontano da suo completamento. In particolare, è possibile notare che il processo di implementazione dei nuovi *standard* è piuttosto complesso e complicato e vi è il rischio concreto che vi sia una disallineamento tra cosa è previsto de iure e cosa viene effettivamente svolto (Kvaal and Nobes 2010).

Procedendo per gradi, nel prosieguo di questo paragrafo ripercorro brevemente la storia della regolamentazione contabile per poi procedere ad un'analisi più approfondita degli elementi che hanno determinato i cambiamenti in tale processo e le conseguenze di tali attività.

2.2. Analisi del processo di regolamentazione

Nel processo di globalizzazione è necessario studiare tre diversi soggetti: gli attori (mercati, stati, associazioni professionali, associazioni non governative), gli oggetti (prodotti, esperienza, principi contabili e.g. IAS/IFRS) e i processi (la costituzione di un mercato globale).

Ovviamente, i sistemi contabili nazionali rivestono ancora un ruolo fondamentale, soprattutto se si considera la contabilità come uno strumento sociale e non come una mera tecnica da utilizzare in maniera oggettiva. Gli elementi a livello paese che caratterizzano i diversi stati concernono principalmente gli aspetti di natura legale, fiscale e finanziario (Kvaal and Nobes 2010; Walton 1986). Inoltre, è evidente che è praticamente impossibile raggiungere, almeno dato l'attuale stato dell'arte, una perfetta comparabilità a livello internazionale. D'Arcy (2001) afferma che gli elementi rilevanti al fine di classificare e distinguere i diversi Paesi sono i seguenti:

1. cultura;
2. ambiente istituzionale (e.g. sistema giuridico, struttura del capitale e importanza del mercato finanziario, sistema fiscale, influenza della professione contabile);

3. processo di definizione dei principi contabili;
4. prassi a livello azienda e a livello industria/settore.

Per quanto concerne gli elementi istituzionali, vi sono rilevanti ed importanti differenze che sono fondamentali al fine della comprensione del processo di armonizzazione, in particolare i diversi sistemi di finanziamento (credito bancario vs mercato borsistico), il sistema giuridico (codicistico vs giurisprudenziale), sistema fiscale, utilizzatori primari dell'informazione contabile (creditori e organismi tributari vs investitori) e lo *status* della professione contabile e dei revisori dei conti.

Brüggemann et al. (2013) sottolinea la persistenza delle regole a livello nazionale in quanto afferma che i sistemi giuridici garantiscono, in genere, ampia libertà di scelta e vi è una consolidata tendenza a non discostarsi dal modello consolidato: quattordici recenti ricerche concludono che le scelte contabili sono in larga parte determinate da incentivi a livelli azienda. Questi incentivi sono influenzanti da fattori istituzionali quali i sistemi contabili, le modalità di implementazione delle regole, l'influenza del mercato finanziario e da fattori aziendali quali il sistema di remunerazione, la struttura proprietaria e i meccanismi di *governance*. Inoltre, gli autori affermano che i nuovi principi contabili internazionali non apportano significativi miglioramenti sul grado di comparabilità e presentano evidenti limiti, per esempio per una mancanza circa il grado trasparenza e comparabilità, anche se favoriscono la liquidità del mercato finanziario. Djelic and Kleiner (2006), allo stesso modo, sono scettici circa il reale livello di armonizzazione in quanto “[...] è ancora presente un disallineamento tra principi e implementazione locale. I sistemi nazionali sono ancora significativamente diversi tra di loro; l’interpretazione e l’implementazione sono ancora influenzati e definiti dalle condizioni locali, dalle tradizioni nazionali, dai pre-esistenti legami istituzionali e dalla disponibilità delle risorse.”¹⁵ Inoltre,

¹⁵ Citazione originale “[...] there is still a fair amount of decoupling between principles and local implementation. National regimes still differ significantly from each other; interpretation and implementation are still very much shaped and influenced by local conditions, national legacies, pre-existing institutional constraints and available resources.”

anche Kvaal and Nobes (2010) mostrano che vi sono ancora differenze nella comunicazione finanziaria tra le varie aziende, nonostante l'utilizzo degli stessi principi contabili e che le differenze portano a identificare gruppi di Paesi sulla base di fattori nazionali comuni. Nobes (2006) identifica sei possibili ragioni che possono portare a delle differenze nell'implementazione degli IFRS: differenti versioni, traduzioni non coerenti, lacune negli IFRS, opzioni disponibili, stime di valutazione, problemi temporanei e implementazione imperfetta. Tutte queste problematiche limitano la possibilità di un buon livello di comparabilità, che, tra l'altro, rappresenterebbe un obiettivo fondamentale dei nuovi *standard*.

2.2.1 Gli attori

Il summenzionato cambiamento è dovuto anche ad un vero e proprio mutamento dei professionisti e nelle modalità con cui svolgono le loro attività. Suddaby et al. (2007) studiano i limiti, le logiche, l'identità e il potere come elementi che determinano la struttura di un certo settore. Gli autori delineano una realtà inizialmente dominata dalla fiducia, etica e regolata congiuntamente dallo stato e dalle associazioni di categoria. Inizialmente, la professione era caratterizzata da un elevato grado di autonomia e autoregolamentazione, mentre lo stato aveva semplicemente un compito residuale nel controllo dell'associazione. Le regole erano percepite come naturalmente definite e supportate dal potere coercitivo dello stato. Vi era una separazione piuttosto evidente tra la pratica professionale e gli interessi commerciali e il mercato non era caratterizzato da elementi competitivi in quanto vi era assenza di *marketing*, le barriere di accesso piuttosto ben definite così come vi era una sorta di omogeneità nelle tariffe per le prestazioni offerte. In aggiunta, le associazioni di categoria svolgevano un ruolo essenziale sia di coordinamento che di regolamentazione.

Gradualmente, vi è stato un processo di erosione del tradizionale governo delle associazioni. I grandi studi professionali, c.d. Big 8 (e adesso Big-4, ovvero PricewaterhouseCoopers, Ernst & Young, Deloitte Touche Tomatsu e KPMG), sono cresciuti in dimensione diventando vere e proprie multinazionali e con diversi ambiti di attività. Le principali conseguenze sono la crescente rilevanza del

cliente, la deistituzionalizzazione della professione e la debolezza delle associazioni di categoria. In questo modo si è ridotto, *de facto*, ai minimi termini l'influenza del rapporto tra stato e associazione professionale.

Infine, il crescente flusso di transazioni, investimenti e mobilità lavorative e l'emersione di organizzazioni transnazionali così come la prestazione di servizi a livello globale ha portato allo sviluppo della professione secondo una prospettiva transnazionale (Huault and Richard 2012). I caratteri distintivi dell'emersione di elementi transnazionali nella professione sono dovuti al crescente contesto transnazionale in cui i diversi attori operano, la regolamentazione a livello nazionale percepita come un ostacolo al commercio, gli investimenti e la mobilità internazionale della forza lavoro e la possibilità di prestare servizi a livelli transnazionali. Inoltre, i regolatori a livello transnazionali operano attraverso il c.d. *soft power* dato che non detengono il potere coercitivo tipico degli stati. Quindi, per esempio, il *World Trade Organization* (WTO), un classico attore che opera a livello transnazionale, cerca principalmente di influenzare i propri membri ad adottare certe politiche. Infine, è necessario osservare che vi è un forte legame di interdipendenza nell'allocazione di potere tra i differenti organismi a livello transnazionale e i suoi membri.

Brint (1994) studia la formazione delle capacità professionali e nota che le regole, oggi giorno, vengono trasmesse in un primo tempo da un livello transnazionale a uno nazionale tramite il c.d. *soft power*, gestito da attori quali grandi studi professionali e le organizzazioni di regolamentazione transnazionali e solamente al momento dell'implementazione il potere coercitivo dello stato entra in gioco.

Il processo di definizione delle regole contabili è ampiamente e in maniera piuttosto critica analizzato da Huault and Richard (2012). Gli autori di tale opera affermano che cambiamenti economici, quali la libera circolazione dei capitali, la crescente rilevanza di nuovi mercati e la comparsa di nuovi importanti attori hanno fortemente influenzato la società odierna. Inoltre, "la contabilità e la revisione contabile sono aree in cui i principi di standardizzazione e di

internazionalizzazione sono fortemente interrelati”. I principali attori identificati come gli effettivi legislatori odierni sono le c.d. Big-4, le cui peculiarità sono:

1. si occupano, *de iure* e *de facto*, del processo di standardizzazione contabile e di revisione contabile delle grandi aziende quotate;
2. sono ormai comunità transnazionali di esperti;
3. sono capaci di unire le loro competenze contabili tecniche con la prestazione di servizi di consulenza accessori: tale attività si sostanzia di fatto in un processo di standardizzazione *lato sensu*.

A questo punto, le Big-4 sono allo stesso tempo ideatori, interpreti e controllori delle regole contabili. La presenza di “tre attività in un unico corpo” solleva seri e rilevanti dubbi circa l’intero processo. Infatti, il rischio principale è che tali organizzazioni siano guidate da propri interessi e non dall’intento di proteggere l’interesse pubblico. Inoltre, tutte le attività precedentemente elencate non necessariamente sono coerenti tra di loro e conflitti di interesse, che difficilmente potrebbero essere identificati, potrebbero emergere. Infatti, la presenza di elevata asimmetria informativa e l’insufficienza delle informazioni circa il processo di standardizzazione contabile inevitabilmente non permette ulteriori elementi di controllo, soprattutto da parte di attori esterni.

Ripetuti scandali di natura contabile e la mancanza di conformità ai doveri può portare ad un crescente processo di delegittimazione. A questo proposito, il legislatore può intervenire al fine di arginare tale problematica e cercare di migliorare la percezione da parte degli attori esterni dell’attività dei professionisti contabili. Maroun and Solomon (2014) mostrano l’impatto positivo sull’attività di revisione contabile del progetto di rinnovazione e rafforzamento degli informatori interni (c.d. *whistleblowers*). Altri esempi classici che sono sovente riportati in letteratura sono il *Sarbanes Oxley (SOX Act)* emanato nel 2002 negli Stati Uniti d’America, il quale ha fortemente limitato la possibilità di prestare servizi accessori da parte delle società di revisione; inoltre, la sezione 404 dello SOX prevede la comunicazione di informazioni circa il controllo interno al fine di prevenire altre possibili frodi di natura contabile.

2.2.1.1 La professione e il processo di regolamentazione

La modalità con cui la professione contabile contribuisce alla definizione della regolamentazione e in particolare dei principi contabili è fondamentale cambiata nel corso del tempo. Infatti, per lungo tempo le associazioni professionali, con il supporto dello stato, avevano il compito di definire le regole. Oggigiorno, le carte in tavola sono cambiate e nuovi attori, quali grandi studi professionali (*in primis*, le Big-4) e organizzazioni transnazionali, giocano un ruolo determinante all'interno del processo. Al tempo stesso, è particolarmente interessante notare che i professionisti esprimono una forte preferenza nei confronti della possibilità di autoregolamentarsi.

2.2.2 La cultura come elemento influenzante della contabilità: l'importanza della tradizione anglosassone

La regolamentazione contabile è stata per lungo tempo elemento caratterizzato dai singoli sistemi nazionali. Cercando un denominatore comune, è possibile distinguere da una parte la tradizione continentale, caratterizzata da un ruolo dello stato particolarmente importante e da un debole potere da parte della professione, e dall'altra quella anglosassone, che presenta caratteristiche simmetricamente opposte, ovvero con lo stato che ricopre un ruolo secondario e la professione che definisce le regole. Proprio questo secondo modello è stato esportato, all'interno del processo di americanizzazione¹⁶, a livello globale, anche se vi sono ancora dei sistemi ibridi, per esempio in Francia e in Germania, che mostrano l'importanza dei singoli sistemi economici nazionali.

Infatti, il processo di armonizzazione è avvenuto soprattutto per opera dello IASB, per quanto riguarda i principi contabili, e lo IAASB per i principi di revisione contabile, organizzazioni che si basano principalmente su principi di natura anglo-americani e di natura privata o semi-privata e che quindi non necessariamente perseguono l'interesse pubblico. Il loro approccio è basato su un

¹⁶ Per ulteriori informazioni circa il processo di americanizzazione, un'efficace rappresentazione è proposta nella tesi di dottorato di ricerca della prof.ssa Djelic (Djelic 2001).

singolo insieme di regole valido per tutti, anche se come dimostra il progetto degli IFRS per PMI, tale obiettivo è implicitamente in corso di revisione in quanto non è possibile che tutte le imprese e tutti gli stati presentino le stesse necessità e quindi debbano produrre esattamente la stessa tipologia di informazioni.

Inoltre, l'oggetto di indagine della ricerca in campo contabile si è spostato dalla ricerca degli *standard* ottimali allo studio del processo di regolamentazione che può essere osservato sotto diversi punti di vista come quelli di *lobby* politica, di giurisdizione dei professionisti e come un'arena di regolamentazione.

2.3 Analisi critica del processo di definizione dei principi contabili internazionali

Nonostante il fatto che vi sia stata una convergenza legislativa nei confronti degli IFRS a livello europeo nel 2005, le diverse opzioni previste dai principi contabili ancora permettono la presenza di sostanziali differenze [cfr. § 2.2]. Young (1994) esamina le diverse strategie secondo cui l'agenda dei legislatori può delinarsi e come viene regolamentato. L'attenzione è rivolta da una parte allo "spazio di regolamentazione" e dall'altra circa la logica di appropriatezza in relazione ai soggetti discussi. Lo "spazio di regolamentazione" può essere definito come l'insieme degli elementi regolamentativi soggetti a decisioni pubbliche e la sua complessità è anche evidente dal numero di differenti attori coinvolti nel processo decisionale. In particolare, negli Stati Uniti d'America, lo FASB (*Financial Accounting Standards Board*) opera a livello istituzionale a stretto contatto con la professione contabile e lo stato e, al tempo stesso, è incorporato in un più ampio sistema sociale ed economico. Diversi attori, quali la SEC (*Securities and Exchange Commission*, ovvero l'organismo di vigilanza e monitoraggio della borsa valori), l'AICPA (*American Institute of Chartered Accountants*, ovvero l'associazione di categoria dei professionisti contabili) e il Congresso Americano possono interagire nello "spazio di regolamentazione" con un diverso grado di potere e, sovente, con visioni contrastanti. In generale, le problematiche di natura contabile sono costruite ed interpretate in modo tale da rispettare l'agenda dello FASB: la nozione di

appropriatezza è basata sulla teoria contrattualistica che vede l'azienda come un gruppo di contratti (Jensen and Meckling 1976).

Botzem and Quack (2009), analizzando il lavoro di Camfferman and Zeff (2007) sulla storia del processo di regolamentazione contabile, affermano che gli autori hanno effettuato il loro studio unicamente sulla base di una prospettiva anglo-americana in quanto hanno osservato l'attività dello IASC, le pratiche professionali in U.S.A., Regno Unito e Canada e le attività di altri attori strettamente collegati all'armonizzazione contabile quali la SEC e lo IASB. Inoltre, considerano i risultati riportati in tale studio eccessivamente semplicistici in quanto sottovalutano il ruolo degli esperti e le capacità dei professionisti.

Particolarmente rilevante è la modalità con cui l'Unione Europea (UE) si relaziona con il processo di definizione dei principi contabili. Chiapello and Medjad (2009) sono particolarmente critici nei confronti di tale processo in quanto quest'ultimo è stato sostanzialmente privatizzato e dato in subappalto allo IASB: l'UE non ha potere di controllo sulle azioni svolte da tale organizzazione, che a sua volta è di natura privata; tale decisione ha innescato una crisi di legittimità della sovranità dell'UE. Fin dagli anni '60, l'Unione Europea è stata un'arena in cui si sono confrontate diverse pratiche supportate dalle diverse parti, ma a questo punto, il processo di delegazione si è spinto oltre i limiti normalmente definiti e che gli autori considerano eccessivo. Al tempo stesso, a supporto di tali tesi, l'UE sta cercando di riappropriarsi di parte di tale potere decisionale, ma il processo è attualmente estremamente dispendioso anche per la presenza di forti interessi da parte delle aziende di consulenza. Inoltre, l'attività svolta da parte dello IASB richiede sostanziose risorse al fine di poter produrre risultati soddisfacenti. Coerentemente con quanto affermato in precedenza, Crawford et al. (2014) mostrano che l'adozione dei principi contabili a livello europeo è un processo principalmente politico e non tecnico e gli autori enfatizzano il ruolo delle diverse parti e le loro azioni di *lobby*.

L'analisi del processo di regolamentazione è giustificato dall'impatto che la contabilità ha sull'economia e sulla società nel suo complesso. Il processo politico dovrebbe cercare di proteggere e perseguire l'interesse pubblico come

parte integrante della propria attività e rilegare unicamente le questioni meramente tecniche ad attori terzi. Lo studio dell'attuale stato dell'arte permette di notare che lo stato sta attualmente fallendo in tale obiettivo e che sempre più è sostituito da attori di natura privata che spesso perseguono i loro interessi. Infatti, la regolamentazione contabile ha imboccato la via del processo di privatizzazione dato che si è passati da un sistema in cui lo stato proteggeva gli interessi pubblici tramite una dettagliata regolamentazione ad un sistema in cui principalmente un attore privato, lo IASB costruisce le regole e solamente nel momento dell'implementazione lo stato entra in gioco al fine di far valere il suo potere coercitivo: il processo risulta, nel suo complesso, una commistione tra pubblico e privato (Suddaby et al. 2007; Chiapello and Medjad 2009).

Capitolo 3 – Analisi empirica

3.1 Il progetto dei principi contabili per le PMI

L'internazionalizzazione delle economie e, di conseguenza, la relativa integrazione, influenza notevolmente il comportamento degli organismi aziendali in un contesto oramai mondiale.

Tale processo dinamico ha coinvolto non solo le grandi aziende multinazionali, le quali per loro stessa natura ne sono tra le principali cause, ma anche le entità economiche di medio-piccole dimensioni. Fino a poco tempo fa queste ultime erano analizzate e considerate unicamente come attori nel semplice contesto nazionale, se non addirittura locale: oggi giorno è indubbia “la propensione e l'interesse crescente mostrati anche dalle imprese italiane di piccola e media dimensione verso i mercati extra-nazionali”(Lattanzi 2008) .

L'apertura dei mercati e quindi i crescenti scambi con l'estero hanno reso necessaria una maggiore attenzione sul tema della comunicazione economico-finanziaria delle aziende operanti in tale contesto.

Secondo i dati della Commissione Europea del 2012¹⁷, in Italia vi sono più di 3,81 milioni di piccole e medie imprese, di cui 3,6 milioni con meno di 10 dipendenti, il più alto numero in Europa e quasi il doppio di quelle presenti in Germania (2,06 milioni). A livello italiano, le grandi aziende rappresentano unicamente lo 0,1% del numero totale delle imprese e circa lo 0,2% a livello comunitario. Le principali difficoltà che incontrano le aziende italiane concernono aree quali “Competitività e Innovazione, “Accesso al credito” e “Internazionalizzazione”. Inoltre, tale *report* della Commissione Europea mostra come vi sia una mancanza di fiducia nei confronti del sistema di formazione e il livello di istruzione dei dipendenti è inferiore alla media rispetto agli altri Paesi

¹⁷Per ulteriori informazioni, cfr. “Consultation on the international financial reporting standard for small and medium-sized entities” elaborato dalla Direzione Generale “Internal Market and Services” della Commissione Europea (2002).

dell'Unione Europea. Al tempo stesso, le PMI si lamentano dell'alto livello di complessità delle regolamentazioni nazionali che limitano la loro possibilità di azione e che incrementano i loro costi: la loro richiesta primaria è di semplificare e ridurre le regole e le procedure amministrative. Allo stato attuale, la maggior parte di queste aziende prepara bilanci a livello individuale e non consolidati applicando i principi contabili nazionali.

Finora, la letteratura aziendale esistente si è prevalentemente occupata (in modo quasi esclusivo) delle aziende di grandi dimensioni, mostrando il loro vantaggio in maniera discriminante in vari campi, quali per esempio l'accesso al capitale di rischio e a quello di credito, a discapito delle c.d. Piccole e Medie Imprese (PMI). Mentre queste ultime operano sempre più in ambito internazionale, la questione delle forme di comunicazione rimane comunque ampiamente indefinita e priva di una soluzione.

Principi quali l'armonizzazione, la standardizzazione contabile e la comparabilità delle informazioni di bilancio sono adatti ad essere applicati a qualsiasi azienda, soprattutto dopo l'emanazione del Basilea 2, il quale ha profondamente modificato il ruolo della comunicazione aziendale.

L'utilizzo delle informazioni contabili necessarie per un corretto e sereno rapporto di scambi, fine tanto più valido in questo periodo di crisi finanziaria e conseguente mancanza di fiducia tra i vari operatori economici, può avvenire solo se "si riesce a definire un linguaggio contabile condiviso, cioè basato su una serie di norme contabili di generale condivisione" (Di Pietra 2005).

Gli *International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards* (IAS/IFRS) preparati dall'*International Accounting Standard Board* (IASB) sono stati considerati troppo difficili ed eccessivamente onerosi per essere adottati da parte delle PMI, anche se alcuni Paesi, quali per esempio l'Australia, Cipro e il Sud Africa, hanno permesso adozione di tali principi contabili per tutte le tipologie di aziende¹⁸. Allo stesso tempo, l'ambiente sempre più competitivo

¹⁸ Per ulteriori informazioni circa l'adozione degli IAS/IFRS a livello internazionale, lo IASB ha predisposto una scheda informativa dei profili di 140 giurisdizioni (<http://www.ifrs.org/use-around-the-world/pages/jurisdiction-profiles.aspx>)

richiede un livello di comparabilità e di trasparenza dei risultati finanziari più elevato che in precedenza. Diversi *stakeholders*, quali per esempio i creditori, fornitori, clienti, agenzie di *rating*, investitori, richiedono sempre più informazioni riguardanti il flusso finanziario, la liquidità e la solvibilità nel breve termine delle PMI (Smith and Cordina 2014; Pacter 2009). Alcuni Paesi, quali per esempio Hong Kong e la Nuova Zelanda, hanno già implementato un insieme speciale di *standard* contabili per le PMI.

Fino ad oggi, le aziende di maggiori dimensioni, in particolar modo le società quotate sui principali mercati dei capitali, sono state regolamentate e uniformate dai principi contabili internazionali (i c.d. IAS/IFRS) emanati dallo IASC/IASB e adottati in molti stati (tra i quali quelli europei), mentre tutte le altre imprese sono regolate dai relativi principi contabili nazionali (GAAP). Infatti, per quanto concerne l'Italia, alcune società seguono il Regolamento n. 1606/2002 e il d.lgs. n. 394 del 30/12/2003, mentre altre sono ancora soggette alle norme del Codice Civile.

Proprio per evitare questa grave disparità e favorire quell'armonizzazione sopra enunciata, lo IASB ha iniziato a lavorare a partire dal 2001, a progetti di riforma indirizzati principalmente alle c.d. SMEs (Small and Medium-sized Entities). Dopo una serie di riflessioni, *workshop*, discussioni e documenti l'*International Accounting Standard Board* ha finalmente emanato un *set* di norme *ad hoc* per le PMI, i c.d. *International Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Entities* (IFRS for SMEs – IFRS per PMI) nel 2009, ossia quell'insieme di principi contabili adatti a essere applicati ad unità economiche di dimensioni minori. In pratica, è stato effettuato un lavoro di semplificazione notevole di tutte le norme contenute negli IAS/IFRS le quali sono state rese più adatte alle capacità tecniche di queste entità. Questo progetto ha un'importanza fondamentale soprattutto in quei Paesi, tra i quali senza dubbio l'Italia, in cui il tessuto economico è costituito prevalentemente da imprese di medio-piccole dimensione, se non addirittura micro imprese.

Tali *standard* sono basati sullo stesso Quadro Concettuale degli IAS/IFRS e presentano semplificazioni e omissioni in più punti. Diversi *stakeholders* sono

stati coinvolti nella definizione di questi principi contabili (Di Pietra et al. 2008). Quagli and Paoloni (2012), nel loro studio sul *Questionnaire on the public consultation of the IFRS for SMEs*, promosso dalla Commissione Europea, mostrano che vi sono differenze di atteggiamento sostanziali tra i diversi attori nei confronti dei nuovi *standard*. Per esempio, la Banca Mondiale, un'organizzazione costantemente coinvolta nei processi di armonizzazione a livello transnazionale delle varie regolamentazioni, ha fortemente supportato lo sviluppo di questo nuovo *set* di principi contabili (Choudhury 2009):

“Gli IFRS per PMI forniscono un prezioso quadro di riferimento per la comunicazione economica-finanziaria delle aziende di piccole dimensioni in quanto rispondono meglio alle esigenze dettata dalla loro dimensione e assetto proprietario delle loro operazioni, e dovrebbero anche migliorare l'accesso al credito. Nei Paesi in cui gli IFRS sono già stati adottati come principi contabili di riferimento, le semplificazioni introdotte dagli IFRS per PMI rappresenteranno un necessario sgravio e sollievo”.¹⁹

Al tempo stesso, le prime evidenze mostrano che coloro che devono applicare tali principi contabili sono fortemente scettici circa i possibili benefici che queste nuove regole possono apportare, anche se non sono ancora stati condotti studi approfonditi (Quagli and Paoloni 2012). Jorissen et al. (2013) sostengono che la legittimazione delle attività dello IASB, che ovviamente ha implicazioni anche per la legittimazione del progetto degli IFRS per PMI, riflette il grado di coinvolgimento dei diversi *stakeholders*. Attraverso lo studio delle lettere di commento tra il 1995 e il 2007, gli autori affermano che le opinioni che lo IASB riceve sono distorte, in quanto solamente alcuni attori sono attivi e non tutti hanno i mezzi e la forza per rispondere a eventuali interrogazioni lanciate dallo IASB. Nel loro appello per ulteriore ricerca in questo settore, in primo

¹⁹ The IFRS for SMEs provides a valuable financial reporting reference framework for smaller entities that is more responsive to the size and ownership of their operations, and should help improve their access to finance. In countries that have already adopted IFRS as the national accounting standard, the simplifications introduced by the SME standard will provide much need relief

piano, sostengono che vi è la necessità di indagare ulteriormente la posizione di quegli *stakeholders* non direttamente coinvolti nell'attività di *lobby*.

In questo lavoro, l'obiettivo è di studiare l'atteggiamento di un particolare gruppo di interesse, ovvero i Dottori Commercialisti e i Revisori Contabili, nei confronti degli IFRS per PMI. Il processo di implementazione dei nuovi *standard* è sovente percepito come un'attività effettuata da organi al vertice della piramide decisionale e, solamente in seguito, condivisi con il resto degli attori interessati (c.d. approccio *top down*). Inoltre, le finestre messe a disposizione del pubblico per intervenire nel processo decisionale sono utilizzate unicamente da coloro che possono presentare sostanziali benefici nel preparare un documento di commento ad un progetto e nell'effettuare attività di *lobby*. Il progetto degli IFRS per PMI rappresenta un caso concreto di quanto discusso in precedenza: infatti, tali regole possono avere un effetto su un enorme numero di aziende di dimensioni modeste che non si possono permettere i servizi di revisione e di consulenza delle Big-4. Al tempo stesso, i professionisti contabili che operano in studi di minori dimensioni, potrebbero doversi confrontare con un *set* di norme con cui non sono assolutamente familiari dato che utilizzano primariamente, nella loro attività lavorativa, i principi contabili nazionali. Un Presidente di una sezione locale dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e dei Revisori Contabili, durante un'intervista parte di questa indagine empirica, ha affermato:

Ho utilizzato gli IAS/IFRS solamente una volta nel corso della mia carriera da professionista. Ed è stato particolarmente difficile e complesso comprendere, ed in seguito adempiere, a tutte le richieste dei principi contabili internazionali. Solamente grazie alla mia lunga esperienza in questo campo e le mie abilità professionali, sono state capace di superare le varie problematiche che ho dovuto fronteggiare.

E' evidente la necessità di determinare la percezione dei Dottori Commercialisti e dei Revisori Contabili nei confronti del nuovo progetto riguardante i principi contabili per le PMI e meglio comprendere gli aspetti che li portano ad assumere le diverse posizioni. L'attuale processo di armonizzazione contabile può sfociare in un mero isomorfismo normativo, dove i professionisti

contabili adottano *de iure* le nuove regole imposte dal legislatore e definite a seguito dell'azione delle diverse *lobby*, tra cui anche alcuni rappresentanti delle associazioni di categoria (DiMaggio and Powell 1983). Al tempo stesso, l'applicazione effettiva degli IFRS per PMI rappresenta l'unica via che può effettivamente portare ad un'armonizzazione *de facto* dei vari sistemi contabili. Diverse logiche possono influenzare il processo decisionale ed è senza ombra di dubbio necessario indagare i loro effetti su individui e organizzazioni. Al fine di avere una visione complessiva dei legami tra le prospettive macro strutturali e gli elementi micro processuali, la teoria delle logiche istituzionali, definita come “gli elementi sociali, i percorsi storici delle pratiche materiali, le ipotesi, i valori, le credenze e le regole con cui gli individui producono e riproducono la loro sussistenza materiale, organizzano il tempo e lo spazio e forniscono un senso alla loro realtà sociale” rappresenta un quadro teorico che può risultare fondamentale nella comprensione di tale fenomeno.”²⁰ (Thornton and Ocasio 2008).

In questo modo, tramite l'analisi delle logiche che guidano i professionisti contabili è possibile identificare le diverse posizioni nei confronti dei principi contabili. Le attività degli individui sono incorporate in strutture sociali che implicitamente portano gli individui a parteggiare in maniera osservabile. Le difficoltà riscontrate nello sviluppo di quadri concettuali che collidono con le conoscenze e le esperienze sviluppate nel corso del tempo da parte dei Dottori Commercialisti e Revisori Contabili possono senza dubbio generare ulteriori tensioni e contraddizioni che possono essere riflesse e riprodotte nell'implementazione *de facto* delle regole (Bourdieu 1980).

Il rilevante e attuale dibattito tra spirito professionale e spirito commerciale, solitamente considerato al centro dell'attività dei professionisti contabili, include una serie di elementi e questioni che devono essere presi in considerazione soprattutto se si considera la professione contabile, di per sé definita come una comunità altamente organizzata di esperti in un determinato

²⁰ Citazione originale: “*the socially constructed, historical patterns of material practices, assumptions, values, beliefs, and rules by which individuals produce and reproduce their material subsistence, organize time and space, and provide meaning to their social reality*”

ambito, come particolarmente “permeabile” rispetto ai cambiamenti (Carnegie and Napier 2010; Cooper and Robson 2006; Greenwood et al. 2002). Inoltre, mentre da una parte è possibile identificare chiaramente i confini della professione contabile, in quanto a livello nazionale, almeno per quanto concerne in Italia, è necessario adempiere ad una serie di richieste quali, per esempio, il tirocinio formativo e l’esame abilitante di stato, dall’altra tale categoria è particolarmente ampia e può includere soggetti con opinioni e idee completamente diverse, con evidenti difficoltà nell’attività di gestione e di indirizzo (Ramirez 2013, 2009; Annisette and Trivedi 2013). Per esempio, l’attività di *lobby* per conto dei Dottori Commercialisti e Revisori Contabili è effettuata dall’associazione di categoria che necessariamente si esprime con una sola voce, disperdendo molte delle possibili sfumature presenti all’interno del corpo professionale.

Attraverso un sondaggio a cui hanno risposto 1,268 Dottori Commercialisti e Revisori Contabili italiani e dieci interviste a Presidenti di sezioni locali dell’Ordine dei Dottori Commercialisti e dei Revisori Contabili, cerco di fornire ulteriore evidenza circa la percezione di tali attori nei confronti degli IFRS per PMI.²¹ In questo studio, le Big-4 sono volontariamente escluse in quanto l’obiettivo è avere una miglior comprensione del pensiero e della posizione di quei soggetti che non sono sempre direttamente coinvolti nel processo di consultazione dello IASB. Ulteriore motivazione che rafforza tale scelta è che le Big-4 raramente effettuano le loro prestazioni per conto delle PMI, anche perché queste ultime, sovente, non hanno i mezzi per le remunerazioni richieste.

In un primo momento, studio come la percezione dei diversi aspetti insiti negli IFRS per PMI, ovvero le componenti tecniche, strategiche e concettuali, influenzano la percezione generale degli *standard*. L’obiettivo è capire quali logiche se sono effettivamente rilevanti per i Dottori Commercialisti e i Revisori Contabili nel senso che potrebbero portare ad un’appropriata implementazione. In una seconda parte, analizzo la relazione tra le caratteristiche dei Dottori

²¹ Il lavoro Ghio and Verona (2014) utilizza alcune informazioni presenti nel summenzionato sondaggio.

Commercialisti e Revisori Contabili e le diverse percezioni dei nuovi *standard*. Questo studio porta all'identificazione di sotto-gruppi che presentano posizioni simili. Infine, osservo il ruolo che le associazioni professionali rivestono nel processo di definizione e implementazione delle nuove regole contabili.

I risultati mostrano che le logiche facenti riferimento allo spirito professionale, il quale emerge nell'analisi della rilevanza attribuita agli aspetti tecnici nel processo decisionale, e allo spirito commerciale, il quale risulta nell'analisi della rilevanza attribuita agli aspetti strategici in materia finanziaria ed economica, possono coesistere e che il quadro concettuale di riferimento è anche rilevante a livello individuale. Infatti, tutti i differenti aspetti analizzati influenzano significativamente la percezione globale nei confronti dei nuovi principi contabili. Al tempo stesso, i Dottori Commercialisti e i Revisori Contabili hanno posizioni fortemente differenti, e alle volte anche divergenti, circa tale progetto, anche se la maggior parte della categoria lo supporta. In particolare, coloro che hanno un'esperienza lavorativa più elevata sono meno inclini ad avere un atteggiamento positivo, quasi nell'intento di assumere un ruolo di guardiani delle tradizioni contabili e della professione. Inoltre, coloro che possiedono una conoscenza più avanzata degli IFRS per PMI e delle tecniche fiscali tendono ad apprezzare maggiormente gli aspetti tecnici, strategici e concettuali dei nuovi *standard*. Infine, le associazioni di categoria sono fortemente impegnate nel fornire corsi di formazione e aggiornamento su determinati temi e quindi, coerentemente con Greenwood et al. (2002), cercano di mantenere il loro ruolo di agenti che legittimano i cambiamenti sostenendo le innovazioni e promuovono la loro diffusione.

Queste problematiche sono sia significative e odierne in quanto diversi Paesi stanno valutando di adottare questi nuovi principi contabili nei prossimi anni. Gli IAS/IFRS sono stati introdotti nell'Unione Europea per tutti i bilanci consolidati delle società quotate sui mercati regolamentati nel 2005 (lasciando ai singoli stati la possibilità di una applicazione di tali *standard* più estesa), con evidenti conseguenze non solo nei processi decisionali di natura contabile, ma sull'intero impianto delle aziende (Marchi and Potito 2012). Allo stato attuale, l'Unione Europea non ha sostenuto il progetto degli IFRS per PMI in quanto è

stato considerato incompatibile con l'attuale legislazione in materia contabile (EFRAG 2010). Inoltre, un processo di revisione degli IFRS per PMI è iniziato nel 2012 ed è previsto di essere completato per il 2016.

I risultati di questo studio, attraverso l'osservazione delle diverse logiche che guidano i Dottori Commercialisti e i Revisori Contabili attraverso le loro scelte, forniscono delle indicazioni utili al fine di comprendere meglio la professione contabile, in quanto finora è stata considerata come una "scatola nera". Inoltre, ulteriore contributo riguarda lo studio del ruolo dell'associazione professionale in relazione alla loro abilità nell'influenzare i professionisti e, più in generale, la contabilità. Infine, tali risultati possono essere utili al legislatore al fine di migliorare il processo di armonizzazione contabile, in particolare per quanto riguarda le PMI che pianificano di adottare i principi contabili.

Questo studio rappresenta il primo fattivo ed esplicito contributo nella comprensione della percezione da parte dei professionisti contabili nei confronti dei principi contabili per le PMI in un Paese sviluppato e, più in particolare, che indaga gli elementi che definiscono la percezione degli *standard*. Infine, un'attenta lettura di questi risultati permette di capire i punti di convergenza e di collisione tra gli indirizzi del legislatore contabile e le intenzioni dei professionisti contabili.

3.2 Gli IFRS per PMI: Evoluzione storica

Gli IAS/IFRS sono principi contabili internazionali, generalmente considerati di elevata qualità, sono adottati da più di 120 Paesi nel mondo. La complessità particolarmente elevata di queste regole è principalmente compensata dai benefici diretti e indiretti. Ball (2006) analizza i vantaggi e gli svantaggi derivanti da tali *standard* per gli investitori, i quali sono considerati i principali utilizzatori delle informazioni di natura economica-finanziaria. L'autore afferma che gli IAS/IFRS cercano di fornire una rappresentazione accurata, trasparente e tempestiva delle informazioni finanziarie. Questo insieme di regole, uniformate e ampiamente accettato, tende a superare i significativi problemi di comparabilità sia tra le diverse aziende che tra i vari Paesi. Inoltre, cercano di ridurre i costi che

gli investitori devono sostenere al fine di analizzare le informazioni di natura economica-finanziaria e per ridurre il rischio di selezione avversa. In particolare, influenzano positivamente il mercato finanziario riducendo le asimmetrie informative e facilitano i processi di fusione e acquisizione delle organizzazioni a livello internazionale. Al tempo stesso, l'analisi dell'armonizzazione contabile deve tenere in considerazione molti altri aspetti. Infatti, gli IAS/IFRS si basano su una cultura contabile principalmente improntata alla tradizione Anglo-Sassone (Carmona and Trombetta 2008). Questi *standard* sono stati principalmente soddisfatti per far fronte alle richieste delle multinazionali e per andare incontro alle esigenze degli investitori operanti nei mercati finanziari. Il quadro concettuale degli IAS/IFRS, per essere completamente legittimato, richiederebbe di essere pienamente applicato a un più largo numero di società, rimuovendo le attuali differenze tra grandi e piccole aziende (Jorissen et al. 2013).

A livello comunitario, l'adozione degli IAS/IFRS è stata definita con il Regolamento n. 1606/2002 a seguito dell'approvazione del Parlamento Europeo e del Consiglio del 19 luglio 2002. A partire dal 2005, gli IAS/IFRS sono adottati da tutte le società quotate per la redazione dei bilanci consolidati. Vi è la possibilità che i singoli stati membri allarghino l'opzione di adozione ad altre tipologie di aziende o per la definizione di altri documenti contabili, *in primis* il bilancio separato.

L'idea di sviluppare un *corpus* di norme per le PMI è nata in tempi abbastanza recenti. Nel dicembre 2000, in un periodo di transizione che avrebbe portato alla nascita dello *IASB*, il *Board* dello *IASC* ha affermato l'esistenza di una richiesta per una versione speciale degli *IAS* per piccole imprese.

Successivamente, all'inizio del 2001, lo *IASB* ha iniziato un progetto per lo sviluppo dei principi contabili adatti per le *Small and Medium-sized entities (SMEs)*. Si è instaurato un gruppo di lavoro composto da esperti al fine di fornire consigli sulla questione, proponendo potenziali soluzioni ed alternative.

Durante la relazione annuale del 2002, gli amministratori della *IASC Foundation*, sotto la quale lo *IASB* opera, hanno ribadito il supporto dello *IASB* nell'affrontare temi quali la contabilità nei Paesi in via di sviluppo e le PMI. A

questo proposito, nel luglio del 2005, lo IASC ha formalizzato il suo supporto ridisegnando gli obiettivi della Fondazione e dello IASB, aggiungendo che lo IASB ha la necessità di considerare, nell'emanazione degli IFRS, le particolari esigenze delle PMI e delle economie in via di sviluppo.²²

Nel frattempo, tra la seconda metà del 2003 e l'inizio del 2004, durante vari incontri, il *Board* ha cercato di sviluppare un'analisi preliminare circa l'approccio da seguire nello sviluppo del progetto.

Nel giugno 2004 è stato emanato il *Preliminary Views on Accounting Standards for Small and Medium-sized Entities* nel quale sono state poste diverse domande. In particolare, è stato chiesto se è compito dello *IASB* occuparsi delle PMI, quali avrebbero dovuto esser gli obiettivi per questi nuovi principi contabili, come doveva essere definita una impresa di medio-piccole dimensioni e quale doveva essere il rapporto tra gli IFRS e gli IFRS per PMI. Tale *Discussion Paper* (DP) non ha incluso proposte per specifiche norme per le PMI, bensì è stato focalizzato sull'approccio del *Board* al progetto.

Le risposte al *DP* hanno mostrato un chiaro interesse per la creazione di principi contabili per le entità di minore dimensione (IFRS per PMI) e una preferenza, in molti Paesi, nell'adottare gli IFRS per PMI rispetto a norme locali o nazionali. La maggior parte delle risposte ha messo in rilievo la necessità di semplificazioni, ma un numero contenuto di proposte sono state avanzate. Lo *IASB* ha quindi concluso che erano necessarie ulteriori informazioni e ha pubblicato un questionario (aprile 2005) chiedendo di definire le possibili aree soggette a semplificazione e quali argomenti avrebbero dovuto esser omessi.

Sono state ricevute 101 risposte (principalmente dagli *standard setter* nazionali) e, a partire da queste ultime, sono stati istituiti diversi gruppi di lavoro che hanno elaborato una serie di principi raccolti in una bozza, l'*Exposure draft of a proposed IFRS for Small and Medium-sized Entities (ED)* e pubblicati il 15 febbraio 2007. Quest'ultimo è stato concepito come un documento autonomo per società con circa cinquanta dipendenti ed aspira di coprire i principali tipi di

²² In particolare: (c) *in fulfilling the objectives associated with (a) and (b), to take account of, as appropriate, the special needs of small and medium-sized entities and emerging economies;*

rapporti che le imprese di tali dimensioni solitamente affrontano. Si è cercato di evitare ogni riferimento agli IAS/*IFRS*. Le modifiche sono state effettuate sulla base delle esigenze degli utilizzatori dei documenti contabili delle PMI e considerando il rapporto costi/benefici. Le principali novità consistono nell'omissione di certi argomenti, nell'inclusione dell'opzione più semplice, nella semplificazione in materia valutazione, nella diminuzione delle informazioni da fornire e nella redazione della bozza in un inglese semplificato. Il progetto si compone di tre documenti, ossia la bozza degli *IFRS* per PMI (composto da una prefazione, 39 sezioni e di un glossario), la Guida di applicazione e le Motivazioni per le Conclusioni.

Nel 2008 diversi *working group* si sono susseguiti e hanno proposto alcune modifiche. Nel maggio dello stesso anno, il *Board* ha iniziato il processo di nuova deliberazione delle proposte dell'*ED* analizzando lo scopo e le semplificazioni emerse dalle lettere di commento all'*ED*. Questo processo è continuato fino a inizio 2009 e, nel luglio del 2009, lo IASB ha pubblicato gli *International Financial Reporting Standard (IFRS) for Small and Medium-sized Entities (SMEs)*.

L'obiettivo primario degli *IFRS* per PMI è di soddisfare le esigenze degli utilizzatori di tale informazione economica-finanziaria, in particolare per quanto concerne i creditori e le agenzie di *rating* che sono maggiormente focalizzati sui flussi finanziari, sulla liquidità e sulla solvibilità delle aziende nel breve periodo. Gli IAS/*IFRS* sono di solito considerati eccessivamente complessi sia per coloro che devono redigere il bilancio nelle PMI che per gli *stakeholder* dell'azienda. Un secondo obiettivo consiste nella predisposizione di un *set* di norme che compensi i costi dovuti al cambiamento di *standard* di riferimento con sufficienti benefici.

Figura 1: il progetto degli IFRS per PMI

Fonte: elaborazione propria



Lo IASB ha deciso di sviluppare un *set* di norme *ad hoc* per le PMI, anche se fondato sullo stesso quadro concettuale degli IAS/IFRS. Questo approccio è stato fortemente criticato anche all'interno dello IASB stesso in quanto gli IFRS per PMI sono stati percepiti come un semplice riassunto degli IAS/IFRS.

Dato l'ampio spettro di organizzazioni che possono utilizzare gli IFRS per PMI, lo IASB ha predisposto una guida per le micro aziende: tale documento non è un nuovo *set* di norme in quanto non sono presenti modifiche, ma rappresenta unicamente una guida per assistere e supportare le aziende di più piccole dimensioni, evidenziando gli elementi più rilevanti e fornendo anche casi pratici ed esempi che possono aiutare nella fase di applicazione degli *standard*. Inoltre, tale documento non è autonomo in quanto fa continuo riferimento agli IFRS per PMI.

Lo IASB ha deciso di non inserire nessuna soglia dimensionale o di prevedere alcuna forma legale al fine di definire le organizzazioni che dovrebbero adottare tali principi contabili (Nobes and Parker 2012; Cirkveni 2011). I due indicatori presenti nel *Discussion Paper*, ovvero la prestazione di servizi utili per il pubblico e la significatività economica di un'azienda nel suo paese di origine sulla base di determinati criteri (e.g. totale attività, totale ricavi, numero di dipendenti, quota di mercato, e natura e quantità di credito), sono stati eliminati al momento della stesura dell'*Exposure Draft*. Il gruppo di lavoro ha affermato che lo IASB dovrebbe considerare "la natura degli utilizzatori della comunicazione economica-finanziaria e non la natura delle attività commerciali" al fine di

determinare le organizzazioni coinvolte nello sviluppo dei principi contabili internazionali (Ram and Newberry 2013). Come si è visto nel paragrafo 3.3.2, vi è una forte divergenza circa la definizione di PMI e non vi è un generale consenso circa gli elementi da considerare.

Inoltre, vi sono state serie difficoltà nella definizione del nome del progetto in quanto sono stati utilizzati diverse definizioni per definire le aziende idonee ad adottare tali *standard*.²³ Ram and Newberry (2013) sostengono che la scelta finale è ricaduta su PMI unicamente perché risulta maggiormente intellegibile piuttosto che per il reale contenuto degli *standard*.

Gli IFRS per PMI si differenziano dagli IAS/IFRS in quanto diversi elementi sono omessi, semplificati e addirittura alcune opzioni non sono permesse. L'intero documento, perfettamente autonomo con la sola eccezione dello IAS 39, è di circa 250 pagine, dieci volte meno che la somma delle pagine degli IAS/IFRS, ed è stato tradotto in 22 lingue. Inoltre, al fine di contenere le difficoltà nel processo di aggiornamento, questi *standard* possono essere aggiornati al massimo una volta ogni tre anni. I Paesi hanno l'opzione di applicare direttamente tali *standard*, definire le aziende che possono utilizzarli con la sola limitazione che non possono essere applicati ad aziende quotate o a istituzioni finanziarie. Fino ad oggi, più di 80 Paesi, principalmente in Africa e nei Paesi Caraibici, hanno adottato o pianificano di adottare gli IFRS per PMI nei prossimi tre anni. Un numero ristretto di Paesi (e.g., Brasile e Argentina) ha deciso di introdurre modifiche agli IFRS per PMI e lo IASB sta considerando di modificare gli *standard* in tale direzione.

Le modalità di adozioni possono essere diverse, ovvero:

- obbligatorio per tutte le PMI che non devono utilizzare gli IAS/IFRS;
- obbligatorio per tutte le PMI di adottare i principi contabili locali se non scelgono di adottare gli IFRS per PMI;

²³ Small and medium entities, non-publicly accountable entities, private entities, non-public-interest-companies

- facoltativo per le PMI che possono scegliere se adottare gli IAS/IFRS al posto degli IFRS per PMI;
- facoltativo per le PMI che possono scegliere se adottare gli IAS/IFRS o i principi contabili nazionali al posto degli IFRS per PMI.

Tabella 1: Paesi che adottano gli IFRS per PMI

Fonte: *ifrs.org*

Africa	Sud Africa, Botswana, Egitto, Etiopia, Ghana, Kenya, Lesotho, Malawi, Mauritius, Namibia, Nigeria, Sierra Leone, Tanzania, Swaziland, Uganda, Zambia, Zimbabwe
Asia	Bangladesh, Cambogia, Fiji, Hong Kong, Malesia, Myanmar, Nepal, Filippine, Singapore, Sri Lanka, Tonga
Caraibi	Antigua & Barbuda, Aruba, Bermuda, Bahamas, Barbados, Cayman, Dominica, Repubblica Dominicana, Guadalupa, Jamaica, Montserrat, St Kitts Nevis, St Lucia, Trinidad
America Centrale	Belize, Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Honduras, Nicaragua, Panama
Eurasia	Azerbaijan, Kirgizstan, Moldova, Turchia
Europa	Bosnia, Estonia, Macedonia. Disponibile per utilizzo in Svizzera. In considerazione: Regno Unito, Irlanda, Danimarca e Lettonia.
Medio Oriente	Giordania, Libano, Palestine, Qatar
America Settentrionale	Disponibile per utilizzo negli Stati Uniti d'America, Canada

America Meridionale	Argentina, Bolivia, Brasile, Cile, Ecuador, Guyana, Peru, Suriname, Venezuela
---------------------	---

3.2.1 Motivi e finalità degli IFRS per PMI

In molti Paesi, la maggior parte delle entità economiche ha l'obbligo di redigere un bilancio conforme ai principi contabili che sono generalmente accettati nello stato in cui hanno sede in quello stato (*GAAP*). Queste imprese sono nella quasi totalità *Small or Medium-sized Entities (SMEs)* che di conseguenza incontrano notevoli difficoltà nel raffrontarsi nel mercato dei capitali internazionali e, inoltre, hanno spesso un ruolo significativo nelle economie locali: per esempio, è stato stimato che nel 2001, il 99,1% di tutte le società inglesi erano classificate come piccole, ovvero con meno di 50 dipendenti (Lungu et al. 2007).

Riconoscendo l'onere gravante sulle piccole organizzazioni nella redazione dei bilanci, molti Paesi hanno esentato le entità di dimensioni ridotte dalla presentazione del *financial reporting* o semplicemente hanno predisposto alcune semplificazioni. Svitati argomenti sostengono la necessità di una rappresentazione finanziaria differenziata e obblighi meno stringenti.

Il primo è riferito alle esigenze degli utilizzatori. Molte informazioni richieste dai bilanci "completi" non sono per essi rilevanti. Quasi tutti concordano nell'affermare che gli *stakeholder* e le loro relative esigenze non sono gli stessi nelle PMI e nelle grandi società quotate. Queste ultime, infatti, utilizzano le informazioni finanziarie per intraprendere decisioni e transazioni complesse e analisi sofisticate. Per esempio, il *Framework* dello IASB individua nei creditori, dipendenti, clienti, governo e collettività i possibili soggetti interessati alle rappresentazioni degli stati finanziari delle aziende. La letteratura tradizionale riduce il numero di categorie in relazione alle PMI e individua come attori principalmente coinvolti gli azionisti non gerenti, i creditori e il fisco (studi recenti includono anche i *venture capitalist* e i *business angel*). Tramite il bilancio, i proprietari vogliono accertare il *payout* dell'utile, monitorare le *performance*, redigere i *budget* e in certi stati minimizzare il carico fiscale; le banche sono interessate alla redditività, alla sicurezza e alla liquidità; il fisco vuole controllare la corretta determinazione dell'utile, accertare le imposte a carico degli amministratori, assicurarsi che le spese dedotte siano di ragionevole entità.

Un altro punto nevralgico è situato nella facoltà di adozione degli *IAS/IFRS* per le società non quotate nell'Unione Europea²⁴: pochissimi stati hanno reso obbligatorio il loro utilizzo per le PMI, permettendo, nella maggior parte dei casi, di seguire i principi contabili nazionali, creando così una forte mancanza di comparabilità.

In questo modo esiste la reale possibilità, nel Vecchio Continente e non solo, che vengano utilizzati svariati modi per contabilizzare gli stessi elementi nonostante il continuo progresso del processo di armonizzazione.

Lo IASB sostiene che i principi contabili da esso emanati siano adeguati sia alle società quotate che a quelle non quotate (a tal proposito, tale organizzazione evidenzia come più di 50 stati richiedono o permettono alle PMI di usare gli *IAS/IFRS*). Ciononostante, è consapevole del fatto che una semplificazione è necessaria, soprattutto per evitare che continuino ad esser usate regole di respiro prettamente nazionale.

Questa esigenza è ampiamente sentita anche da parte delle stesse PMI: in occasione del “*Preliminary Views on Accounting Standards for Small and Medium-sized Entities*” (2004) è stata effettuata un'inchiesta rivolta alle aziende di minore dimensione: il 77% degli intervistati si è detto favorevole alla creazione di *standard ad hoc* da parte dello IASB, constatando la necessità di seguire comunque gli *IAS/IFRS* come base di partenza.

Senza dubbio, un obiettivo generale della comunicazione economica viene generalmente riconosciuto nell'opportunità di fornire un'informazione attendibile (*reliable*) circa le risorse di cui dispone l'azienda e le obbligazioni cui essa è tenuta nei confronti dei terzi (Varaldo et al. 2009). Inoltre, occorre che “l'informazione trovata sia utile per i suoi fruitori e che li assista nell'assumere le loro scelte economiche” (Vinciguerra 2007).

Molte ricerche sul *differential reporting* hanno ignorato l'influenza culturale. Indagini condotte sulla percezione delle piccole entità economiche a Singapore e in Australia hanno rilevato forti differenze basate sulla cultura

²⁴ Per approfondimenti, *Regolamento n. 1606/2002*

(Williams and Tower 1998). Altri studi sull'Italia, invece, concludono che le PMI sono meno propense a fornire informazioni a utilizzatori esterni (con eccezione dei *venture capitalist* e dei maggiori azionisti stranieri). I proprietari vedono la diffusione di notizie come una “violazione della *privacy*” e notano come la maggior parte di essi non vedano *internet* come possibile mezzo di trasmissione di informazioni finanziarie (Demartini 2005). Questa reazione può essere stata provocata dal fatto che spesso gli *standard setter* emanano i principi contabili prendendo a riferimento il modello della *public company* di origine anglosassone. Tale “crisi di rigetto” può essere evitata solo se si considera l'insieme delle informazioni contabili come un qualsiasi altro mercato di beni economici, nel quale l'offerta è rappresentata dalle aziende che producono i documenti contabili di sintesi e la domanda dai rispettivi utilizzatori.

Come d'altronde alcuni autori hanno argomentato, potrebbe essere più conveniente lasciare agli *standard setter* nazionali, i quali hanno sicuramente una visione più chiara e specifica delle condizioni nazionali, il compito di redigere le regole per queste piccole entità economiche che non cercano forzatamente l'internazionalizzazione (Lungu et al. 2007)

Nell'analisi del mercato economico, il “lato della domanda” è già stato analizzato in precedenza quando si è discusso sui diversi fruitori del bilancio. Per quanto riguarda “l'offerta”, si sottolinea l'esigenza di prestare attenzione ai soggetti che devono redigere questi documenti (e delle loro limitate capacità/conoscenze contabili), i quali possono influenzare la qualità delle informazioni e ridurre il relativo beneficio che le unità minori traggono da esse. Tale argomento è esattamente al cuore di questo lavoro e più specificamente rappresenta uno degli elementi chiave che si vuole analizzare in questo capitolo.

Questi sono alcuni dei motivi per cui si ritiene assolutamente necessaria la creazione di un'apposita categoria di principi contabili adatti alle PMI avendo pur sempre come riferimento i principi contenuti nel *Framework*.

3.3 Le aziende obiettivo del nuovo progetto dello IASB: le PMI

3.3.1 Individuazione della categoria delle PMI

Una chiara definizione delle unità economiche di piccole-medie dimensioni è essenziale al fine di poter applicare correttamente gli IFRS per PMI. Fino ad oggi la dottrina ha incontrato diverse difficoltà nel delineare un criterio che consenta di stabilire con sicurezza a quale classe dimensionale appartenga una certa azienda.

Infatti, l'indeterminatezza dimensionale è ancora più evidente alla luce dei diversi criteri su cui basare l'analisi: i parametri strutturali (i quali utilizzano i c.d. *size tests*), come per esempio il fattore lavoro umano, le materie da trasformare, il capitale investito e di finanziamento, si riferiscono all'aspetto statico dell'azienda;²⁵ i criteri funzionali, come il volume di affari o il reddito di periodo, si basano sull'aspetto dinamico; il parametro relazionale esterno si riferisce al rapporto con l'ambiente e al peso dell'azienda sul mercato.

Inoltre, è senza dubbio necessario sottolineare che la classificazione dipende dal settore produttivo, dallo spazio e dal tempo: bisogna riuscire a coniugare queste tre variabili in modo da ottenere una definizione quanto più adeguata ai diversi ambiti e sufficientemente flessibile al fine di rispecchiare anche le diversità culturali esistenti (Poddighe 1984).

Da un punto di vista di regolamentazione, l'Unione Europea utilizza due criteri, quali il numero di impiegati e/o il totale ricavi o il totale attività in bilancio.

²⁵ Criteri adottati dal Codice civile italiano, art. 2423-bis e dell'UE, art 11, Direttiva 78/660

Tabella 1: definizione di PMI da parte dell'Unione Europea

Fonte: Commissione Europea²⁶

Categoria di azienda	Dipendenti	Ricavi o	Attività patrimoniale
Media	<250	≤ € 50 m	≤ € 43 m
Piccola	<50	≤ € 10 m	≤ € 10 m
Micro	<10	≤ € 2 m	≤ € 2 m

Inoltre, a livello Paese, è possibile osservare regolamentazioni *ad hoc* che possono differire sostanzialmente a seconda delle ragioni per cui sono preparate.

Lo IASB ha più volte modificato la sua concezione di PMI, non fornendo mai delle regole definite.

Infatti, nel suo *Discussion Paper*, lo IASB ha esplicitamente rinunciato a fornirne una definizione, rinviando ai singoli legislatori nazionali la determinazione dell'ambito di applicazione degli IFRS per PMI.

Lo IASB, nel suo *Preliminary Views*, ha individuato come principale criterio il riferimento alla c.d. *public accountability*, definendo quindi in negativo quali aziende non dovrebbero applicare la versione semplificata degli *IFRS full*. I principi alla base di questo parametro sono osservabili se l'azienda:

- a) ha depositato il proprio bilancio presso un'autorità di vigilanza allo scopo di emettere strumenti da collocare sul mercato;
- b) ha proprie attività custodite o gestite per conto di un vasto gruppo di clienti che non è coinvolto nella sua gestione;
- c) è responsabile nei confronti del pubblico per l'erogazione di servizi pubblici essenziali riconosciuti come necessità primarie della società (energia elettrica, telecomunicazioni, acqua, gas, etc.);

²⁶ http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/facts-figures-analysis/sme-definition/index_en.htm

d) è economicamente significativa nel proprio Paese sulla base di criteri come il totale delle attività detenute, il reddito totale, il numero dei dipendenti, la sua posizione dominante sul mercato e, la qualità e quantità dei suoi finanziatori esterni;

Il successivo *Exposure Draft* ha ripreso nuovamente il concetto di *public accountability*, variandone leggermente i contenuti. Infatti, una PMI può essere definita come un'entità che:

a. ha presentato o è in procinto di presentare i propri bilanci ad una commissione o ad un'altra Autorità di regolamentazione per la finalità di emissione qualsiasi classe di strumenti finanziari in un mercato finanziario regolamentato;

b. detiene attività in gestione fiduciaria (*fiduciary capacity*) per un gruppo di entità quali banche, assicurazioni, *broker*, fondi pensioni, banche di investimenti o fondi comuni.

Attraverso questo principio si può osservare come gli *IFRS per PMI* non sono applicabili alle entità di piccole dimensioni quotate in borsa (opzione esclusa esplicitamente dallo *IASB*). Infatti, tali società hanno deciso di usufruire di capitale di terzi non coinvolti nella gestione e, per questo, sono tenuti a fornire le informazioni necessarie al mercato dei capitali.

La Sezione 1 del *Draft* specifica poi che la definizione di PMI non è basata su parametri dimensionali. Nel decidere a quali entità sia richiesto o permesso di utilizzare gli *IFRS per PMI*, le giurisdizioni dei singoli Paesi possono scegliere quale criterio adottare.

Bisogna anche dire che il contenuto del progetto è basato sulle tipologie di transazioni, altri avvenimenti e condizioni generalmente riscontrate dalle PMI con circa cinquanta dipendenti.²⁷ Tale criterio è stato utilizzato solo per disegnare le linee guida del documento: infatti, è stato più volte ribadito che gli *IFRS per PMI*

²⁷ Per approfondimenti www.iasb.org, *International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities*

possono essere utilizzati anche dalle c.d. microimprese, ossia quelle entità con circa dieci dipendenti.

Inoltre, l'organizzazione dell'ED per argomenti facilita le PMI nel processo di identificazione degli IFRS che sono per loro rilevanti e per questo non è stato inizialmente previsto un documento ulteriormente ridotto per le micro imprese.

Fino a metà 2008, lo IASB ha usato il termine “*Small and Medium-size Entities*” (*SMEs*) per riferirsi alle entità prive di *public accountability*. Successivamente, il Board ha mutato il nome in “*Private Entities*”. Nel gennaio 2009, si è deciso che il nome finale sarebbe dovuto essere *International Financial Reporting Standard for Non-publicly Accountable Entities (IFRS for NPAEs)*, cambiando nuovamente denominazione alle PMI, definendole *Non-publicly Accountable Entities* (termine peraltro già utilizzato nel 2005, ma escluso all'epoca perché non ovunque riconosciuto).²⁸

Infine, nella versione finale degli IFRS per PMI emanata nel 2009, lo IASB ha definito le PMI come entità che (§1.3 IFRS per PMI):

a) non rappresentano un interesse diffuso;

b) pubblicano bilanci redatti per uso pubblico per utilizzatori esterni. Tra gli esempi di utilizzatori esterni rientrano i soci non coinvolti nella gestione dell'attività aziendale, i creditori esistenti e potenziali nonché le agenzie di *rating*.

Un'entità presenta un interesse diffuso se:

(a) i suoi strumenti di debito o strumenti rappresentativi di capitale sono negoziati in un mercato regolamentato o se è in procinto di emettere tali strumenti per la negoziazione in un mercato regolamentato (una Borsa Valori nazionale o estera ovvero in un mercato *over-the-counter*, compresi i mercati locali e regionali), oppure

²⁸ Confrontare con www.iasb.org, *International Financial Reporting Standard for Non-publicly Accountable Entities*

(b) detiene attività in gestione fiduciaria per un ampio gruppo di terze parti come una delle sue attività principali. Quest'ultimo è il caso tipico di banche, cooperative di credito, compagnie assicurative, mediatori/operatori di titoli, fondi comuni e banche di investimento.

Lo IASB, decidendo di non definire nessuna soglia quantitativa che permetta di identificare con precisione una PMI, ha sostanzialmente lasciato al legislatore nazionale un'ampia libertà di scelta. Infatti, Di Pietra et al. (2008) afferma che uno dei punti critici del progetto degli IFRS per PMI è proprio rappresentato nella difficoltà nella comprensione del gruppo obiettivo, in quanto vi sono sostanziali differenze all'interno di tale categoria e, per esempio, le c.d. micro imprese non presentano le stesse necessità delle aziende di medie dimensione. Inoltre, è necessario tenere in considerazione i costi che le imprese devono sostenere, quali per esempio costi per l'adattamento dei sistemi informativi e della tecnologia, per la formazione del personale, per l'assunzione di nuovi dipendenti per far fronte alla crescente complessità dell'apparato contabile e i costi di manutenzione. In maniera piuttosto semplicistica, nel suo lavoro empirico, Beck et al. (2008) distinguono le aziende semplicemente sulla base dei numeri dei dipendenti.

Questa discussione mostra che non vi è una definizione unanime di PMI, ma la mancanza di chiara delimitazione può rappresentare un potenziale campo di ricerca in quando è senza dubbio necessario raccogliere ulteriori informazioni circa questo mondo particolarmente complesso e ancora poco trasparente.

3.3.2 Analisi delle PMI

Al fine di meglio comprendere le possibili ragioni che possono portare alla definizione di principi contabili differenziati, è necessario in primo luogo analizzare le peculiarità delle differenti tipologie di azienda. Nei seguenti paragrafi, sottolineerò le caratteristiche delle varie categorie di imprese e in seguito cercherò di evidenziare maggiormente gli aspetti di natura contabile.

3.3.2.1 Caratteristiche delle diverse tipologie di aziende

La prima importante distinzione utile al legislatore contabile è quella tra grandi aziende e PMI. Beck et al. (2008), attraverso l'analisi del *World Business Environment Survey* (WBES) della Banca Mondiale, studiano i modelli di finanziamento di oltre 3.000 PMI in 48 Paesi ed osservano che le PMI che hanno sede in contesti ove vi sono istituzioni di bassa qualità e con una debole protezione dei diritti di proprietà fanno meno ricorso a fonti esterne di capitale, soprattutto il credito bancario. Inoltre, le PMI, per far fronte alla loro mancanza di fondi, non fanno ricorso in maniera estensiva rispetto alle società di più ampia dimensione a strumenti finanziari quali il *leasing* o il credito commerciale, limitando le loro possibilità di espansione. In tale logica, è evidente che le caratteristiche sono strettamente dipendenti dalla localizzazione dell'azienda e che vi è un continuo e inesauribile contaminazione con l'ambiente esterno (Poddighe 1990). Eierle and Haller (2009) affermano che le differenze fondamentali tra PMI e grandi imprese concernono la separazione tra proprietà e gestione, la rilevanza delle esportazioni nel giro d'affari, i sussidi e la concorrenza straniera e più in generale il grado di internazionalizzazione, la conoscenza dei principi contabili internazionali, la frequenza dei progetti di ricerca e sviluppo, le operazioni straordinarie, le diverse tipologie di transazioni di copertura e la rilevanza degli investimenti in società non quotate e *joint-venture*. Beck and Demircug-Kunt (2006) forniscono un'efficace panoramica delle condizioni esterne che influenzano lo sviluppo delle PMI, in particolare per quanto concerne l'accesso al credito. Gli autori mostrano che sia fattori finanziari che istituzionali possono aiutare tale categoria di aziende a superare i problemi relativi alla possibilità di crescita. In particolare, i fattori istituzionali sono considerati i più efficaci, ma sono anche i più difficili da implementare e quindi, elementi specifici, quali il *factoring* e il *leasing* così come una struttura bancaria competitiva e la condivisione di informazioni circa le diverse possibilità di credito, possono essere utili. Schutte and Buys (2011) sostengono che le PMI raccolgono capitale principalmente tramite il capitale di debito e presentano forti difficoltà nell'aumento di capitale. Inoltre, dal punto di vista più meramente contabile, le PMI raramente effettuano *impairment tests*, si focalizzano principalmente sugli

aspetti fiscali e forniscono una limitata quantità di informazioni nelle note, le quali in molti casi rappresentano unicamente un mero riassunto di quanto già espresso in altre parti del bilancio.

Inoltre, le aziende possono essere a loro volta suddivise a seconda della loro presenza o meno sul mercato finanziario. Nel loro importante e ampiamente citato studio, Ball and Shivakumar (2005) partono dal presupposto che le aziende quotate si differenziano da quelle non quotate per quanto concerne la proprietà, la *governance*, le modalità di finanziamento, la gestione e le modalità di remunerazione. A causa della mancanza di accesso al mercato pubblico dei capitali, le aziende non quotate sono principalmente influenzate dalle politiche fiscali e riguardanti i dividendi, anche per quanto concerne le modalità di comunicazione. Il problema dell'asimmetria informativa nei confronti di attori esterni quali creditori, azionisti, fornitori e clienti è considerato di importanza secondaria. Inoltre, gli autori rilevano che le banche creditrici ottengono informazioni principalmente attraverso canali informali che tramite la comunicazione economica-finanziaria prodotta dalle aziende. Quest'ultima peculiarità è anche presentata da Burgstahler and Eames (2006) i quali sottolineano che tale processo avviene anche per coloro che forniscono capitale proprio. Infine, Chen et al. (2011) identificano come ulteriori elementi distintivi il ridotto numero di avvicendamento nella struttura proprietaria e l'elevata concentrazione proprietaria.

3.3.2.2 La variabilità della qualità delle informazioni economiche-finanziarie

Le intrinseche differenze reali summenzionate necessariamente si riflettono nella qualità delle informazioni economiche finanziarie, data anche la discrezionalità insita nelle varie decisioni di natura contabile (Verona 2006; Melis 2008). Le PMI sono sovente criticate anche per il fatto che forniscono informazioni contabili di bassa qualità e per essere poco trasparenti con ripercussioni sul loro grado di attendibilità. Per esempio, le PMI presentano serie difficoltà nell'ottenere credito a livello internazionale, anche se un numero

crescente di tali aziende presenta un elevato grado di indebitamento, ma anche di redditività (Di Pietra et al. 2008). Liu and Skerratt (2014) comparano le politiche di bilancio di aziende di diversa natura (quotate e non), dimensione (grande, media, piccola e micro) e che adottano differenti tipologie di principi contabili (IFRS, GAAP e FRSSE). Attraverso un'analisi su 594.000 osservazioni nel periodo compreso tra il 2006 e il 2013, gli autori mostrano che le società quotate sono quelle che forniscono le informazioni economico-finanziarie di livello più elevato, soprattutto perché limitano le politiche di bilancio sugli utili. Il secondo miglior gruppo è rappresentato dalle aziende di piccole e micro dimensioni. Le aziende di media e grande dimensione sono quelle che forniscono informazioni di più bassa qualità. Inoltre, le PMI non sfruttano le opportunità derivanti dal loro regime di regolamentazione particolarmente flessibile e permeabile, quale per esempio l'esenzione, almeno parziale in alcuni casi, del processo di revisione contabile. In generale, non è possibile trarre conclusioni circa la qualità delle informazioni economiche-finanziarie basate unicamente sulla dimensione di una certa azienda in quanto non è possibile identificare un *pattern* omogeneo e lineare. A sostegno di tale tesi, nella letteratura, diversi autori hanno cercato di comprendere tramite quali tecniche le aziende effettuano in maniera più marcata politiche di bilancio e quali sono le conseguenze (Verona 2006). Szczesny and Valentincic (2013) analizzano la probabilità e la rilevanza delle svalutazioni in Germania nel periodo 2003-2006 e, data l'assunzione di base di un debole livello di costi di agenzia nelle aziende non quotate, si aspettano che tale fenomeno sia piuttosto raro. Coerentemente con il fatto che le PMI tendono a minimizzare il reddito attuale al fine di diminuire il pagamento delle tasse, gli autori notano tali aziende svalutano maggiormente sono quelle con un maggior grado di indebitamento, di più grandi dimensioni e che distribuiscono più dividendi. In un altro studio, Demerens et al. (2013) analizzano la qualità delle informazioni economiche-finanziarie di una PMI francese quotata su Alternext, il mercato francese secondario creato nel 2006 su cui sono quotate le aziende di più piccola dimensione. Gli studiosi affermano che attraverso un'attenta analisi è possibile osservare *ex ante* la manipolazione dei risultati, in particolare l'ambiguo riconoscimento dei ricavi, il trasferimento di spese correnti a periodi futuri, una

maggior valutazione delle attività e una sottovalutazione dei debiti futuri. I principali motivi per cui i dirigenti delle PMI effettuano politiche di bilancio riguardano le condizioni finanziarie, i limiti dovuti a possibili IPO, l'ottimizzazione fiscale, i costi di natura finanziaria, il costo del capitale, gli accordi di natura lavorativa e la struttura di *governance*. Gli autori incoraggiano fortemente gli investitori ad adottare una visione fortemente critica circa le informazioni che sono loro fornite in quanto coloro che dovrebbero svolgere l'attività di monitoraggio e controllo, ovvero i revisori contabili e gli organi di vigilanza, non sono sempre efficaci e pienamente operativi. Bisogno and De Luca (2015) studiano le politiche di bilancio delle PMI nel periodo che precede l'apertura della bancarotta e mostrano che tali aziende cercano di presentare una situazione migliore di quella reale in modo da continuare ad avere accesso al credito bancario. Gli autori sostengono che è necessario ottenere ulteriori informazioni per quanto concerne la contabilità delle PMI e come si relazionano con gli attori esterni. Infine, Mard and Vigneron (2012) osservano che le aziende francesi di più piccole dimensioni cercano di evitare di avere piccole perdite e tendono ad avere profitti costanti nel tempo. Le aziende di più grandi dimensioni vogliono far apparire una redditività migliore, mentre le PMI perseguono obiettivi differenti, ovvero una riduzione del reddito al fine di ridurre il reddito imponibile.

Inoltre, comparando le aziende quotate e quelle non presenti sul mercato borsistico, Givoly et al. (2010) mostrano che il secondo gruppo di imprese presenta una qualità nella comunicazione economica-finanziaria più elevata, anche se è meno prudente nelle decisioni in materia contabile. Di differente opinione Ball and Shivakumar (2005) in quanto le loro evidenze empiriche mostrano che le aziende non quotate presentano informazioni di più bassa qualità, in particolare per l'assenza di pressioni da parte del mercato e da un differente equilibrio tra i vari attori e che quindi non è possibile identificare tale fenomeno come un fallimento di mercato. Ulteriori motivazioni per tale differenza nella qualità delle informazioni fornite possono essere determinate anche da ragioni individuali e organizzative, per le politiche di remunerazioni, per raggiungere obiettivi di redditività o ancora per aumentare la valutazione dell'azienda prima della quotazione sul mercato (Cano-Rodríguez 2010). Burgstahler and Eames

(2006) sono concordi nell'affermare che le aziende non quotate effettuano politiche di bilancio in maniera più aggressiva e che vi sono differenze tra i vari Paesi a seconda di un sistema legale più o meno forte nel monitoraggio delle azioni. Inoltre, diversi fattori istituzionali quali la rilevanza degli elementi fiscali, la protezione degli investitori e la struttura del mercato dei capitali influenzano in maniera decisiva la modalità con cui le decisioni sono adottate. In generale, sia gli elementi istituzionali che quelli relativi ai mercati di capitali sono decisivi nei processi contabili.

3.3.2.3 La comunicazione economica-finanziaria delle PMI

Malgrado il fatto che le PMI sono sovente fortemente criticate per la loro mancanza di trasparenza, vi è una generale mancanza di evidenza empirica circa il loro processo di comunicazione. Allee and Yohn (2009), nel loro studio sul processo di preparazione dei bilanci da parte delle PMI americane, sostengono che vi è una grossa lacuna nella letteratura circa questo specifico aspetto delle PMI. Van Caneghem and Van Campenhout (2012) studiano sia aspetti di natura quantitativa (bilancio in forma abbreviata o in forma estesa) che qualitativa (revisione contabile, giudizio dei revisori, probabilità di assunzione di una Big-4) delle informazioni economiche-finanziarie delle PMI. Il loro studio mostra che entrambi gli aspetti sono positivamente associati al grado di indebitamento e quest'ultimo è positivamente associato alla struttura delle attività, al tasso di crescita e al grado di indebitamento dell'industria e negativamente associata al grado di redditività e l'anno di fondazione dell'azienda. La principale conseguenza evidenziata è che questa mancanza di informazione influisce negativamente sulla possibilità di accesso al credito esterno. A questo proposito, Bushee and Miller (2012) evidenziano gli effetti positivi di avere un dipartimento addetto alla comunicazione esterna, in quanto la presenza di quest'ultimo permette di assicurare una migliore copertura da parte dei media, più interesse da parte degli investitori e degli analisti e, nel lungo periodo, una migliore valutazione. Tali conclusioni sono particolarmente evidenti per le PMI, in quanto queste ultime

devono fare fronte a forti difficoltà nel migliorare la loro visibilità e nell'attrarre l'attenzione degli investitori e degli analisti.

3.4 Analisi della letteratura

Il processo di armonizzazione verso un unico insieme di norme contabili è stato ampiamente indagato e discusso nella letteratura (Ghio and Verona 2015; Brüggemann et al. 2013; Nabil 2012; Rezaee et al. 2010; Nobes 2009; Barth et al. 2008; Ahmed et al. 2013; André et al. 2015; Ding et al. 2007; Ball 2006). Gli elementi maggiormente studiati riguardano il costo del capitale (Daske 2006; Easley et al. 2002), l'efficienza degli investimenti effettuati (Biddle et al. 2009), la revisione contabile (Ball 2006), i costi di agenzia derivanti dalla relazione tra l'azienda e i concorrenti, con un'attenzione soprattutto nella valutazione della *performance* (Leuz and Wysocki 2008). Nonostante tutti questi e molti altri studi, è necessario sottolineare che non vi è ancora una convergenza verso un unico *set* di norme a livello mondiale.

Parallelamente, il processo di armonizzazione contabile per le PMI sta seguendo, molti anni più tardi, molte delle problematiche riscontrate nella definizione degli IAS/IFRS. Mosso (1983), circa trent'anni fa, ha identificato i principali limiti che le PMI possono riscontrare nell'adozione di principi contabili:

1. diverse procedure previste dai principi contabili sono sviluppati per le grandi società quotate e gli investitori operanti sul mercato finanziario;
2. le piccole e medi imprese non hanno strumenti quotati sul mercato finanziario;
3. alcune richieste dei principi contabili non sono rilevanti per le PMI;
4. alcune richieste, anche se rilevanti, possono risultare eccessivamente onerosi, soprattutto in relazione ai benefici apportati.

L'adozione degli IFRS per PMI dovrebbe prendere in considerazione i costi che tali aziende devono fare fronte: l'analisi costi-benefici è chiaramente un processo non lineare, con una forte prevalenza del primo elemento; inoltre, i

professionisti contabili che dovrebbero applicare tali *standard* sono fortemente scettici sui possibili vantaggi derivanti dalla loro applicazione (Litjens et al. 2012; Quagli and Paoloni 2012). I costi principali concernano le spese addizionali per la formazione dei dipendenti, l'acquisto e l'aggiornamento dei sistemi informativi, il possibile aumento nei compensi ai revisori contabili e la necessità di consulenza legale e professionale per l'aggiornamento delle operazioni già registrate (Hussain et al. 2012). Inoltre, alcune PMI percepiscono la comunicazione economica finanziaria come un mero adempimento amministrativo e fiscale e quindi, in generale, vi è un atteggiamento negativo nei confronti di nuove o aggiuntive richieste. Di Pietra et al. (2008) identificano alcuni importanti elementi critici della proposta contenuta nell'*Exposure Draft*. Partendo dal presupposto che lo IASB non ha raccolto sufficiente documentazione circa i bisogni degli utilizzatori della comunicazione economica-finanziaria delle PMI, gli autori affermano che le semplificazioni adottate non sono sufficienti per la tipologia di attività e di *governance* delle PMI e che il quadro concettuale di riferimento potrebbe non essere quello ottimale per le esigenze di tale categoria di aziende. Inoltre, gli autori sostengono che lo IASB deve anche tenere maggiormente in considerazione il bilanciamento tra costi e benefici e che gli utilizzatori così come coloro che devono predisporre i prospetti finanziari delle PMI potrebbero avere meno potere di *lobby* nel processo decisionale.

L'adozione degli *standard* attraverso un approccio normativo ha spesso incontrato serie difficoltà al momento dell'implementazione sostanziale (Deegan and Unerman 2006; Riahi-Belkaoui 2004). Differentemente da molte altre aree professionali, la definizione dei principi contabili concerne direttamente gli strumenti che i professionisti contabili utilizzano giornalmente nelle loro attività e che quindi dovrebbe essere considerato come un processo aperto alle varie istanze in cui tutti gli attori devono avere la possibilità di esprimersi e di contribuire nella loro preparazione (Hines 1989). Un numero limitato di studi analizza il processo di definizione degli IFRS per le PMI, ivi incluso il periodo di consultazione effettuato sia dallo IASB che dall'UE. In quasi tutti i processi di definizione di nuovi IAS/IFRS, i professionisti non operanti nelle Big-4 sono stati raramente interpellati e altri attori, quali i consulenti e i legislatori nazionali hanno finora

giocato un ruolo determinante (Quagli and Paoloni 2012). Infatti, è stato documentato che i commenti e i suggerimenti per la definizione finale degli IFRS per PMI sono giunti principalmente dai grandi studi di professionisti contabili, *in primis* le c.d. Big-4, dagli organi di vigilanza e monitoraggio e dalle istituzioni pubbliche (Ram and Newberry 2013; Quagli and Paoloni 2012; Schiebel 2008).

Le prospettive delle PMI e dei professionisti contabili sono particolarmente rilevanti per ottenere un processo di armonizzazione effettivo nell'ottica di un unico insieme di norme contabili. La relazione tra percezione dei professionisti contabili verso gli IAS/IFRS e gli IFRS per PMI è stata poco indagata, per il momento, in letteratura (Uyar and Gungormus 2013; Durocher and Fortin 2011; Vellam 2004; Joshi and Ramadhan 2002). Quagli and Paoloni (2012) esaminano il grado di omogeneità tra i rispondenti al *Questionnaire on the public consultation of the IFRS for SMEs* sponsorizzato dalla Commissione Europea e trovano che i redattori del bilancio sono gli attori più scettici sulla reale utilità di tale progetto mentre gli utilizzatori tendono a incoraggiarne lo sviluppo. Inoltre, sottolineano il forte contrasto tra i Paesi di tradizione germanica e quelli latini da una parte, i quali sono fortemente contrari agli IFRS per PMI, e quelli di tradizione anglosassone, che incoraggiano la loro implementazione. Per esempio, tutti e tre i rispondenti dall'Italia affermano che gli IFRS per PMI non sono adatti per essere utilizzati in Europa. Questi diversi atteggiamenti riflettono anche la classificazione tradizionale dei sistemi contabili a livello internazionale (Carmona and Trombetta 2008; Jeanjean and Stolowy 2008; Nobes 1983; Nobes and Parker 2012; Nobes 2011).

Inoltre, è necessario distinguere tra le Big-4 che utilizzano già da tempo gli IAS/IFRS per le società quotate, e che quindi non necessitano di ulteriore formazione, e gli altri studi professionali contabili, i quali si interfacciano giornalmente con i principi contabili nazionali. Le Big-4, data la loro dimensione e la loro presenza a livello globale, sono considerati, *de facto*, la nuova *élite* professionale (Abbott 1981) [cfr. §1.2.3.3]. Al tempo stesso, l'analisi dei professionisti contabili di più modeste dimensioni è particolarmente rilevante, data la naturale mancanza di uniformità a livello fisico, geografico e morale (Ramirez 2009, 2013; Ramirez et al. 2015). Le ragioni per studiare le logiche che

guidano i processi decisionali dei professionisti contabili in relazione ai nuovi principi contabili possono essere diverse. Tali attori prestano i loro servizi principalmente ad aziende di piccole e medie dimensioni, lo stesso *target* degli IFRS per PMI (Deegan and Unerman 2006). Al tempo stesso, la loro attività di *lobby* sulla regolamentazione è effettuata principalmente tramite l'utilizzo di un intermediario, *in primis* l'associazione di categoria (in Italia, il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri), in quanto i singoli professionisti non potrebbero essere in grado di sostenere i relativi costi e non avrebbero personale con le capacità per preparare documenti utili per influenzare il processo di regolamentazione. Infatti, la loro scarsa propensione verso elementi innovativi nei sistemi contabili può essere dettata da un livello di formazione e aggiornamento inadeguato (Uyar and Gungormus 2013; Hussain et al. 2012). Infine, è necessario tenere in considerazione che i professionisti non avrebbero un peso sufficientemente elevato affinché le loro istanze siano prese in considerazione. Tali elementi spiegano, almeno parzialmente, perché i professionisti contabili sono spesso considerati come un'unica voce e, più in generale, un corpo omogeneo.

3.4.1 Il contesto istituzionale

Per quanto riguarda il Paese oggetto di indagine, il legislatore italiano, in aggiunta alle direttive europee, richiede a tutte le società quotate di adottare gli IAS/IFRS per la redazione del bilancio consolidato o di esercizio e ha previsto una serie di norme dettagliate per alcune categorie di aziende (Allegrini 2007; Marchi and Potito 2012). Le PMI italiane seguono i principi contabili nazionali definiti dal regolatore nazionale, ovvero l'Organismo Italiano di contabilità (OIC), che a partire dal 2001, ha sostituito l'associazione nazionale di professionisti, ovvero il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri (CNDCR) nell'emanazione dei principi contabili. I professionisti contabili italiani sono iscritti all'associazione nazionale di categoria, il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, il quale a sua volta è suddiviso

in 143 ordini locali. In totale, vi sono in Italia 113.235 Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili e si occupano principalmente della preparazione della comunicazione economica-finanziaria delle PMI, effettuano attività di consulenza tributaria e aiutano le aziende nell'adempimento delle pratiche amministrative previste dalla legge (CNDCEC 2012). Inoltre, tali professionisti possono anche essere abilitati ad emettere un giudizio sul bilancio al fine di accertare se tale documento riporta o meno errori sostanziali e sull'efficacia del sistema di controllo interno. Il sistema contabile italiano, da centinaia di anni, si basa sul sistema della partita doppia sviluppato da Fra Luca Pacioli nella *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni e Proportionalità e della Divina Proportionione* pubblicata nel 1494 e, nel tempo, ha sviluppato una forte attenzione nei confronti della ragioneria (Coronella 2010; Serra 1999; Melis 1950).

Nonostante la crescente influenza delle regole ispirate ai principi anglosassoni, fenomeno dovuto sia all'implementazione dei Regolamenti e delle Direttive europee basati sugli IAS/IFRS che dal crescente grado di internazionalizzazione delle imprese italiane, la cultura contabile italiana è ancora fortemente ancorata ai principi propri alla tradizione continentale. Dopo la crisi finanziaria del 2008-2009 e le critiche alla fluttuazione dei mercati finanziari che hanno avuto un forte impatto sulle valutazioni basate sul principio del *fair value*, è iniziato un vivace e acceso dibattito circa l'effettiva qualità parte di tali *standard*. Per esempio, Quagli (2013) afferma che gli IAS/IFRS hanno reso particolarmente difficile la definizione del reddito imponibile e regole *ad hoc* sono previste. Inoltre, l'autore sottolinea come gli IAS/IFRS siano generalmente meno prudentziali nelle stime rispetto alle regole contenute nel codice civile, soprattutto per quanto concerne la distribuzione dei dividendi. Inoltre, evidenzia forte perplessità per quanto concerne i criteri per definire le aziende che devono applicare tali *standard*, suggerendo l'utilità di elementi quali il livello di internazionalizzazione di una certa impresa.

Il tessuto economico italiano presenta un elevato numero di PMI che rivestono un ruolo chiave per il sistema nazionale sia dal punto di vista della produzione che da quello industriale. La comunicazione economica-finanziaria può avere un ruolo fondamentale per lo sviluppo competitivo sui mercati

internazionali. Inoltre, l'Italia è parte del G20, organismo che recentemente ha sostenuto e incoraggiato le attività dello IASB e tutti i progetti in corso di definizione. Jorissen et al. (2013) afferma che è necessario raccogliere ulteriori informazioni sui diversi attori di origine non anglosassone anche per meglio legittimare le attività dello IASB: lo studio qui riportato può aiutare a meglio comprendere alcuni elementi che attualmente sono stati scarsamente studiati e che possono rivelarsi fondamentali al fine di una efficace e reale implementazione degli *standard* contabili.

3.5 Sviluppo delle ipotesi

La legittimazione delle attività dello IASB e in particolare degli IFRS per PMI può essere raggiunto tramite la piena comprensione e accettazione da parte di tutte le parti coinvolte in tale progetto. Per un lungo periodo, le tecniche contabili sono state considerate unicamente come degli elementi utili per i professionisti al fine della redazione del bilancio, ma con un limitato impatto sul valore delle aziende (Ball and Brown 1968; Beaver 1968; Modigliani and Miller 1958). A partire dalla sviluppo della teoria positiva della ragioneria, è stato possibile meglio comprendere la rilevanza e l'impatto delle attività di certi attori ed azioni, in particolare le contrattazioni sulla remunerazione dei dirigenti, i vincoli derivanti dalle clausole presenti nei prestiti obbligazionari e i possibili costi di natura politica (Watts and Zimmerman 1978, 1990; Healy 1985; Alford et al. 1993; Jones 1991). In generale, vi è un *trend* a livello globale verso l'adozione di un sistema di *standard* simili che possono anche implicare pratiche comuni. Questa volontà di avere un ordine razionale di regole definite a livello internazionale al fine di avere una comunicazione economica finanziaria uniformata a livello mondiale può essere considerata, ormai, come un processo irreversibile (Weber 1922). Il processo di omogeneizzazione può essere visto come il risultato della razionalizzazione dei fattori di natura istituzionale (Judge et al. 2010).

Al fine di comprendere gli elementi di natura istituzionale che definiscono il processo di armonizzazione è necessario analizzare l'intero processo. In particolare, l'analisi delle diverse logiche che possono definire l'atteggiamento dei

professionisti contabili nei confronti delle nuove norme contabili ha un ruolo fondamentale soprattutto in questo determinato contesto e, quindi, è utile distinguere i diversi elementi al fine di comprendere quali sono i fattori che effettivamente sono determinanti nelle scelte di questi attori, i quali rivestono un ruolo fondamentale nell'implementazione dei principi contabili, soprattutto per quanto concerne le PMI. La teoria delle logiche istituzionali è sostanzialmente incorporata nelle pratiche e richiede un'indagine meta-organizzativa al fine di una migliore comprensione del fenomeno. Infatti, “per comprendere i comportamenti individuali e organizzativi, è necessario che siano posizionati in un contesto sociale e istituzionale, e che questo contesto istituzionale regolarizzi i comportamenti e fornisca opportunità per cambiamenti e rapporti di agenzia”²⁹ (Thornton and Ocasio 2008). L'interazione tra gli agenti e le strutture istituzionali influenza il processo decisionale così come i risultati. Tale quadro teorico permette di effettuare un'analisi a livelli differenti e si focalizza su un determinato periodo temporale e contesto culturale. Inoltre, osservando le diverse situazioni contingenti, è possibile riconoscere gli effetti di tale processo su una pluralità di situazioni. Infine, l'identificazione delle logiche istituzionali prevalenti può permettere di comprendere le intrinseche fonti di potere e *status*, così come la loro creazione, mantenimento e declino. Inoltre, la concorrenza tra le diverse logiche può portare verso un approccio di natura pluralistico: i.e. logiche possono coesistere e possono addirittura essere mutualmente dipendenti.

E' evidente che vi è una lacuna in letteratura per quanto concerne l'esame dell'atteggiamento dei professionisti contabili nei confronti dei principi contabili, in particolare per quanto concerne gli IFRS per PMI. Infatti, le scelte di tali attori incorporano necessariamente le strutture sociali e contesti sostenibili e replicabili in cui i professionisti sviluppano le loro capacità. L'inclinazione naturale nello sviluppo certi atteggiamenti e nell'assumere determinate posizioni è il risultato di disposizioni individuali, quelli che il sociologo francese Pierre Bourdieu identifica come *habitus* (Bourdieu 1984). In questo modo, è possibile affermare i Dottori

²⁹ Citazione originale: “to understand individual and organizational behavior, it must be located in a social and institutional context, and this institutional context both regularize behavior and provides opportunity for agency and change”

Commercialisti e i Revisori Contabili presentano una serie di preferenze osservabili, che creano una rete di spazi interconnessi che possono e devono essere analizzati. Al tempo stesso, le difficoltà che si possono incontrare nella definizione di un nuovo contesto, quale può essere la variazione di regole e pratiche consolidate nel tempo, possono generare nuovi e aggiuntivi tensioni e contraddizioni che possono poi riflettersi e riprodursi nell'applicazione delle regole (Bourdieu 1980). In questo modo, la necessità di analizzare congiuntamente le disposizioni dei professionisti contabili così come la loro percezione del settore in cui operano può aiutare nella comprensione della realtà che ci circonda e che tali attori contribuiscono attivamente nella definizione.

La professione contabile è stata percepita per lungo tempo come un'attività per "gentiluomini" [cfr. § 1.2]. Le principali caratteristiche dello spirito professionale sono l'indipendenza, la protezione dell'interesse pubblico, l'elevato grado di competenza e soprattutto, l'esperienza di natura tecnica: è evidente, a questo punto, che una delle principali attività dei Dottori Commercialisti e dei Revisori Contabili è l'applicazione dei principi contabili (Carter and Spence 2014; Moore et al. 2006; Suddaby et al. 2009). Infatti, è richiesto che sappiano gestire attentamente le varie tecnicità insite negli *standard* parte del loro lavoro quotidiano così come devono essere in grado di valutare e analizzare correttamente i vari eventi di natura economica e finanziaria. In Italia, i professionisti contabili hanno ricevuto una formazione principalmente orientata ai principi contabili nazionali così come la loro esperienza è focalizzata in tale direzione.

Inoltre, Hines (1989) afferma che i professionisti contabili hanno il potere per "definire gli individui e le situazioni, prescrivere e annunciare le conseguenze per gli individui e per la società, [...] determinare cosa è normale, lesivo o normalizzatore per l'individuo, monitorarli, prendere decisioni in loro vece e

modificare i diritti personali e di proprietà di essi:”³⁰ Il ruolo dei professionisti contabili non è unicamente di natura tecnica ma, nel tempo sono stati legittimati ad azioni di natura strategica. Infatti, le attività dei Dottori Commercialisti e dei Revisori Contabili, oltre ai tradizionali servizi, si sostanziano sempre più in prestazioni di consulenza, anche perché spesso le aziende di minori dimensioni non dispongono delle risorse e delle capacità per un adeguato sviluppo: tali società necessitano di supporto per le questioni di natura contabile e fiscale, ma anche da un punto di vista strategico (Cooper and Robson 2006; Willmott and Sikka 1997). E’ quindi evidente che tutti questi elementi sono interconnessi con rilevanti conseguenze su tutti i diversi elementi parte dell’attività professionale (Firth 1997).

Infine, gli IFRS per PMI si basano su un quadro concettuale basato sugli IAS/IFRS, il quale è fortemente influenzato dalla cultura anglo-sassone. I nuovi *standard* si fondano su un sistema basato sui principi: in questo modo vi è una maggiore flessibilità e apertura a livello di scelte contabile rispetto a un sistema fondato sulle regole che prevede una precisa definizione di tutti gli aspetti (Carmona and Trombetta 2008). Nei Paesi che fanno riferimento a questo secondo sistema, gli IFRS per PMI introducono una nuova mentalità che può collidere con i sistemi contabili già presenti a livello nazionale. Tale elemento è particolarmente importante in questo studio in quanto è svolto in Italia e vi sono implicazioni dirette sui professionisti contabili italiani e la loro formazione ed esperienza pratica. Il sistema italiano si basa fondamentalmente su quanto previsto dal codice civile e i principi contabili nazionali descrivono nel dettaglio i vari passaggi necessari alla redazione del bilancio. Inoltre, l’Italia ha deciso di adottare gli IAS/IFRS principalmente per le società quotate, riducendo in questo modo il numero di persone esposte al quadro concettuale a cui tali principi contabili fanno riferimento. La principale implicazione è che molti professionisti contabili si confronteranno per la prima volta con queste regole, che in alcuni casi presentano

³⁰ Citazione originale: “to define individuals and situations, prescribe and predicate consequences for the individual and for society [...], determine what is normal, stigmatize or normalize the individual, monitor individuals, make decisions for them, alter the personal and property rights of individuals”

significative differenze rispetto ai principi contabili nazionali. E' difficile conoscere *a priori* il grado di rilevanza che i Dottori Commercialisti e i Revisori Contabili attribuiscono al quadro concettuale quando effettuano le loro decisioni in materia contabile.

In questo studio, in primo luogo cerco di determinare come le diverse logiche legate agli IFRS per PMI influenzano la percezione nei confronti degli IFRS per PMI. Il principale obiettivo è capire quali sono gli elementi che veramente interessano ai Dottori Commercialisti e ai Revisori Contabili e quali logiche definiscono il livello di impegno nel processo di implementazione. Al tempo stesso, è particolarmente difficile, per i motivi summenzionati, fornire delle ipotesi direzionali.

H1. Gli aspetti tecnici relativi agli IFRS per PMI influenzano la percezione dei Dottori Commercialisti e ai Revisori Contabili nei confronti dei nuovi standard contabili.

H2. Gli aspetti strategici in ambito finanziario ed economico relativi agli IFRS per PMI influenzano la percezione dei Dottori Commercialisti e ai Revisori Contabili nei confronti dei nuovi standard contabili.

H3. Il quadro concettuale relativo agli IFRS per PMI influenza la percezione dei Dottori Commercialisti e ai Revisori Contabili nei confronti dei nuovi standard contabili.

Al fine di definire una categoria è necessario comprendere i confini così come il contenuto. I confini formali della professione contabile possono essere facilmente identificati dato che la legislazione prevede dei requisiti ben precisi al fine di poter essere abilitato ad esercitare la professione ('sistema di chiusura' [cfr. § 1.2.1]). L'associazione di categoria nazionale dei professionisti si muove e dialoga in nome e per conto dei propri membri, i quali non sono sempre direttamente coinvolti nelle attività delle associazioni sul contesto nazionale, *de facto* livellando le varie differenze tra i vari professionisti (Bucher and Strauss 1961). Identificare i professionisti come una "scatola nera" può giustificare la rappresentazione omogenea di questa categoria finora eseguita anche se l'assenza

di eterogeneità non permette di identificare la sua complessità intrinseca che può essere evidenziata principalmente tramite un'analisi approfondita, come emerso da alcuni recenti lavori (Annisette and Trivedi 2013; Dambrin and Lambert 2008; Power 1997; Ramirez 2013). Perciò, per meglio comprendere la professione contabile, è necessario identificare le differenze tra i professionisti, in particolare per quanto concerne le capacità e anche gli interessi. In questo modo, lo studio della professione permette di investigare ulteriormente le differenti prospettive all'interno della categoria, in contrasto con la rappresentazione uniforme (Greenwood et al. 2002; Khalifa 2013).

Le diverse caratteristiche dei professionisti contabili possono portare tali attori ad assumere posizioni differenti su certi argomenti, *in primis* l'adozione di nuovi principi contabili. L'obiettivo di questa indagine è di capire quali sono i fattori che veramente definiscono la percezione degli aspetti tecnici, strategici e concettuali dei principi contabili. In questo modo intendo superare la solita rappresentazione omogenea della professione in quanto cerco di identificare la rilevanza delle diverse caratteristiche dei Dottori Commercialisti e dei Revisori Contabili, focalizzandosi su elementi quali l'esperienza e il livello di conoscenza nello svolgimento del proprio lavoro, in particolare in riferimento agli IFRS per PMI.

Ex ante, è possibile ipotizzare che i Dottori Commercialisti e dei Revisori Contabili con maggiore esperienza siano meno inclini ad accettare le nuove peculiarità tecniche degli IFRS per PMI in quanto determinerebbero un cambio nelle loro *routine* e potrebbero essere scettici circa i possibili benefici in materia strategica che tali *standard* possono condurre. Inoltre, è possibile attendersi che siano scettici circa il quadro concettuale adottato in quanto considerato eccessivamente distante dalla tradizione contabile italiana, con il conseguente rischio che non vi sia una piena comprensione da parte di tutti gli attori coinvolti, data la tradizionale formazione contabile di stampo continentale, nel momento dell'applicazione dei nuovi principi contabili.

In secondo luogo, una conoscenza approfondita da parte degli IFRS per PMI da parte dei Dottori Commercialisti e dei Revisori Contabili può portare a

una migliore comprensione delle diverse tecniche e del quadro concettuale applicato. *Ex ante*, è difficile predire se i nuovi *standard* possano essere considerati adeguati o meno a far fronte alle necessità che tali professionisti notano nel dialogo con il mondo delle PMI. Inoltre, una migliore conoscenza può portare a far emergere i benefici di natura strategica che tali *standard* possono generare.

Inoltre, i professionisti che hanno anche ottenuto l'abilitazione ad effettuare la revisione legale possono percepire negativamente i nuovi principi contabili in quanto necessariamente richiederebbero una rivoluzione nelle pratiche adottate così come nuova formazione per la comprensione del quadro concettuale. Al tempo stesso, gli IFRS per PMI possono portare a un minor rischio di frode, riducendo le loro responsabilità e facilitando, nel lungo periodo, la loro attività professionale.

Infine, per quanto concerne la rilevanza degli aspetti fiscali nel processo decisionale delle PMI è possibile ipotizzare che essa sia negativamente associata con la percezione dei diversi aspetti degli IFRS per PMI in quanto questi ultimi non hanno punti in comune con i metodi di calcolo della base imponibile e quindi sarebbero richiesti sforzi aggiuntivi, con un immediato aumento dei costi. In particolar modo, le PMI richiedono sovente ai professionisti di minimizzare le imposte da pagare, obiettivo non incluso all'interno dei nuovi principi contabili.

H2a. Un elevato livello di esperienza lavorativa dei professionisti è negativamente associato con la percezione dei diversi aspetti degli IFRS per PMI.

H2b. Una conoscenza approfondita degli IFRS per PMI è associata agli aspetti tecnici e al quadro concettuale adottato ed è positivamente associata agli aspetti strategici in ambito economico-finanziario.

H2c. L'abilitazione alla revisione contabile da parte del professionista influenza la percezione dei diversi aspetti degli IFRS per PMI.

H2d. Una elevata percezione degli aspetti in materia fiscale nelle scelte decisionali delle PMI influenza negativamente la percezione nei confronti dei differenti aspetti degli IFRS per PMI.

3.6 Metodologia

In questo caso empirico, in un primo tempo ho sviluppato e sottoposto un questionario ai professionisti contabili con il fine di raccogliere informazioni circa la loro attività e la percezione dei principi contabili, in particolare degli IFRS per PMI. In seguito, coerentemente con il principio della triangolarizzazione dei risultati (Denzin 1978; Jick 1979), ho effettuato dieci interviste ai Presidenti di sezioni locali dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e dei Revisori Contabili, con l'obiettivo di meglio comprendere alcuni risultati ottenuti tramite l'indagine di natura quantitativa.

3.6.1 Questionario

Per analizzare e studiare la percezione dei Dottori Commercialisti e dei Revisori Contabili ho sviluppato un questionario (Tab. 4), le cui domande sono state preparate sulla base della pregressa letteratura (Uyar and Gungormus 2013; Quagli and Paoloni 2012; Litjens et al. 2012; Cirkveni 2011; Eierle and Haller 2009; European Commission - Internal Market and Services DG 2009; Di Pietra et al. 2008; Joshi and Ramadhan 2002).

La fase preliminare è stata suddivisa in due parti. Nella prima parte della fase pilota, sei persone con diverse esperienze ed età hanno analizzato il questionario ed inviato commenti. Successivamente, il questionario è stato testato da 20 Dottori Commercialisti e Revisori Contabili (Tabella 2). Le risposte sono state analizzate così come gli ulteriori suggerimenti ricevuti e, sulla base di tali elementi, la struttura del questionario e le singole domande sono state aggiornate.

Tabella 2: studio pilota*Panel A – Parte 1 studio pilota*

	Professione	Età (approssimativa)	Note
1	Dottore Commercialista	60	Ex-Presidente di una sezione locale dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e dei Revisori Contabili
2	Dottore Commercialista	50	Presidente di una sezione locale dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e dei Revisori Contabili
3	Dottore Commercialista	30	
4	Impiegato	40	Laurea magistrale in economia
5	Impiegato	30	Laurea magistrale in letteratura italiana
6	Dottorando di ricerca	30	Laurea magistrale in <i>management</i>

Panel B – Parte 2 studio pilota

Numero di Dottori Commercialisti	Esperienza lavorativa
7	< 5 anni
5	Tra 5 e 10 anni
8	> 10 anni (tre ex-Presidenti di una sezione locale dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e dei Revisori Contabili)

In seguito, le sezioni locali dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e dei Revisori Contabili sono state raggruppate in cinque macro aree territoriali (Nord-Ovest, Nord-Est, Centro, Sud ed Isole) e sono state casualmente selezionate 10 sezioni locali sulla base del numero dei membri. Il questionario è stato inviato in maniera anonima, insieme ad una lettera che spiegava lo scopo della ricerca, a 8.550 Dottori Commercialisti e Revisori Contabili nel periodo compreso tra giugno e luglio 2013. La domanda di partecipazione alla ricerca è stata inviata via *email* dalla sezione locale di affiliazione e conteneva la spiegazione degli obiettivi e il tempo stimato per il completamento del questionario, il collegamento ipertestuale al questionario in formato elettronico e una dichiarazione di confidenzialità dei dati forniti. Due solleciti sono stati inviati 7 e 20 giorni dopo l'invio della prima email. I dati raccolti tramite il questionario riguardano l'istruzione, il lavoro, l'esperienza lavorativa, la conoscenza dei principi contabili, così come l'atteggiamento nei confronti degli aspetti tecnici, strategici e concettuali degli IFRS per PMI e le ragioni per cui sarebbero favorevoli o meno all'adozione dei nuovi principi. L'ordine delle domande è stato reso casuale in modo da minimizzare la possibile distorsione dovuta alla definizione di un certo ordine delle domande. Le domande prevedano diverse modalità per la risposta, ovvero 7 punti della scala *Likert*, posizionamento, domande sì-no, scelte multiple, domande semi-aperte e aperte. Tale variabilità è giustificata dal fatto che la complessità del contesto analizzato richiede necessariamente l'adozione di differenti prospettive al fine di ottenere risultati sufficientemente soddisfacenti.

Il questionario era diviso in quattro parti:

- PMI e comunicazione economica-finanziaria;
- IAS/IFRS e IFRS per PMI;
- Istruzione e formazione;
- Informazioni di natura generale.

Il tasso di risposta è stato simile nelle dieci province analizzate, eccetto in due casi dove il tasso di partecipazione è stato più basso. Il numero di rispondenti è stato di 1,268. La validità del questionario è stata controllata confrontando l'età dei rispondenti con quella del campione sotto esame e non sono state identificate

differenze significative tra i due gruppi (Tabella 3). Ugualmente, non sono state riscontrate differenze tra quando i professionisti contabili hanno risposto alle domande, sia a livello di età che di esperienza lavorativa. La domanda aperta circa la qualità del questionario ha dimostrato che esso è stato positivamente percepito da parte dei rispondenti, i quali hanno anche mostrato un interesse generale nei confronti dell'argomento analizzato.

Tabella 3: Statistiche descrittive del questionario*Panel A: rispondenti al questionario*

Area	Sezione	Totale risposte per macro- area	Totale risposte per sezione	Tasso di risposta	Tasso di risposta globale
Nord Ovest		234			18.45%
	Busto Arsizio		106	14.95%	8.36%
	Genova		128	8.27%	10.09%
Nord Est		272			21.45%
	Parma		146	17.65%	11.51%
	Udine		126	15.95%	9.94%
Centro		196			15.46%
	Arezzo		125	18.80%	9.86%
	Viterbo		71	15.74%	5.60%
Sud		377			29.73%
	Cosenza		64	7.24%	5.05%
	Benevento		141	17.71%	11.12%
	Brindisi		172	19.93%	13.56%
Isole		189			14.91%
	Cagliari		189	18.58%	14.91%
Totale			1.268	14.83%	100.00%

Panel B – rappresentanza campione – popolazione

Associazione locale	Popolazione p_i			Campione n_i			χ^2	$\chi^2_{(\alpha, k-1)}$	
	≤ 40	41-60	>60	≤ 40	41-60	>60		$\alpha = 0.05$	$\alpha = 0.01$
Arezzo	0.2	0.68	0.12	0.14	0.75	0.11	3.579608	5.991	9.210
Benevento	0.34	0.59	0.07	0.25	0.70	0.05	7.331954	5.991	9.210
Brindisi	0.26	0.65	0.09	0.19	0.73	0.08	4.981819	5.991	9.210
Busto Arsizio	0.3	0.53	0.17	0.19	0.64	0.17	7.226491	5.991	9.210
Cagliari	0.27	0.57	0.15	0.18	0.63	0.19	8.64072	5.991	9.210
Cosenza	0.32	0.59	0.1	0.22	0.70	0.08	3.74474	5.991	9.210
Genova	0.2	0.62	0.18	0.17	0.67	0.16	1.310614	5.991	9.210
Parma	0.29	0.57	0.13	0.19	0.67	0.14	7.536535	5.991	9.210
Udine	0.23	0.6	0.16	0.21	0.65	0.14	1.07966	5.991	9.210
Viterbo	0.34	0.59	0.07	0.25	0.70	0.04	3.912686	5.991	9.210

Con $\alpha = 0.01$ si accetta l'ipotesi nulla del campione. Le osservazioni del campione presentano la stessa distribuzione della popolazione oggetto di indagine (Dottori Commercialisti e Revisori Contabili italiani).

3.6.2 Interviste

Dopo questa prima analisi, durante i mesi di luglio e agosto 2013 sono state effettuate 10 interviste telefoniche semi-strutturate ai Presidenti delle sezioni locali dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e dei Revisori Contabili con l'obiettivo di raccogliere ulteriore materiale ed avere una comprensione più approfondita delle varie questioni già oggetto di indagine nel questionario. Infatti, date le ridotte dimensioni delle sezioni locali, i relativi Presidenti conoscono personalmente la maggior parte dei membri e hanno avuto più occasioni per confrontarsi sulle idee e sulle diverse posizioni in merito alle questioni di natura contabile. Inoltre, tali attori rivestono un ruolo di coordinamento delle attività fondamentale sia a livello locale che nazionale. La durata delle interviste è variata da un minimo di 15 minuti ad un massimo di 30 minuti. Tutte le interviste sono state riassunte e verificate successivamente dai rispondenti. Le domande riguardavano le seguenti macro-aree:

- IAS/IFRS;
- IFRS per PMI;
- Istruzione e formazione.

Tutte le citazioni riportate in questo lavoro sono rese anonime ed è stato utilizzato un codice progressivo per identificare i diversi intervistati (C1, C2, C3...).

In generale, le interviste sono coerenti con quanto emerso dall'analisi del questionario e rappresentano un supporto essenziale al fine della comprensione di certe domande. L'uso congiunto dei risultati del questionario e delle interviste permette di ottenere una prospettiva di più ampio respiro sul rapporto tra principi contabili e i professionisti contabili, evitando di avere una visione eccessivamente specifica ed incompleta circa questo complesso fenomeno. Inoltre, come riportato da Graham et al. (2005), attraverso l'utilizzo e la lettura di questionari è possibile fornire nuove spiegazioni che non sono state precedentemente fornite e che quindi possono essere di notevole rilievo sia per l'ambiente accademico che per quello professionale.

3.6.3 Le variabili

L'atteggiamento generale nei confronti degli IFRS per PMI è misurato tramite la predisposizione dei Dottori Commercialisti e dei Revisori Contabili a proporre l'adozione dei nuovi principi contabili ai loro clienti. Facendo seguito al quadro teorico precedentemente discusso, l'analisi concerne le diverse logiche che possono determinare e delineare l'atteggiamento dei professionisti contabili verso gli IFRS per PMI. In particolare, mi concentro sull'utilità degli aspetti tecnici dei nuovi *standard*, i benefici finanziari ed economici in termini strategici e il quadro concettuale di riferimento.

In seguito, studio l'impatto di differenti caratteristiche quali il livello di esperienza, la conoscenza dei principi contabili, l'abilitazione ad effettuare attività di revisione, il livello di istruzione e l'importanza destinata alle attività di natura fiscale nei confronti dei diversi aspetti (tecnici, strategici e concettuali) degli IFRS per PMI. Per determinare il livello di conoscenza dei nuovi *standard* contabili, i professionisti si sono auto valutati. Nella tabella 4 sono riportate le domande utilizzate per costruire le diverse variabili. I dati mancanti sono stati stimati tramite l'algoritmo di massimizzazione delle aspettative (Dempster et al. 1977).

Tabella 4: Domande del questionario utilizzate nella costruzione delle variabili

(a) Utilità delle caratteristiche tecniche degli IFRS per PMI (minimo 1 – per niente d'accordo – massimo 7 – completamente d'accordo)

Quali elementi di semplificazione degli IFRS per PMI introdotti rispetto agli IAS/IFRS ritiene maggiormente utili?

1. Semplificazione dell'*hedge accounting*
2. Possibilità di imputare a conto economico costi di sviluppo (compresi quelli che dovrebbero essere capitalizzati)
3. Possibilità di imputare a conto economico di tutti gli interessi per finanziamenti (compresi quelli che dovrebbero essere capitalizzati)
4. Semplificazione del "*defined benefit pension plan*"
5. Ammortamento in 10 anni dell'avviamento (se non stimabile la vita utile)
6. Possibilità di utilizzo del metodo del costo per collegate e *joint venture* (oltre al metodo del patrimonio netto)
7. Giudizio discrezionale dell'amministratore nel determinare il fair value nei pagamenti basati su azioni
8. Semplificazione delle norme per l'adozione per la prima volta degli IFRS per PMI

Quali degli argomenti omessi dagli IFRS per PMI rispetto agli IAS/IFRS ritiene maggiormente utili?

9. Informativa di settore (IAS 14 – IFRS 8)
 10. Bilanci a data intermedia (IAS 34)
 11. Contratti assicurativi (IAS 4)
-

12. Attività non correnti detenute per la vendita e attività cessate (IFRS 5)

13. Utili per azione (IAS 33)

(b) Utilità delle caratteristiche strategiche riguardanti gli aspetti finanziari ed economici degli IFRS per PMI (minimo 1 – per niente d’accordo – massimo 7 – completamente d’accordo)

Secondo Lei, quali sono i punti di forza degli IFRS per PMI?

1. Comparabilità dei risultati economico-finanziari
2. Semplice e immediata implementazione degli IFRS per PMI
3. Valutazione economico-finanziaria delle aziende più accurata
4. Valutazione e giudizio più oggettivo delle informazioni economiche-finanziarie da parte dei revisori contabili

(c) Apprezzamento del quadro concettuale degli IFRS per PMI (Si/No)

1. Condivide i motivi che hanno portato alla definizione degli IFRS per PMI?

(d) Atteggiamento complessivo nei confronti degli IFRS per PMI (Si/No)

1. Se l'applicazione fosse volontaria, Lei lo consiglierebbe ai suoi clienti?

(e) Istruzione - Titolo di studio (scelta multipla)

1. Diploma di maturità
 2. Laurea triennale
 3. Laurea quadriennale
 4. Laurea specialistica/magistrale
 5. Dottorato di ricerca
-

(f) Esperienza lavorativa

1. In quale anno ha ottenuto l'abilitazione per effettuare l'attività di Dottore Commercialista?

(g) Conoscenza degli IFRS per PMI (minimo 1 – insufficiente – massimo 7 – molto buona)

1. Come valuta la Sua preparazione in merito agli IFRS per PMI?

(h) Revisione Contabile (Sì/No)

1. Ha l'abilitazione da revisore legale?

(i) Rilevanza assegnata alle regole fiscali nelle scelte delle PMI (minimo 1 – per niente – massimo 7 – massima importanza)

1. Quale è l'importanza delle norme fiscali nelle decisioni in materia contabile per PMI?

In seguito, ho effettuato un'analisi fattoriale al fine di definire l'utilità delle caratteristiche tecniche così come dei benefici strategici in ambito economico e finanziario dei nuovi *standard*. Per ogni variabile oggetto di interesse, è possibile osservare che un solo valore riesce a spiegare più del 50% del totale della varianza (Tabella 5). Dopodiché, le variabili sono rese dicotomiche a livello della mediana. In questo modo viene studiato l'impatto dei diversi aspetti sull'atteggiamento verso i nuovi *standard* contabili per le aziende di minori dimensioni. Nella Tabella 6 sono riportate le definizioni delle variabili utilizzate.

Tabella 5 – Analisi fattoriale

L'obiettivo dell'analisi fattoriale è di descrivere la variabilità tra le variabili osservate e correlate attraverso il più piccolo numero di variabili non osservate (fattori). Per usare questo metodo statistico applicato alle scale Likert, gli elementi sono considerati di natura cardinale anche se sono basati su categorie ordinali.

Panel A - Utilità delle caratteristiche tecniche

Statistiche di affidabilità	Alfa di Cronbach		0.94
	N. di elementi		13
KMO e test di Bartlett^a	Misura di adeguatezza campionaria KMO (Keiser Meyer Olkin).		0.951
	Test di sfericità di Bartlett	Chi-quadrato appross.	4,585.05
		Df	78
		Sig.	0.000
Matrice dei coefficienti di punteggio dei componenti^b			Componente
			1
	a_1		0.100
	a_2		0.096
	a_3		0.102
	a_4		0.104

a_5	0.102
a_6	0.104
a_7	0.100
a_8	0.107
b_1	0.104
b_2	0.094
b_3	0.101
b_4	0.096
b_5	0.102

^a Il valore del KMO risulta $> 0,5$ e il valore del test di Bartlett porta al rifiuto dell'ipotesi nulla di assenza di correlazione tra le variabili ($p\text{-value} > 0,05$) quindi possiamo procedere con l'analisi fattoriale.

^b Metodo estrazione: analisi componenti principali. Metodo rotazione: Varimax con normalizzazione di Kaiser. Punteggi per componente.

Panel B - Utilità delle caratteristiche strategiche riguardanti gli aspetti finanziari ed economici

Statistiche di affidabilità	Alfa di Cronbach	0.89	
	N. di elementi	4	
KMO e test di Bartlett^a	Misura di adeguatezza campionaria KMO (Keiser Meyer Olkin).	0.838	
	Test di sfericità di Bartlett	Chi-quadrato appross.	2,309.332
		Df	6
		Sig.	0.000
Matrice dei coefficienti di punteggio dei componenti^b		Componente	
		1	
	a_1	0.293	
	a_2	0.294	
	a_3	0.281	
	a_4	0.284	

^a Il valore del KMO risulta $> 0,5$ e il valore del test di Bartlett porta al rifiuto dell'ipotesi nulla di assenza di correlazione tra le variabili ($p\text{-value} > 0,05$) quindi possiamo procedere con l'analisi fattoriale.

^b Metodo estrazione: analisi componenti principali. Metodo rotazione: Varimax con normalizzazione di Kaiser. Punteggi per component

Tabella 6: definizioni delle variabili utilizzate

Variabile	Definizione
<i>IFRSperPMI</i>	Atteggiamento complessivo nei confronti degli IFRS per PMI. 1 se atteggiamento positivo (sopra la mediana), 0 altrimenti.
<i>Tecn</i>	Utilità delle caratteristiche tecniche (a). 1 se atteggiamento positivo (sopra la mediana), 0 altrimenti.
<i>Strat</i>	Utilità delle caratteristiche strategiche riguardanti gli aspetti finanziari ed economici (b). 1 se atteggiamento positivo (sopra la mediana), 0 altrimenti.
<i>Concet</i>	Apprezzamento del quadro concettuale (c). 1 se atteggiamento positivo, 0 altrimenti.
<i>Esper</i>	Esperienza lavorativa. 1 se uguale o sopra 10 anni, 0 altrimenti.
<i>Prep_IFRSperPMI</i>	Conoscenza degli IFRS per PMI. L'indice può variare da 1 (livello inferiore) a 7 (livello superiore).
<i>Rev</i>	1 se il Dottore Commercialista è anche abilitato alla revisione contabile, 0 altrimenti.
<i>Istr</i>	Livello di istruzione. 1 se uguale o maggiore della laurea magistrale, 0 altrimenti.
<i>Tax</i>	Rilevanza assegnata alle regole fiscali nelle scelte delle PMI. 1 se elevata (sopra la mediana), 0 altrimenti.
<i>prep_OIC</i>	Conoscenza dei principi contabili italiani. L'indice può variare da 1 (livello inferiore) a 7 (livello superiore).
<i>prep_IFRS</i>	Conoscenza degli IAS/IFRS. L'indice può variare da 1 (livello inferiore) a 7 (livello superiore).
<i>Anno_nasc</i>	Anno di nascita del Dottore Commercialista.

3.7 Regressioni

3.7.1 Ipotesi 1

Al fine di studiare l'associazione tra gli aspetti tecnici, strategici e concettuali e il grado di accettazione degli IFRS per PMI, ho costruito la seguente regressione logistica (Wooldridge 2010):

$$IFRS_{perPMI} = \beta_0 + \beta_1 Tecn + \beta_2 Strat + \beta_3 Concet + \varepsilon \quad (1)$$

dove:

$IFRS_{perPmi}$ = Atteggiamento complessivo nei confronti degli IFRS per PMI. 1 se atteggiamento positivo (sopra la mediana), 0 altrimenti.

$Tecn$ = Utilità delle caratteristiche tecniche (a). 1 se atteggiamento positivo (sopra la mediana), 0 altrimenti.

$Strat$ = Utilità delle caratteristiche strategiche riguardanti gli aspetti finanziari ed economici (b). 1 se atteggiamento positivo (sopra la mediana), 0 altrimenti.

$Concet$ = Apprezzamento del quadro concettuale (c). 1 se atteggiamento positivo, 0 altrimenti.

Date le precedenti considerazioni, mi aspetto che le relazioni tra le tre variabili indipendenti e la variabile dipendente positive e significative: infatti, diverse logiche possono coesistere ed essere interconnesse, influenzando la percezione generale dei professionisti contabili nei confronti dei nuovi principi contabili (Carnegie and Napier 2010; Cooper and Robson 2006; Moore et al. 2006).

3.7.2 Ipotesi 2

Nella seconda parte di questo studio empirico, analizzo l'impatto dell'eterogeneità tra i Dottori Commercialisti e Revisori Contabili delle diverse caratteristiche individuali nella definizione delle logiche in relazione ai nuovi *standard*. A questo proposito, suddivido i tre aspetti precedentemente discussi (tecnico, strategico e concettuale) al fine di osservare le differenze tra di loro e meglio comprendere le differenze tra i vari professionisti contabili. In particolare, presto attenzione a caratteristiche quali il livello di esperienza e il livello di preparazione individuale. Tali relazioni sono analizzate tramite l'utilizzo di un modello basato su regressioni logistiche (Wooldridge 2010):

$$\begin{aligned} \mathbf{Tecn} = \beta_0 + \beta_1 \mathbf{Esper} + \beta_2 \mathbf{Prep_IFRSperPMI} + \beta_3 \mathbf{Rev} + \\ \beta_4 \mathbf{Istr} + \beta_5 \mathbf{Tax} + \varepsilon \end{aligned} \quad (2)$$

$$\begin{aligned} \mathbf{Strat} = \beta_0 + \beta_1 \mathbf{Esper} + \beta_2 \mathbf{Prep_IFRSperPMI} + \beta_3 \mathbf{Rev} + \\ \beta_4 \mathbf{Istr} + \beta_5 \mathbf{Tax} + \varepsilon \end{aligned} \quad (3)$$

$$\begin{aligned} \mathbf{Concet} = \beta_0 + \beta_1 \mathbf{Esper} + \beta_2 \mathbf{Prep_IFRSperPMI} + \beta_3 \mathbf{Rev} + \\ \beta_4 \mathbf{Istr} + \beta_5 \mathbf{Tax} + \varepsilon \end{aligned} \quad (4)$$

Dove:

\mathbf{Tecn} = Utilità delle caratteristiche tecniche (a). 1 se atteggiamento positivo (sopra la mediana), 0 altrimenti.

\mathbf{Strat} = Utilità delle caratteristiche strategiche riguardanti gli aspetti finanziari ed economici (b). 1 se atteggiamento positivo (sopra la mediana), 0 altrimenti.

\mathbf{Concet} = Apprezzamento del quadro concettuale (c). 1 se atteggiamento positivo, 0 altrimenti.

\mathbf{Esper} = Esperienza lavorativa. 1 se uguale o sopra 10 anni, 0 altrimenti.

$Prep_IFRSperPMI$ = Conoscenza degli IAS/IFRS. L'indice può variare da 1 (livello inferiore) a 7 (livello superiore).

Rev = 1 se il Dottore Commercialista è anche abilitato alla revisione contabile, 0 altrimenti.

$Istr$ = Livello di istruzione. 1 se uguale o maggiore della laurea magistrale, 0 altrimenti.

Tax = Rilevanza assegnata alle regole fiscali nelle scelte delle PMI. 1 se elevata (sopra la mediana), 0 altrimenti.

Per quanto riguarda i risultati attesi, mi attendo che un'approfondita conoscenza degli IFRS per PMI abbia un impatto positivo sulle diverse logiche nei confronti di tali *standard*. A questo stadio, è difficile prevedere i segni delle relazioni riguardanti le variabili indipendenti "esperienza lavorativa" e "rilevanza assegnata alle regole fiscali nelle scelte delle PMI". Al fine di avere una miglior comprensione delle caratteristiche intrinseche dei Dottori Commercialisti, analizzo anche l'impatto della loro possibile attività da revisore contabile. Infine, tutte le associazioni riportate sono controllate per il livello di istruzione dei professionisti contabili.

3.8 Risultati

3.8.1. Statistiche descrittive

All'interno della Tabella 6 sono riportate le statistiche descrittive. Come è possibile immediatamente notare, non vi è unanimità tra i vari professionisti sulla decisione di adottare o meno gli IFRS per PMI. La maggioranza dei Dottori Commercialisti e dei Revisori Contabili suggerirebbe al proprio cliente di adottare i nuovi *standard* (57,52%), ma una parte significativa della categoria assume una posizione diversa. Nonostante i numerosi sforzi che sono stati effettuati finora da diverse istituzioni, molti Dottori Commercialisti e Revisori Contabili hanno ancora seri dubbi e mostrano evidenti reticenze nei confronti degli IFRS per PMI. Al tempo stesso, è necessario raccogliere ulteriori evidenze e meglio comprendere

le diverse logiche che portano alla definizione del giudizio globale nei confronti dei principi contabili internazionali.

Inizialmente, è possibile osservare che la percezione dell'utilità delle caratteristiche tecniche e dell'utilità delle caratteristiche strategiche riguardanti gli aspetti finanziari ed economici è pressoché uguale (Tabella 6). La terza variabile analizzata, ovvero l'apprezzamento del quadro concettuale, mostra che vi è un generale apprezzamento di esso, anche se vi sono forti divergenze in merito.

Tabella 7: Statistiche descrittive delle variabili nei modelli (1), (2), (3), (4)

		n	Media	Mediana	Dev Std	Min	Max	Quantile	
								25	75
Tecn		989	5.09	5	1.69	0.31	9	4	6
Strat		1,050	4.76	5	1.76	0.58	8	3	6
prep_OIC*		1,027	5.12	5	1	1	7	4	6
prep_IFRS*		1,028	3.69	4	1	1	7	3	5
prep_IFRSperPMI		1,029	3.26	3	1	1	7	2	4
Tax		1,243	5,87	6	1.18	1	7	5	7
Anno_nasc*		1,268	1965	1967	11	1930	1989	1959	1973
IFRSperPMI	Sì	57.52%							
	No	42.47%							
Concet	Sì	64.20%							
	No	35.80%							

Esper	Alta	62.70%
	Bassa	37.30%
Rev	Sì	91.50%
	No	8.50%
Istr	Alta	75.7%
	Bassa	24.3%

Tecn = Utilità delle caratteristiche tecniche (combinazione lineare). 1 se atteggiamento positivo, 0 altrimenti. *Strat* = Utilità delle caratteristiche strategiche riguardanti gli aspetti finanziari ed economici (combinazione lineare). 1 se atteggiamento positivo, 0 altrimenti. *prep_OIC* = conoscenza dei principi contabili italiani, compreso tra 1 (livello inferiore) a 7 (livello superiore). *prep_IFRS* = conoscenza degli IAS/IFRS, compreso tra 1 (livello inferiore) a 7 (livello superiore). *prep_IFRSforSMEs* = conoscenza degli IFRS per PMI, compreso tra 1 (livello inferiore) a 7 (livello superiore). *Anno_nasc** = anno di nascita del Dottore Commercialista. *Tax* = rilevanza assegnata alle regole fiscali nelle scelte delle PMI, compreso tra 1 (livello inferiore) a 7 (livello superiore). *IFRSperPMI* = atteggiamento nei confronti degli IFRS per PMI. *Concet* = apprezzamento del quadro concettuale (c). 1 se atteggiamento positivo, 0 altrimenti. *Esper* = livello di esperienza. Alta se uguale o oltre 10 anni, Bassa altrimenti. *Rev* = 1 se il Dottore Commercialista è anche abilitato alla revisione contabile, 0 altrimenti. *Istr* = livello di istruzione. Alta se uguale o maggiore della laurea magistrale, Bassa altrimenti.

**variabili non utilizzate nei modelli di regressione*

Come ampiamente discusso nella prima parte di questo lavoro [cfr. Capitolo 1], i professionisti contabili non possono e non devono essere rappresentati come una categoria omogenea in quanto possono presentare caratteristiche intrinseche completamente differenti che possono rivestire un ruolo fondamentale nella definizione delle loro scelte, anche di natura professionale.

Prima di tutto, i rispondenti hanno un'età compresa tra i 24 e gli 83 anni. Inoltre, presentano diversi livelli di esperienza lavorativa: la maggior parte di essi ha almeno 10 anni di attività lavorativa in ambito professionale (62,7%) e un elevato grado di istruzione, che corrisponde ad avere conseguito almeno la laurea specialistica/magistrale. Inoltre, è possibile osservare che il 91,5% dei Dottori Commercialisti è anche abilitato ad effettuare l'attività di revisione contabile. In generale, è possibile affermare che i professionisti contabili presentano un elevato livello di istruzione e hanno una lunga carriera alle spalle, anche se vi è un certo grado di variabilità. Inoltre, il 70% della categoria sottolinea la rilevanza delle regole di natura fiscale nelle scelte delle PMI.

Per quanto concerne il grado di conoscenza dei principi contabili, è stato chiesto ai Dottori Commercialisti e Revisori Contabili di auto valutarsi sulla base di una scala con una variabilità che spazia da un minimo di uno ad un massimo di sette. Gli *standard* nazionali sono generalmente ben conosciuti in quanto la mediana è definita ad un livello pari a cinque e la media è addirittura superiore a tale livello. Spostando l'attenzione nei confronti degli IAS/IFRS, è possibile osservare che la conoscenza di tali principi contabili è inferiore in quanto la mediana è pari a quattro e la media leggermente inferiore a tale livello. Infine, è senza ombra di dubbio necessario sottolineare il fatto che la conoscenza degli IFRS per PMI è ancora relativamente basso, in quanto sia la mediana che la media sono pari a tre. Come parziale giustificazione di tale eterogeneità e differenze tra i diversi *standard* è necessario ricordare che le aziende italiane devono adottare i principi contabili nazionali per la redazione del bilancio, eccezion fatta per le aziende quotate e alcune specifiche categorie di aziende che devono utilizzare gli IAS/IFRS. Gli IFRS per PMI rappresentano, allo stato attuale, semplicemente un progetto per le PMI e non sono stati accettati a livello europeo.

L'analisi di correlazione tra le diverse variabili esclude la presenza di forte correlazione e quindi di multicollinearità tra le diverse variabili in quanto praticamente tutte le relazioni presentano un livello inferiore a 0,5. Solamente la relazione tra istruzione ed esperienza lavorativa è correlata in maniera fortemente negativa (-0,61): il significato di tale relazione può essere letto come il fatto che professionisti contabili con più esperienza hanno un livello di istruzione più basso. Inoltre, in questo studio, non includo la variabile età in quanto è fortemente correlata, con segno negativo, con il livello di istruzione. In maniera simile, il livello di conoscenza dei principi contabili nazionali e degli IAS/IFRS è altamente correlato con la conoscenza degli IFRS per PMI e quindi sono esclusi dall'analisi.

3.8.2 Discussione dei risultati

3.8.2.1 Ipotesi 1

3.8.2.1.1 Questionario

Nella prima parte dell'analisi dei risultati, studio la relazione tra l'atteggiamento nei confronti degli aspetti tecnici, strategici e concettuali dei principi contabili e l'atteggiamento complessivo nei confronti degli IFRS per PMI. E' possibile osservare una relazione significativa e positiva tra la variabile dipendente *IFRSperPMI* e tutte e tre le variabili indipendenti, ossia *Tecn*, *Strat* e *Concet* (Panel A, Tabella 7). I professionisti contabili che apprezzano maggiormente le caratteristiche strategiche riguardanti gli aspetti finanziari ed economici dei nuovi *standard* sono maggiormente inclini a suggerire ai loro clienti l'adozione dei nuovi principi contabili. Per quanto riguarda la rilevanza dell'impatto delle diverse variabili, è possibile osservare che il quadro concettuale riveste un ruolo determinante nella scelta finale, mentre le componenti tecniche sono meno incisive nel giudizio circa gli IFRS per PMI.

L'aver dimostrato che tutte e tre le componenti (tecnica, strategica e concettuale) influenzano il giudizio finale dei Dottori Commercialisti e Revisori Contabili sulle scelte di natura contabile permette di inferire che il grado di accettazione istituzionale di un nuovo *set* di principi contabili è legato e definito attraverso diverse logiche. I professionisti contabili non possono più unicamente essere considerati come una categoria di "gentiluomini", ma al tempo stesso, il mutamento verso lo spirito commerciale non è stato totale, come ha dimostrato la contemporanea relazione positiva e significativa sia degli aspetti tecnici che di quelli strategici in ambito economico e finanziario. Inoltre, i Dottori Commercialisti e Revisori Contabili prendono fortemente in considerazione il quadro concettuale sulla cui base i principi contabili sono definiti: tale evidenza giustifica l'ampio dibattito circa la rilevanza e la ridefinizione del quadro concettuale anche a livello micro e professionale.

Tabela 8 – Risultati dei modelli empirici

Panel A – modello (1)

$$IFRSperPMI = \beta_0 + \beta_1Tecn + \beta_2Strat + \beta_3Concet + \varepsilon$$

	Coeff.	Dev. Std.	z value	Pr(> z)
(Intercetta)	0.71436	0.09633	-7.415	1.21e-13 ***
Tecn	0.52697	0.14679	3.59	0.000331 ***
Strat	0.80263	0.14697	5.461	4.73e-08 ***
Concet	1.61668	0.15523	10.415	< 2e-16 ***
Osserv	1269			
LR chi2	267.85			
R2	0.257			
Pr(> chi2)	<0.0001			

Signif.: '***' 0.001 '**' 0.01 '*' 0.05 '.' 0.1

IFRSperPMI = atteggiamento nei confronti degli IFRS per PMI. 1 se positivo, 0 altrimenti. *Tecn* = Utilità delle caratteristiche tecniche (a). 1 se percezione positiva (sopra la mediana), 0 altrimenti. *Strat* = Utilità delle caratteristiche strategiche riguardanti gli aspetti finanziari ed economici. 1 se percezione positiva (sopra la mediana), 0 altrimenti. *Concet* = Apprezzamento del quadro concettuale (c). 1 se atteggiamento positivo, 0 altrimenti

3.8.2.1.2 Interviste

I risultati del questionario appena presentati sono coerenti con il contenuto delle interviste ai Presidenti delle sezioni locali. Quasi tutti i Presidenti intervistati affermano che le PMI richiedono continuamente ai rispettivi Dottori Commercialisti e Revisori Contabili la prestazione di servizi sia tradizionali (contabilità e di revisione) che di consulenza, soprattutto data la crescente domanda di informazione e la necessità di espansione a livello internazionale dovuta alla restrizione del mercato nazionale.

In particolare, vi è una crescente attenzione nei confronti dell'informazione finanziaria effettuata dalle PMI, come anche dimostrato dalle recente letteratura (Smith and Cordina 2014). Gli imprenditori e i dirigenti hanno bisogno di ulteriori informazioni all'interno del loro processo decisionale e i professionisti contabili possono fornire un'attività di consulenza in quest'ambito, ampliando le loro aree di interesse.

C3 afferma che:

Per quanto riguarda le PMI, mi sembra di aver notato ultimamente un maggior interesse delle aziende (imprenditori, amministratori, dirigenti ecc...) verso le tematiche economico-aziendali. Un maggior interesse verso nuovi strumenti utili per la gestione aziendale, cioè una mentalità un po' più aperta verso le novità, una mentalità che vada un po' oltre il mero adempimento normativo.

Anche nel rapporto banca-impresa mi sembra ci sia una maggiore volontà di comunicare (anche autonomamente) la propria situazione economico-finanziaria.

In maniera simile, C7 concorda sul fatto che è in corso un processo di cambiamento, in quanto dice che:

Relativamente al rapporto tra “informazioni economico-finanziarie” e “Piccole Medie Imprese”, possiamo osservare che le aziende sono nel tempo indotte (sia da obblighi normativi sia per adeguarsi al mercato) a fornire molte

più informazioni rispetto al passato (basti pensare a Basilea, ai rating, ecc..) per aumentare la propria affidabilità soprattutto in termini di merito creditizio.

Al tempo stesso, C4 sottolinea l'eterogeneità nella comunicazione economica finanziaria delle aziende in quanto sostiene che:

Per quanto riguarda il rapporto tra “informazioni economico-finanziarie” e “Piccole Medie Imprese”, possiamo osservare che alcune aziende (quelle di maggiori dimensioni) hanno iniziato a comunicare maggiormente (in modo volontario), ma la stragrande maggioranza delle PMI continua ad adeguarsi sulla comunicazione minima richiesta per legge.

Inoltre, diversi Presidenti affermano che i principi contabili dovrebbe evolvere continuamente al fine di tenere il passo dei cambiamenti parte della società di cui facciamo parte. C2 afferma che:

Gli IFRS sono un ottimo progetto, un'opportunità che l'Italia dovrebbe saper sfruttare per rinnovare e rimanere al passo con l'economia mondiale.

Gli IFRS sono, ovviamente, un progetto in continua evoluzione; non è pensabile che possano rimanere “immutati nel tempo”, si devono adeguare ai mutati scenari mondiali (basti pensare al peso sempre più rilevante acquisito dagli intangibles negli ultimi trenta anni).

Pertanto, risulta sempre più fondamentale la cooperazione tra ambiente accademico e quello professionale, in modo tale da creare le adeguate sinergie tra aspetti teorici e operativi.

In tale contesto, diventa sempre più difficile riuscire ad aggiornarsi e rimanere al passo con i tempi, è sempre più faticoso “studiare” e modificare il proprio modus operandi; non è soltanto un problema culturale, di chiusura verso le novità, ma più spesso è un problema di “tempo”, ossia è sempre più un problema riuscire a trovare il tempo tra le migliaia di problematiche operative che un commercialista deve affrontare quotidianamente.

Anche se di fatto gli IFRS vengono applicati da pochissime aziende, continuiamo comunque a credere in tale progetto, e non crediamo che tale progetto sia una “montagna che ha partorito il topolino”. Rappresentano uno

“strumento” e non è possibile dire a priori se sia “buono o cattivo”, tutto dipende dall’utilizzo che se ne fa.

Non consideriamo gli IFRS come una “moda passeggera” o come un qualcosa imposto dalla “cultura anglosassone”. Ma un’ottima opportunità da sfruttare.

Al tempo stesso, alcuni Presidenti contestano l’approccio degli IAS/IFRS fondamentalmente basato sulla cultura anglosassone e sono fortemente critici nei loro confronti per il forte legami ai valori di mercato. Per esempio, C7 sostiene che:

Gli IFRS rappresentano un raffinato strumento della recente evoluzione della dottrina contabile internazionale. Essi tuttavia sono entrati in vigore nel peggiore contesto economico degli ultimi cinquanta anni.

La pessima congiuntura economica ha messo a dura prova gli IFRS (facendo loro una sorta di “impairment test”): l’eccessiva volatilità dei principi stessi, dei mercati e delle valutazioni sta andando a discapito della affidabilità degli IFRS.

Dal momento in cui sono stati “coniati” ad oggi il mondo è cambiato, potremmo dire che sono diventati quasi inadeguati; sono già al lavoro a livello europeo commissioni di studio per normare un “rientro” dagli IFRS”.

In maniera simile, C4 sottolinea alcuni limiti in quanto afferma che:

In linea generale sono favorevole agli IFRS, anche se non mancano degli aspetti negativi, si pensi ad esempio:

- all’eccessiva produzione documentale (non so quanto la stessa possa essere effettivamente utilizzata dagli operatori esterni)

- all’eccessiva variabilità delle valutazioni di bilancio (che, talvolta, possono creare esagerate “preoccupazioni” o, al contrario, immotivate situazioni “euforiche”)

C1 presenta una posizione più moderata e riassuntiva dell’atteggiamento globale dei diversi Presidenti intervistati, in quanto sostiene che:

Gli IFRS possono rappresentare uno strumento per una maggiore integrazione delle imprese a livello europeo e pertanto il loro studio e la loro conoscenza sono di fondamentale importanza.

Rappresentano una “partita aperta” ancora da giocare, un modo per ridare “lustro alla contabilità” spesso “degradata” a mero adempimento formale o a mero strumento “a disposizione” della normativa fiscale.

La contabilità, infatti, dovrebbe riacquistare maggiore “dignità” ed essere maggiormente utilizzata come strumento a supporto delle decisioni imprenditoriali e come strumento per la divulgazione (a terzi) delle informazioni economico finanziarie.

Infatti, la comparabilità a livello interaziendale e quindi il miglioramento nell’accesso al credito è visto come un punto cruciale nella definizione della comunicazione economica-finanziaria delle aziende, soprattutto alla luce delle recenti difficoltà nella raccolta di capitale. Investitori stranieri e di natura istituzionale possono compensare tale mancanza di fonti, ma spesso richiedono informazioni di natura finanziaria che le PMI non forniscono.

3.8.2.2 Ipotesi 2

3.8.2.2.1 Questionario

Nella tabella 7 (Panel B, C e D) sono riportati i risultati relativi alle caratteristiche dei professionisti contabili. E’ possibile notare che in tutti i tre i casi riportati, la relazione con il livello di conoscenza degli IFRS per PMI (*prep_IFRSperPMI*) è sempre positiva e significativa. Tale risultato mostra che più un Dottore Commercialista è preparato circa i nuovi principi contabili, più tenderà ad apprezzare i diversi aspetti dello *standard*. Di conseguenza, il ruolo di definizione dei corsi di aggiornamento professionali, che in Italia sono principalmente svolti con il supporto delle sezioni locali dell’ordine professionale e delle università, è essenziale. Al tempo stesso, i Dottori Commercialisti e Revisori Contabili che hanno una più lunga esperienza lavorativa sono più reticenti verso i nuovi *standard*: infatti, le relazioni con le variabili dipendenti

Strat e *Tecn* sono negative, mentre per quanto concerne la variabile *Concet* non è significativa. Una possibile spiegazione è che tale categoria di professionisti potrebbe preferire a continuare a utilizzare i principi contabili nazionali, anche perché ormai li conoscono nel dettaglio dato che li hanno applicati per molti anni nel corso della loro carriera. In questo modo, questo gruppo di professionisti possono essere rappresentati come i “guardiani” della regolamentazione nazionale dato l’elevato livello di scetticismo nei confronti dei principi contabili nazionali e in particolare degli IFRS per PMI e i benefici che possono portare alle aziende e alla comunità di *stakeholder* in una più larga prospettiva. E’ interessante notare che coloro che sono abilitati allo svolgimento dell’attività di revisione contabile sostengono sia gli elementi tecnici che il quadro concettuale secondo cui gli IFRS per PMI sono stati preparati. Infine, i professionisti contabili che attribuiscono una elevata rilevanza alle regole fiscali nelle scelte delle PMI presentano un atteggiamento positivo nei confronti dei nuovi *standard*: infatti, diversamente da quanto sostenuto da Quagli (2013), i risultati mostrano che non è percepito come un problema la relazione tra le regole di natura fiscale e gli IFRS per PMI.

Tabella 8*Panel B – modello (2)*

$$Tecn = \beta_0 + \beta_1 Esper + \beta_2 Prep_IFRSperPMI + \beta_3 Rev + \beta_4 Istr + \beta_5 Tax + \varepsilon$$

	Coeff	Errore std.	z value	Pr(> z)	
(Intercetta)	-0.8318	0.2549	-3.264	0.0011	**
Esper	-0.2638	0.1283	-2.055	0.0399	*
Prep_IFRSperPMI	0.9388	0.1172	8.007	1.18E-15	***
Rev	0.3457	0.2163	1.598	0.11	
Istr	-0.2158	0.1472	-1.466	0.1426	
Tax	0.5241	0.1294	4.05	5.12E-05	***
Osserv	1269				
LR chi2	90.94				
R2	0.092				
Pr(> chi2)	<0.0001				

*Signif.: '***' 0.001 '**' 0.01 '*' 0.05*

Tecn = Utilità delle caratteristiche tecniche. 1 se atteggiamento positivo (sopra la mediana), 0 altrimenti. *Esper* = Livello di esperienza. 1 se uguale o oltre 10 anni, 0 altrimenti. *prep_IFRSperPMI* = conoscenza degli IFRS per PMI, compreso tra 1 (livello inferiore) a 7 (livello superiore). *Rev* = 1 se il Dottore Commercialista è anche abilitato alla revisione contabile, 0 altrimenti. *Istr* = Livello di istruzione. 1 se uguale o maggiore della laurea magistrale, 0 altrimenti. *Tax* = Rilevanza assegnata alle regole fiscali nelle scelte delle PMI. 1 se alta (sopra la mediana), 0 altrimenti.

Panel C – modello (3)

$$\text{Strat} = \beta_0 + \beta_1 \text{Esper} + \beta_2 \text{Prep_IFRSperPMI} + \beta_3 \text{Rev} + \beta_4 \text{Istr} + \beta_5 \text{Tax} + \varepsilon$$

	Stima	Errore std	z value	Pr(> z)	
(Intercetta)	-1.1907	0.2631	-4.526	6.00E-06	***
Esper	-0.4428	0.1302	-3.402	0.000669	***
Prep_IFRSperPMI	0.9067	0.1189	7.623	2.48E-14	***
Rev	0.6684	0.2224	3.006	0.00265	**
Istr	-0.2651	0.1491	-1.779	0.075311	
Tax	0.8325	0.132	6.306	2.86E-10	***
Osserv	1269				
LR chi2	120.86				
R2	0.121				
Pr(> chi2)	<0.0001				

Signif.: '***' 0.001 '**' 0.01 '*' 0.05

Strat = Utilità delle caratteristiche strategiche riguardanti gli aspetti finanziari ed economici. 1 se percezione positiva (sopra la mediana), 0 altrimenti. *Esper* = Livello di esperienza. 1 se uguale o oltre 10 anni, 0 altrimenti. *prep_IFRSperPMI* = conoscenza degli IFRS per PMI, compreso tra 1 (livello inferiore) a 7 (livello superiore). *Rev* = 1 se il Dottore Commercialista è anche abilitato alla revisione contabile, 0 altrimenti. *Istr* = Livello di istruzione. 1 se uguale o maggiore della laurea magistrale, 0 altrimenti. *Tax* = Rilevanza assegnata alle regole fiscali nelle scelte delle PMI. 1 se alta (sopra la mediana), 0 altrimenti.

Panel D – modello (4)

$$\text{Concet} = \beta_0 + \beta_1 \text{Esper} + \beta_2 \text{Prep_IFRSperPMI} + \beta_3 \text{Rev} + \beta_4 \text{Istr} + \beta_5 \text{Tax} + \varepsilon$$

	Coeff.	Errore std	z value	Pr(> z)	
(Intercetta)	-2.17501	0.29493	-7.375	1.65E-13	***
Esper	0.02331	0.13655	0.171	0.8644	
Prep_IFRSperPMI	1.30812	0.12908	10.134	< 2e-16	***
Rev	0.57464	0.24537	2.342	0.0192	*
Istr	0.35026	0.16136	2.171	0.03	*
Tax	-0.07317	0.13919	-0.526	5.99E-01	
Osserv	1269				
LR chi2	121.39				
R2	0.127				
Pr(> chi2)	<0.0001				

Signif.: '***' 0.001 '**' 0.01 '*' 0.05

Concet = Apprezzamento del quadro concettuale (c). 1 se atteggiamento positivo, 0 altrimenti. *Esper* = Livello di esperienza. 1 se uguale o oltre 10 anni, 0 altrimenti. *prep_IFRSperPMI* = conoscenza degli IFRS per PMI, compreso tra 1 (livello inferiore) a 7 (livello superiore). *Rev* = 1 se il Dottore Commercialista è anche abilitato alla revisione contabile, 0 altrimenti. *Istr* = Livello di istruzione. 1 se uguale o maggiore della laurea magistrale, 0 altrimenti. *Tax* = Rilevanza assegnata alle regole fiscali nelle scelte delle PMI. 1 se alta (sopra la mediana), 0 altrimenti.

3.8.2.2.2 Interviste

In tutte le interviste effettuate, i Presidenti hanno fortemente sottolineato l'importanza della formazione e dell'aggiornamento dei professionisti contabili. Inoltre, sostengono che i Dottori Commercialisti utilizzano giornalmente principi contabili nazionali, mentre in pochissimi casi sono stati esposti agli IAS/IFRS. Finora, i corsi che sono stati proposti dalle sezioni locali hanno riguardato principalmente ambiti di natura tributaria e i principi contabili nazionali. Al tempo stesso, C4 afferma che si stanno facendo grandi sforzi con l'obiettivo di fornire la migliore formazione possibile:

La formazione dei Dottori commercialisti è adeguata alle esigenze del mercato, ed è difficile (anche se questo è il nostro mestiere) stare sempre aggiornati su tutte le nuove normative. Un supporto molto importante può arrivare dagli Ordini, nel nostro caso, ad esempio, ben quattordici Ordini si sono federati per fare formazione continua agli iscritti (formazione reputata da tutti di altissimo livello).

Al tempo stesso, le sezioni locali sollevano vari limiti per quanto concerne la formazione. Inoltre, vi è la generale condivisione della mancanza di tempo e del crescente numero di pratiche amministrative da effettuare che quindi limitano fortemente la possibilità di potersi aggiornare correttamente. Coerentemente, C6 dice che:

La formazione dei Dottori Commercialisti è un'altra nota dolente della nostra professione: sempre più difficile (forse troppo) rimanere costantemente aggiornati su tutte le novità esistenti, pertanto risulta sempre più evidente la necessità di "specializzarsi" e collaborare tra colleghi.

Reputo comunque molto utile lo strumento della "formazione obbligatoria".

Come sottolineato da C7, alcune azioni sono state intraprese, anche se ritenute ancora insufficienti:

La formazione dei Dottori Commercialisti è caratterizzata da una forte innovazione e necessità dovuta ai rilevanti e continui cambiamenti che

caratterizzano la nostra professione. Dal 2003 è stato dato avvio alla “formazione obbligatoria” che (parallelamente a quella volontaria) contribuisce a garantire la qualità dei servizi resi ai propri clienti.

In maniera simile, C5 descrive alcune attività svolte dalla sua sezione locale, in quanto:

La formazione per i Dottori Commercialisti è un problema molto sentito, è difficile “invogliare” i propri iscritti ad elevare ulteriormente il livello della propria preparazione. A tal proposito il nostro Ordine ha iniziato ad attivare dei servizi ulteriori per facilitare la formazione e “costringere” i propri iscritti ad aggiornarsi costantemente (vedi l’utilizzo di badge, l’attribuzione di CFP dopo la soglia dei trenta minuti, formazione tramite e-learning, ecc.)

In generale, vi è anche la richiesta di una maggiore integrazione tra mondo teorico, specialmente del mondo accademico, e pratica professionale. Gli studi professionali di più piccole dimensioni, e più in generale coloro che non operano all’interno delle Big-4 che prevedono spesso delle linee guida a livello internazionale, beneficerebbero fortemente da questo tipo di sinergia e potrebbero anche essere maggiormente preparati sulle varie novità a livello contabile.

C3 sottolinea esattamente questo aspetto, in quanto:

Per quanto riguarda la formazione, la situazione potrebbe essere ancora migliorata, in particolare si potrebbe pensare di rendere ancora più effettivo il connubio tra parte teorica ed operativa. Anche relativamente agli IFRS, potrebbero essere addirittura le regioni più depresse a investire maggiormente su tale formazione e recepire più velocemente le novità introdotte dalla globalizzazione.

A questo punto, è chiaro che il ruolo delle associazioni professionali non è unicamente quello di mantenere lo *status quo*, soprattutto all’interno della professione: tale istituzione ha il reale potere di definire le identità professionali e

il loro sostegno a nuove iniziative si sostanzia in una legittimazione di natura istituzionale.

3.9 Conclusioni

Gli IFRS per PMI rappresentano uno dei progetti più importanti sviluppati dallo IASB, e più in generale, all'interno dell'armonizzazione contabile (Ghio and Verona 2015). Un consistente numero di attori è stato attualmente escluso dal processo decisionale, anche se potrebbero poi essere coinvolti nel processo di implementazione e quindi giocare un ruolo fondamentale nell'adozione *de facto* dei nuovi *standard* e di legittimazione di tali principi contabili.

Le aziende di minori dimensioni si rivolgono normalmente ai Dottori Commercialisti al fine di preparare i loro prospetti finanziari e adempiere alle varie formalità di natura amministrativa, e, oggigiorno, si rivolgono a tali professionisti anche per ottenere consulenza di natura strategica. E' necessario sottolineare, a questo punto, che proprio i professionisti contabili dovrebbero applicare gli IFRS per PMI e che in molti casi si confronterebbero per la prima volta con il quadro concettuale di riferimento dei principi contabili internazionali, in quanto raramente è loro richiesto di applicare gli IAS/IFRS nella redazione dei bilanci, date anche le limitazioni imposte dal legislatore comunitario ed italiano circa le aziende che hanno accesso a tali *standard*.

L'analisi di un questionario a cui hanno partecipato 1,268 Dottori Commercialisti e Revisori Contabili italiani e 10 interviste a Presidenti di sezione locale dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e Revisori Contabili si è posta come obiettivo di migliorare la comprensione del rapporto tra professione contabile e processo di armonizzazione a livello internazionale, che necessariamente coinvolge anche l'Italia. Inizialmente, ho osservato il ruolo che giocano le diverse logiche sul processo decisionale dei professionisti contabili. Il principale risultato è che sia gli aspetti di natura tecnica che strategica sono rilevanti e, quindi, i valori propri dello spirito professionale e dello spirito commerciale possono coesistere ed essere interconnessi. Inoltre, i professionisti contabili prendono anche in

considerazione il quadro concettuale sulla cui base i principi contabili sono preparati.

L'analisi della professione contabile, finora considerata una sorta di "scatola nera" porta ad evidenziare che vi sono posizioni sostanzialmente differenti su questo progetto. Diversamente da Quagli and Paoloni (2012), il cui studio è basato unicamente su tre osservazioni, il 57,53% degli intervistati supporta il progetto degli IFRS per PMI e la totalità dei Presidenti di sezione locale individua degli aspetti positivi, anche se non molti di essi rilevano alcune criticità che devono essere necessariamente risolte prima della loro applicazione. In particolare, è interessante sottolineare il fatto che i professionisti che hanno una maggior esperienza sono quelli più scettici nei confronti del progetto in questione: possono essere rappresentati come una sorta di "guardiani" della tradizione contabile nazionale e preferiscono continuare ad adottare i principi contabili italiani piuttosto che gli IFRS per PMI, motivando tale scelta con il fatto che questi ultimi non forniscono sufficienti benefici, soprattutto dal punto di vista tecnico e strategico, per compensare i costi che possono essere generati dal cambiamento di *standard*. Il livello di conoscenza degli IFRS per PMI è un altro importante aspetto in quanto il professionista sarà più incline ad avere un atteggiamento positivo nei confronti dei nuovi *standard* nel caso in cui sia più informato in merito. E' interessante notare che diversamente da quanto ci si potrebbe aspettare, la relazione tra regole di natura tributaria e i nuovi principi contabili non sia percepita come un problema al fine di una corretta implementazione. A questo punto è evidente che non si può rappresentare in maniera omogenea i professionisti contabili in quanto è chiaramente possibile identificare diverse voci all'interno dei confini formali della professione.

L'associazione di categoria ha una percezione generalmente positiva nei confronti dei nuovi *standard* ed è già impegnata nel preparare e fornire un insieme di corsi di formazione ed aggiornamento. Attraverso il sostegno e la diffusione dei nuovi principi contabili, le sezioni locali rivestono un ruolo fondamentale nella legittimazione del cambiamento. Infatti, lo studio del loro punto di vista permette di evidenziare il loro ruolo attivo e rilevante al fine di influenzare la diffusione dei

nuovi principi contabili e più in generale, la relazione tra i Dottori Commercialisti e Revisori Contabili e la ragioneria.

Questo studio contribuisce all'attuale dibattito circa la definizione di principi contabili per le PMI, questione particolarmente rilevante come è anche stato sottolineato all'interno del "*Green Paper*" predisposto dalla Commissione Europea nel novembre 2014. I professionisti contabili rappresentano una delle categorie che è necessariamente coinvolta nell'implementazione *de facto* delle nuove regole contabili in quanto la maggior parte della loro attività è svolta per far fronte alle esigenze di questa tipologia di aziende. E' quindi particolarmente rilevante comprendere a fondo quale è il loro atteggiamento nei confronti di questi *standard* e quali aspetti maggiormente influiscono nel loro giudizio finale.

Questo studio contribuisce alla teoria istituzionale delle professioni in quanto mostra che diverse logiche possono coesistere e come queste ultime influiscono sul processo decisionale. Infatti, è stato possibile identificare gli elementi chiave che i Dottori Commercialisti e Revisori Contabili prendono in considerazione quando devono applicare i principi contabili: un elemento controverso come può essere l'accettazione del quadro concettuale su cui i principi contabili sono costruiti risulta un elemento essenziale anche a livello micro. Quindi, il quadro concettuale che lo IASB sta attualmente elaborando dovrebbe anche tenere in considerazione gli interessi di questa particolare categoria, soprattutto se lo si vuole applicare anche alla contabilità per le PMI: è evidente che un processo di consultazione con questi attori deve essere messo in atto. Infine, tale studio fornisce indicazioni circa il contesto contabile dell'Europa Continentale, il quale finora non è stato ampiamente indagato nonostante l'attività globale dello IASB (Jorissen et al. 2013).

In futuro potrebbe essere interessante analizzare se vi sono differenze a livello internazionale nella mentalità dei professionisti contabili e se la cultura locale così come la tradizione contabile possano influire sull'atteggiamento nei confronti delle attività di armonizzazione contabile ed in particolare per quanto concerne gli IFRS per PMI. Inoltre, Malsch and Gendron (2013) affermano che una delle problematiche principali è determinata dal fatto che l'equilibrio tra le

diverse logiche è spesso instabile e non permanente in quanto le dinamiche tendono a essere fragili ed estremamente complesse. Quindi, potrebbe essere interessante studiare la resistenza o il declino nel tempo di questo equilibrio attualmente identificato. Inoltre, altri attori, quali le aziende di minori dimensioni dovrebbero anche essere interpellate per comprendere la loro posizione. Le PMI rappresentano una categoria che include una vasta tipologia di aziende e quindi potrebbero emergere anche differenze a seconda che il Paese in cui l'impresa si sviluppi inizialmente sia avanzato o in via di sviluppo.

Riflessioni finali

Lo studio della professione contabile e quello del processo di regolamentazione contabile hanno chiaramente dimostrato che si è di fronte ad uno scenario in continua evoluzione. Infatti, in entrambi i settori vi sono stati cambiamenti che si possono tranquillamente definire come rivoluzionari nel corso degli ultimi anni. Inoltre, essi non hanno avuto una dimensione esclusivamente ermetica, ma sono stati ampliamenti connessi con conseguenze non solo nell'ambito della ragioneria, ma su tutta l'economia e sulla società in generale.

Come sottolinea Bertini (1990), “nel loro insieme, tutte le manifestazioni del mondo aziendale costituiscono un corpo unico di fenomeni retti da leggi identiche e orientate verso fini comuni. Si delinea pertanto una struttura di ordine superiore alla quale è possibile dare il nome di sistema”. Perciò, partendo dall'analisi del sistema contabile come pratica e istituzione sociale non unicamente come un mero tecnicismo, è stato possibile meglio comprendere le diverse dinamiche della professione contabile. Infatti, è chiaro il fatto che lo spirito professionale che ha caratterizzato nella fase iniziale lo sviluppo della professione e che solitamente viene utilizzato come elemento fondante della categoria da parte dell'opinione pubblica, non rappresenta più una descrizione veritiera. Infatti, concetti quali autonomia, protezione dell'interesse pubblico, indipendenza, capacità tecniche non rappresentano più i concetti chiave che guidano i professionisti nelle loro scelte. Infatti, è emerso lentamente, ma recentemente con sempre maggiore insistenza, un modello basato sullo spirito commerciale, i cui elementi chiave sono il perseguimento del profitto, la logica imprenditoriale e la prestazione di servizi accessori, *in primis* di consulenza. Inoltre, all'interno dei confini della professione stessa è ormai possibile distinguere due diversi tipi di attori: da una parte le c.d. Big-4, vere e proprie multinazionali, le quali rappresentano le nuove *élite*, sia in termini di risorse umane impiegate che di risorse economiche; dall'altra, vi sono gli studi professionali, spesso operanti a livello locale, che si occupano principalmente di adempiere alle necessità delle aziende di minori dimensioni.

Per quanto riguarda la regolamentazione, è possibile osservare che anche in questo settore è in corso un evidente spostamento del centro decisionale, con evidenti ripercussioni sulle modalità con cui le decisioni vengono prese. Infatti, inizialmente il centro decisionale era principalmente a livello nazionale e la concertazione era aperta alle varie parti sociali: l'obiettivo era il conseguimento del bene sociale. Lentamente, fin dalla creazione dello IASB nel 1973, il centro decisionale si è spostato a un livello di più ampio respiro e superando i confini nazionali. Attualmente, le scelte vengono effettuate a livello transnazionale e sono *de facto* delegate ad un organismo di natura privata quale lo IASB. Infatti, gli IAS/IFRS, i principi contabili internazionali adottati da più di 120 Paesi tra cui anche l'Italia, sono definiti in prima istanza dallo IASB e, solamente in un secondo momento, gli stati intervengono. Inoltre, il loro ruolo riguarda quasi esclusivamente la fase di implementazione e non sul contenuto degli *standard* stessi: infatti, è molto raro che gli stati modifichino il contenuto dei principi contabili, anche perché l'immediata conseguenza sarebbe la mancanza di comparabilità a livello internazionale. A questo punto, è particolarmente interessante sottolineare il fatto che lo IASB non sia strettamente legato all'obiettivo del perseguimento dell'interesse pubblico e, nonostante le differenti occasioni di consultazioni aperte al pubblico, non tutti gli attori hanno la stessa influenza all'interno del processo decisionale. Infatti, la moltitudine di attori coinvolti così come la complessità nell'identificazione di una soluzione tendono necessariamente a privilegiare coloro che possono ottenere benefici sufficienti da compensare le risorse monetarie e umane impiegate. Al tempo stesso, è necessario prendere in considerazione il fatto che vi può essere un disallineamento tra quanto viene definito a livello centrale e la relativa implementazione (Meyer and Rowan 1977).

Il caso empirico si pone esattamente come obiettivo quello di contribuire al rapporto tra regolamentazione e professione contabile. Il progetto analizzato, gli IFRS per PMI, rappresenta un'innovazione totale sia per il mondo dei professionisti che per quello economico, in quanto le PMI, fino ad oggi, hanno sempre fatto riferimento alla legislazione nazionale. Al tempo stesso, la loro crescente dimensione internazionale così come la necessità di attrarre ulteriori

finanziamenti soprattutto dall'estero o da nuovi investitori, richiede un miglioramento della comunicazione economica-finanziaria, come anche sottolineato recentemente nel *Green Paper* della Commissione Europea nel novembre 2014. L'analisi dei 1.268 questionari ricevuti dai Dottori Commercialisti e Revisori Contabili italiani e delle 10 interviste a Presidenti delle sezioni locali dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e Revisori Contabili ha permesso di andare oltre la consueta rappresentazione di 'scatola nera' della professione, in particolare per quanto concerne la fase di concertazione circa la definizione delle regole contabili. Lo studio delle diverse logiche che influenzano l'atteggiamento dei professionisti contabili nei confronti degli IFRS per PMI mostra che vi è una sostanziale coesistenza tra spirito professionale e spirito commerciale e che entrambi i valori sono rilevanti. E' interessante sottolineare che anche il quadro concettuale sulla cui base sono fondati i principi contabili risulta essere importante al fine di una piena accettazione. E' d'altronde necessario osservare l'eterogeneità di opinioni all'interno della categoria dei professionisti. Infatti, è possibile evidenziare come coloro che hanno una maggiore esperienza così come coloro che hanno una conoscenza meno approfondita degli IFRS per PMI sono meno inclini ad accettare i nuovi *standard*, risultando, *de facto*, essere una sorta di guardiani della tradizione contabile. Infine, emerge piuttosto chiaramente il ruolo essenziale svolto da parte dall'associazione di categoria nella diffusione delle innovazioni e, più in generale, nel processo di legittimazione dei cambiamenti.

In generale, in questo lavoro è stato possibile osservare come le diverse logiche sono interconnesse e necessitano, in un primo tempo, di essere singolarmente analizzate e, successivamente, di uno studio circa le loro interrelazioni. A questo livello di complessità, si è aggiunto l'elemento temporale che, come è stato più volte sottolineato, è assolutamente cruciale in questa analisi: la mera rappresentazione statica non avrebbe permesso di comprendere la situazione attuale. Infatti, solo un'interpretazione di tipo dinamica può realmente contribuire a migliorare la comprensione della contabilità come pratica sociale e istituzionale e, più in generale, della realtà. Infatti, tramite tale analisi si è potuto

osservare i cambiamenti che si sono succeduti nel tempo e che hanno determinato la situazione attuale.

La ricchezza del tema studiato non può necessariamente esaurirsi in questa analisi e numerosi interrogativi possono essere identificati anche a partire dal presente lavoro. Per quanto riguarda il processo di regolamentazione, è necessario capire se il trasferimento del centro decisionale dalle singole legislazioni nazionali ad un organismo di tipo transazionale può essere considerato come il risultato di meccanismo evuzionistico oppure di natura diffusionista (Djelic and Kleiner 2006; Djelic and Quack 2007; Baudot 2014; DiMaggio and Powell 1983). Il primo approccio assume che nuove forme di organizzazione emergano in quanto maggiormente efficienti e funzionali. Nel secondo caso, si assiste ad un trasferimento e diffusione di pratiche e strutture attraverso diversi canali. Inoltre, dopo aver documentato il rischio di disallineamento tra decisione e implementazione delle regole contabili e le diverse logiche che è necessario tenere in considerazione, sarebbe ulteriormente interessante capire se e come i due centri decisionali mutano il loro rapporto con il proseguo del progetto degli IFRS per PMI e quali possono essere gli impatti per la comunicazione economica-finanziaria delle aziende. Infatti, mentre l'attuale ricerca empirica si sostanzia di fatto nello studio di un progetto e in particolare nella sua fase di elaborazione e ulteriore definizione, può essere utile capire se è possibile identificare *pattern* simili anche una volta che il legislatore ha previsto l'utilizzazione a livello generalizzato. Differentemente dal presente scenario, un terzo attore, il legislatore, entrerebbe in gioco attraverso il suo potere coercitivo nella richiesta di utilizzo di questi nuovi *standard* contabili e, quindi, potrebbe essere interessante vedere quanto tale elemento influenza il processo decisionale, soprattutto in settore, come sottolineato da Gendron and Spira (2009), quale la professione contabile, da sempre caratterizzato da un forte volontà di autoregolamentazione e di autonomia rispetto a soggetti terzi.

Bibliografia

- Abbott, A. 1981. Status and Status Strain in the Professions. *The American Journal of Sociology* 86 (4):819-835.
- Abbott, A. 1988. *The System of the Professions: An Essay in the Division of Expert Labor*: Chicago: University of Chicago Press.
- Ahmed, A. S., M. Neel, and D. Wang. 2013. Does mandatory adoption of IFRS improve accounting quality? Preliminary evidence. *Contemporary Accounting Research* 30 (4):1344-1372.
- Alford, A., J. Jones, R. Leftwich, and M. Zmijewski. 1993. The relative informativeness of accounting disclosures in different countries. *Journal of Accounting Research* 31:183–223.
- Allee, K. D., and T. L. Yohn. 2009. The demand for financial statements in an unregulated environment: An examination of the production and use of financial statements by privately held small businesses. *The Accounting Review* 84 (1):1-25.
- Allegrini, M. 2007. *L'adozione degli IAS/IFRS in Italia: impatti sostanziali e formali sul bilancio: operazioni di leasing e fondi per rischi e oneri*: G. Giappichelli.
- Alvehus, J., and A. Spicer. 2012. Financialization as a strategy of workplace control in professional service firms. *Critical Perspectives on Accounting* 23 (7–8):497-510.
- Amaduzzi, A. 1949. *Conflitto ed equilibrio di interessi nel bilancio dell'impresa*: Francesco Cacucci.
- Anderson-Gough, F., C. Grey, and K. Robson. 2001. Tests of time: organizational time-reckoning and the making of accountants in two multi-national accounting firms. *Accounting, Organizations and Society* 26 (2):99-122.
- André, P., A. Filip, and L. Paugam. 2015. The Effect of Mandatory IFRS Adoption on Conditional Conservatism in Europe. *Journal Of Business Finance & Accounting*.

- Annisette, M., and V. U. Trivedi. 2013. Globalization, paradox and the (un) making of identities: Immigrant Chartered Accountants of India in Canada. *Accounting, Organizations and Society* 38:1-29.
- Ball, R. 2006. International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for investors. *Accounting and business research* 36 (sup1):5-27.
- Ball, R., and P. Brown. 1968. An empirical evaluation of accounting income numbers. *Journal of Accounting Research*:159-178.
- Ball, R., and L. Shivakumar. 2005. Earnings quality in UK private firms: comparative loss recognition timeliness. *Journal of Accounting and Economics* 39 (1):83-128.
- Bamber, E. M., and V. M. Iyer. 2002. Big 5 Auditors' Professional and Organizational Identification: Consistency or Conflict? *AUDITING: A Journal of Practice & Theory* 21 (2):21-38.
- Barrett, M., and Y. Gendron. 2006. WebTrust and the "commercialistic auditor". *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 19 (5):631-662.
- Barth, M. E., W. R. Landsman, and M. H. Lang. 2008. International Accounting Standards and Accounting Quality. *Journal of Accounting Research* 46 (3):467-498.
- Baskerville, R. F. 2006. Professional closure by proxy: the impact of changing educational requirements on class mobility for a cohort of Big 8 partners. *Accounting History* 11 (3):289-317.
- Baudot, L. 2014. GAAP convergence or convergence Gap: unfolding ten years of accounting change. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 27 (6):956 - 994.
- Beaver, W. 1968. The information content of annual earnings announcements. *Journal of Accounting Research*:67-92.
- Beck, T., and A. Demirguc-Kunt. 2006. Small and medium-size enterprises: Access to finance as a growth constraint. *Journal of Banking & Finance* 30 (11):2931-2943.

- Beck, T., A. Demirgüç-Kunt, and V. Maksimovic. 2008. Financing patterns around the world: Are small firms different? *Journal of Financial Economics* 89 (3):467-487.
- Bertini, U. 1990. *Il sistema d'azienda. Schema d'analisi*: Giappichelli Editore.
- Biddle, G. C., G. Hilary, and R. S. Verdi. 2009. How Does Financial Reporting Quality Relate to Investment Efficiency? *Journal of Accounting and Economics* 48 (2/3):112-131.
- Bisogno, M., and R. De Luca. 2015. Financial Distress and Earnings Manipulation: Evidence from Italian SMEs. *Journal of Accounting and Finance*:2249-3964.
- Boltanski, L., and E. Chiapello. 2005. The new spirit of capitalism. *International Journal of Politics, Culture, and Society* 18 (3-4):161-188.
- Botzem, S., and S. Quack. 2009. (No) limits to Anglo-American accounting? Reconstructing the history of the International Accounting Standards Committee: a review article. *Accounting, Organizations and Society* 34 (8):988-998.
- Bourdieu, P. 1980. *The Logic of Practice*. Stanford: Stanford University Press.
- . 1984. *Distinction: A Social Critique of the Judgement of Taste*. London: Routledge.
- Brint, S. 1994. *In a age of experts*: Princeton University Press.
- Brivot, M., C. H. Cho, and J. R. Kuhn. 2015. Marketing or parrhesia: A longitudinal study of AICPA's shifting languages in times of turbulence. *Critical Perspectives on Accounting*.
- Brüggemann, U., J. Hitz, and T. Sellhorn. 2013. Intended and Unintended Consequences of Mandatory IFRS Adoption: A Review of Extant Evidence and Suggestions for Future Research. *European Accounting Review* 22 (1):1-37.
- Bucher, R., and A. Strauss. 1961. Professions in process. *American Journal of Sociology* 66:325–334.

- Burchell, S., C. Clubb, A. Hopwood, J. Hughes, and J. Nahapiet. 1980. The roles of accounting in organizations and society. *Accounting, Organizations and Society* 5 (1):5-27.
- Burgstahler, D., and M. Eames. 2006. Management of earnings and analysts' forecasts to achieve zero and small positive earnings surprises. *Journal Of Business Finance & Accounting* 33 (5-6):633-652.
- Bushee, B. J., and G. S. Miller. 2012. Investor relations, firm visibility, and investor following. *The Accounting Review* 87 (3):867-897.
- Camfferman, K., and S. A. Zeff. 2007. Financial reporting and global capital markets. *A History of the International Accounting Standards Committee (1973-2000)*:420.
- Cano-Rodríguez, M. 2010. Big auditors, private firms and accounting conservatism: Spanish evidence. *European Accounting Review* 19 (1):131-159.
- Carmona, S., and M. Trombetta. 2008. On the global acceptance of IAS/IFRS accounting standards: The logic and implications of the principles-based system. *Journal of Accounting and Public Policy* 27 (6):455-461.
- Carnegie, G. D., and C. J. Napier. 1996. Critical and interpretive histories: insights into accounting's present and future through its past. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 9 (3):7-39.
- . 2010. Traditional accountants and business professionals: portraying the accounting profession after Enron. *Accounting, Organizations and Society* 35 (3):360-376.
- Carter, C., and C. Spence. 2014. Being a Successful Professional: An Exploration of Who Makes Partner in the Big 4. *Contemporary Accounting Research* 31 (4):949-981.
- Ceccherelli, A. 1966. *Le istituzioni della ragioneria*. Firenze: Felice Le Monnier.
- Chapman, C., D. J. Cooper, and P. Miller. 2009. Linking Accounting, Organizations, and Society. In

- Accounting, Organizations, and Institutions: Essays in Honour of Anthony Hopwood*, edited by C. Chapman, D. J. Cooper and P. Miller. Oxford: Oxford University Press, 1-29.
- Chen, F., O.-K. Hope, Q. Li, and X. Wang. 2011. Financial reporting quality and investment efficiency of private firms in emerging markets. *The Accounting Review* 86 (4):1255-1288.
- Chiapello, E., and K. Medjad. 2009. An unprecedented privatisation of mandatory standard-setting: The case of European accounting policy. *Critical Perspectives on Accounting* 20 (4):448-468.
- Choudhury, F., Vice President, Corporate Finance & Risk Management, World Bank. 2009. World Bank Statement on the Issuance of the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities. Washington: Press Release No:2010/018/OPCS.
- Chua, W. F., and C. Poullaos. 1993. Rethinking the profession-state dynamic: the case of the Victorian charter attempt, 1885–1906. *Accounting, Organizations and Society* 18 (7):691-728.
- Churchill, L. R. 2007. The hegemony of money: Commercialism and professionalism in American medicine. *Cambridge Quarterly of Healthcare Ethics* 16 (04):407-414.
- Cirkveni, T. 2011. Motifs and Impediments for the Harmonization of Accounting Regulations for Small and Medium-Sized Companies in the EU. *Chinese Business Review* 10 (11):1021-1027.
- CNDCEC. 2012. Rapporto 2012 sull'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili.
- Cooper, D. J., and K. Robson. 2006. Accounting, professions and regulation: Locating the sites of professionalization. *Accounting, Organizations and Society* 31 (4–5):415-444.
- Coronella, S. 2010. *Compendio di storia della ragioneria*. Roma: Rirea.

- Crawford, L., J. Ferguson, C. V. Helliard, and D. M. Power. 2014. Control over accounting standards within the European Union: the political controversy surrounding the adoption of IFRS 8. *Critical Perspectives on Accounting* 25 (4):304-318.
- D'Arcy, A. 2001. Accounting classification and the international harmonisation debate - an empirical investigation. *Accounting, Organizations and Society* 26 (4/5):327-349.
- Dambrin, C., and C. Lambert. 2008. Mothering or auditing? The case of two Big Four in France. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 21 (4):474-506.
- Daske, H. 2006. Economic Benefits of Adopting IFRS or US-GAAP – Have the Expected Cost of Equity Capital Really Decreased? *Journal of Business Finance and Accounting* 33 (3/4):329-373.
- Deegan, C., and J. Unerman. 2006. *Financial Accounting Theory*. Maidenhead: McGraw-Hill Education.
- Demartini, P. 2005. La comunicazione economico-finanziaria delle piccole medie imprese che operano sui mercati internazionali. In *Profili generali. Internazionalizzazione e comunicazione economico-finanziaria delle piccole e medie imprese*, edited by M. Paoloni, F. Cesaroni and P. Demartini. Milano: FrancoAngeli.
- Demerens, F., J.-L. Paré, and J. Redis. 2013. Investor Skepticism and Creative Accounting: The Case of a French SME Listed on Alternext. *International Journal of Business* 18 (1):59.
- Dempster, A. P., N. M. Laird, and D. B. Rubin. 1977. Maximum likelihood from incomplete data via the EM algorithm. *Journal of the Royal statistical Society* 39 (1):1-38.
- Denzin, N. K. 1978. *The research act: A theoretical introduction to research methods*: New York: McGraw-Hill.
- Di Pietra, R. 2005. Il progetto dello IASB per la redazione dei bilanci delle PMI. *Quaderni senesi di Economia aziendale e Ragioneria* (101):1-24.

- Di Pietra, R., L. Evans, J. Chevy, M. Cisi, B. Eierle, and R. Jarvis. 2008. Comment on the IASB's exposure draft 'IFRS for small and medium entities'. *Accounting in Europe* 5 (1):27-47.
- DiMaggio, P. J., and W. W. Powell. 1983. The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review* 48 (2):147-160.
- Ding, Y., O. K. Hope, T. Jeanjean, and H. Stolowy. 2007. Differences between domestic accounting standards and IAS: Measurement, determinants and implications. *Journal of Accounting and Public Policy* 26 (1):1-38.
- Djelic, M.-L. 2001. Exporting the American model: The postwar transformation of European business. *OUP Catalogue*.
- Djelic, M.-L., and T. Kleiner. 2006. The international competition network: Moving towards transnational governance. *Transnational Governance: Institutional Dynamics of Regulation*:287-307.
- Djelic, M.-L., and S. Quack. 2007. Overcoming path dependency: path generation in open systems. *Theory and society* 36 (2):161-186.
- Djelic, M.-L., and K. Sahlin. 2009. Governance and Its Transnational Dynamics: Towards a Reordering of our World? In *Accounting, Organizations, and Institutions: Essays in Honour of Anthony Hopwood*, edited by C. S. Chapman, D. J. Cooper and P. B. Miller. Oxford: Oxford University Press, 175-204.
- Durocher, S., and A. Fortin. 2011. Practitioners' participation in the accounting standard-setting process. *Accounting and business research* 41 (1):29-50.
- Easley, D., S. Hvidkjaer, and M. O'Hara. 2002. Is Information Risk a Determinant of Asset Returns? *Journal of Finance* 57 (5):2185-2221.
- EFRAG. 2010. Advice on compatibility of the IFRS for SMEs and the EU Accounting Directives. Brussels.

- Eierle, B., and A. Haller. 2009. Does Size Influence the Suitability of the IFRS for Small and Medium-Sized Entities? – Empirical Evidence from Germany. *Accounting in Europe* 6 (2):195-230.
- European Commission - Internal Market and Services DG. 2009. Consultation on the international financial reporting standard for small and medium-sized entities.
- Fins, J. J. 2007. Commercialism in the clinic: Finding balance in medical professionalism. *Cambridge Quarterly of Healthcare Ethics* 16 (04):425-432.
- Firth, M. 1997. The Provision of Nonaudit Services by Accounting Firms to their Audit Clients. *Contemporary Accounting Research* 14 (2):1-21.
- Flexner, A. 1912. *Medical education in Europe: a report to the Carnegie Foundation for the Advancement of Teaching*: Carnegie Foundation for the Advancement of Teaching.
- Fogarty, T. J., V. S. Radcliffe, and D. R. Campbell. 2006. Accountancy before the fall: The AICPA vision project and related professional enterprises. *Accounting, Organizations and Society* 31 (1):1-25.
- Galanter, M., and W. Henderson. 2008. The elastic tournament: A second transformation of the big law firm. *Stanford Law Review*:1867-1929.
- Gendron, Y., and L. F. Spira. 2009. What Went Wrong? The Downfall of Arthur Andersen and the Construction of Controllability Boundaries Surrounding Financial Auditing. *Contemporary Accounting Research* 26 (4):987-1027.
- Ghio, A., and R. Verona. 2014. Indagine sulla percezione degli IFRS per PMI da parte dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili. *Rivista dei Dottori Commercialisti* 3 (18).
- . 2015. Accounting harmonization in the BRIC countries: A common path? *Accounting Forum* 39 (2):121-139.
- Giannessi, E. 1960a. *Il contenuto del fenomeno aziendale*: LeMonnier.

- . 1960b. *Le aziende di produzione originaria: Le aziende agricole*: C. Cursi.
- Givoly, D., C. K. Hayn, and S. P. Katz. 2010. Does public ownership of equity improve earnings quality? *The Accounting Review* 85 (1):195-225.
- Goetz Jr, J. F., P. C. Morrow, and J. C. McElroy. 1991. The effect of accounting firm size and member rank on professionalism. *Accounting, Organizations and Society* 16 (2):159-165.
- Graham, J. R., C. R. Harvey, and S. Rajgopal. 2005. The economic implications of corporate financial reporting. *Journal of Accounting and Economics* 40 (1):3-73.
- Greenwood, R., R. Suddaby, and C. R. Hinings. 2002. Theorizing change: The role of professional associations in the transformation of institutionalized fields. *Academy of Management Journal* 45 (1):58-80.
- Grey, C. 1994. Career as a project of the self and labour process discipline. *Sociology* 28 (2):479-497.
- Grey, C. 1998. On being a professional in a “Big Six” firm. *Accounting, Organizations and Society* 23 (5):569-587.
- Hafferty, F. W., and B. Castellani. 2010. The increasing complexities of professionalism. *Academic Medicine* 85 (2):288-301.
- Hanlon, G. 1997. Commercialising the service class and economic restructuring—a response to my critics. *Accounting, Organizations and Society* 22 (8):843-855.
- Haynes, K. 2008. (Re) figuring accounting and maternal bodies: The gendered embodiment of accounting professionals. *Accounting, Organizations and Society* 33 (4):328-348.
- Healy, P. M. 1985. The effect of bonus schemes on accounting decisions. *Journal of Accounting and Economics* 7 (1):85-107.

- Hines, R. D. 1989. Financial accounting knowledge, conceptual framework projects and the social construction of the accounting profession. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 2 (2).
- Hooks, K. L. 1992. Professionalism and self interest: A critical view of the Expectations Gap. *Critical Perspectives on Accounting* 3 (2):109-136.
- Hopwood, A. G. 1983. On trying to study accounting in the contexts in which it operates. *Accounting, Organizations and Society* 8 (2):287-305.
- . 1987. The archeology of accounting systems. *Accounting, Organizations and Society* 12 (3):207-234.
- . 2000. Understanding financial accounting practice. *Accounting, Organizations and Society* 25 (8):763-766.
- Huault, I., and C. Richard. 2012. *Finance: The discreet regulator: How financial activities shape and transform the world*: Palgrave Macmillan.
- Hughes, J., and B. Hall. 2008. Politicians rail against fair value accounting. *Financial Times*.
- Humphrey, C., and P. Moizer. 1990. From techniques to ideologies: an alternative perspective on the audit function. *Critical Perspectives on Accounting* 1 (3):217-238.
- Hussain, F. F., P. V. Chand, and P. Rani. 2012. The impact of IFRS for SMEs on the accounting profession: evidence from Fiji. *Accounting & Taxation* 4 (2):107-118.
- Jeanjean, T., and H. Stolowy. 2008. Do accounting standards matter? An exploratory analysis of earnings management before and after IFRS adoption. *Journal of Accounting and Public Policy* 27 (6):480-494.
- Jensen, M. C., and W. H. Meckling. 1976. Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics* 3 (4):305-360.
- Jick, T. D. 1979. Mixing qualitative and quantitative methods: Triangulation in action. *Administrative Science Quarterly*:602-611.

- Jones, J. J. 1991. Earnings management during import relief investigations. *Journal of Accounting Research*:193-228.
- Jorissen, A., N. Lybaert, R. Orens, and L. van der Tas. 2013. A geographic analysis of constituents' formal participation in the process of international accounting standard setting: Do we have a level playing field? *Journal of Accounting and Public Policy* 32 (4):237-270.
- Joshi, P. L., and S. Ramadhan. 2002. The adoption of international accounting standards by small and closely held companies: evidence from Bahrain. *The International Journal of Accounting* 37 (4):429-440.
- Judge, W., S. Li, and R. Pinsker. 2010. National Adoption of International Accounting Standards: An Institutional Perspective. *Corporate Governance: An International Review* 18 (3):161-174.
- Khalifa, R. 2013. Intra-professional hierarchies: the gendering of accounting specialisms in UK accountancy. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 26 (8):1212-1245.
- Kornberger, M., L. Justesen, and J. Mouritsen. 2011. "When you make manager, we put a big mountain in front of you": An ethnography of managers in a Big 4 Accounting Firm. *Accounting, Organizations and Society* 36 (8):514-533.
- Kvaal, E., and C. Nobes. 2010. International differences in IFRS policy choice: a research note.
- Larson, M. S., and M. S. Larson. 1979. *The rise of professionalism: A sociological analysis*. Vol. 233: Univ of California Press.
- Lattanzi, N. 2008. *Elementi di management e dinamica aziendale*. Torino: G. Giappichelli Editore.
- Lee, T. A. 2011. Bankrupt accountants and lawyersTransition in the rise of professionalism in Victorian Scotland. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 24 (7):879-903.

- Leuz, C., and P. Wysocki. 2008. Economic Consequences of Financial Reporting and Disclosure: A Review and Suggestions for Future Research. *Working paper, University of Chicago e MIT Sloan Business School*.
- Litjens, R., S. Bissessur, H. Langendijk, and R. Vergoossen. 2012. How Do Preparers Perceive Costs and Benefits of IFRS for SMEs? Empirical Evidence from the Netherlands. *Accounting in Europe* 9 (2):227-250.
- Liu, S., and L. Skerratt. 2014. Earnings Quality Across Listed, Medium-Sized and Small Companies in the UK. *Medium-Sized and Small Companies in the UK (July 24, 2014)*.
- Lungu, C. I., C. Caraianni, and C. Dascalu. 2007. New directions of financial reporting within global accounting standards for small and medium-sized entities. *Available at SSRN 1013520*.
- Macintosh, N. B., and T. Shearer. 2000. The accounting profession today: a poststructuralist critique. *Critical Perspectives on Accounting* 11 (5):607-626.
- Malsch, B., and Y. Gendron. 2013. Re-Theorizing Change: Institutional Experimentation and the Struggle for Domination in the Field of Public Accounting. *Journal of Management Studies* 50 (5):870-899.
- Marchi, L., and L. Potito. 2012. *L'impatto dell'adozione degli IAS/IFRS sui bilanci delle imprese italiane quotate*: FrancoAngeli.
- Mard, Y., and L. Vigneron. 2012. Does public/private status affect SMEs earnings management practices? A study on French case. *working paper*.
- Maroun, W., and J. Solomon. 2014. Whistle-blowing by external auditors: Seeking legitimacy for the South African Audit Profession? *Accounting Forum* 38:109-121.
- Melis, A. 2008. *La qualità dell'informazione esterna. Principi contabili ed evidenze empiriche*: Giuffrè Editore.

- Melis, F. 1950. *Storia della ragioneria. Contributo alla conoscenza e interpretazione delle fonti più significative della storia economica*. Bologna: C. Zuffi.
- Meyer, J. W., and B. Rowan. 1977. Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *American Journal of Sociology* 83 (2):340-363.
- Miller, P. 1994. *Accounting as Social and Institutional Practice: An Introduction*: Cambridge University Press, .
- Miller, P., and T. O’Leary. 1994. Governing the calculable person. *AG Hopwood and P. Miller, Accounting as Social and Institutional Practice*:98-115.
- Modigliani, F., and M. H. Miller. 1958. The cost of capital, corporation finance and the theory of investment. *American Economic Review*:261-297.
- Moore, D. A., P. E. Tetlock, L. Tanlu, and M. H. Bazerman. 2006. Conflicts of interest and the case of auditor independence: Moral seduction and strategic issue cycling. *Academy of Management review* 31 (1):10-29.
- Morris, T., and A. Pinnington. 1998. Promotion to partner in professional service firms. *Human Relations* 51 (1):3-24.
- Mosso, D. 1983. Standard Overload - no Simple Solutions. *The Journal of Accountancy*:120-138.
- Muzio, D., D. M. Brock, and R. Suddaby. 2013. Professions and Institutional Change: Towards an Institutional Sociology of the Professions. *Journal of Management Studies* 50 (5):699-721.
- Nabil, E. 2012. The Impact of Mandatory IFRS Adoption on Accounting Quality: Evidence from Australia. *Journal of International Accounting Research* 11 (1):147-154.
- Nobes, C. W. 1983. A judgemental international classification of financial reporting practices. *Journal Of Business Finance & Accounting* 10 (1):1–19.

- . 2006. The survival of international differences under IFRS: towards a research agenda. *Accounting and business research* 36 (3):233-245.
- Nobes, C. W. 2009. Observations on measuring the differences between domestic accounting standards and IAS. *Journal of Accounting and Public Polic* 28 (2):148-153.
- Nobes, C. W. 2011. IFRS Practices and the Persistence of Accounting System Classification. *Abacus* 47 (3):267-283.
- Nobes, C. W., and R. Parker. 2012. *Comparative International Accounting*. Harlow: Pearson Education Limited.
- Onida, P. 1954. *L'azienda: primi principi di gestione e di organizzazione*: Giuffrè.
- Pacter, P. 2009. An IFRS for private entities. *International Journal of Disclosure and Governance* 6 (1):4-20.
- Picard, C.-F., S. Durocher, and Y. Gendron. 2014. From meticulous professionals to superheroes of the business world A historical portrait of a cultural change in the field of accountancy. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 27 (1):73-118.
- Poddighe, F. 1984. *L'azienda nella fase istituzionale*: Edizioni Plus.
- . 1990. *La localizzazione. Aspetti e riflessi economico-aziendali*. Pisa: Pacini Editore.
- Power, M. 1997. Expertise and the construction of relevance: accountants and environmental audit. *Accounting, Organizations and Society* 22 (2):123-146.
- Puxty, A. G., H. C. Willmott, D. J. Cooper, and T. Lowe. 1987. Modes of regulation in advanced capitalism: locating accountancy in four countries. *Accounting, Organizations and Society* 12 (3):273-291.
- Quagli, A. 2013. *Bilancio di esercizio e principi contabili*. Torino: G. Giappichelli Editore.
- Quagli, A., and P. Paoloni. 2012. How is the IFRS for SME accepted in the European context? An analysis of the homogeneity among European

- countries, users and preparers in the European commission questionnaire. *Advances in Accounting* 28 (1):147-156.
- Ram, R., and S. Newberry. 2013. IFRS for SMEs: the IASB's due process. *Australian Accounting Review* 23 (1):3-17.
- Ramirez, C. 2001. Understanding social closure in its cultural context: accounting practitioners in France (1920–1939). *Accounting, Organizations and Society* 26 (4):391-418.
- . 2009. Constructing the governable small practitioner: The changing nature of professional bodies and the management of professional accountants' identities in the UK. *Accounting, Organizations and Society* 34 (3-4):381-408.
- . 2013. 'We are being Pilloried for Something, We Did Not Even Know We Had Done Wrong!' Quality Control and Orders of Worth in the British Audit Profession. *Journal of Management Studies* 50 (5):845-869.
- Ramirez, C., L. Stringfellow, and M. Maclean. 2015. Beyond segments in movement: a “small” agenda for research in the professions. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 28 (8):1341-1372.
- Relman, A. S. 2007. The problem of commercialism in medicine. *Cambridge Quarterly of Healthcare Ethics* 16 (04):375-376.
- Rezaee, Z., L. M. Smith, and J. Z. Szendi. 2010. Convergence in accounting standards: Insights from academicians and practitioners. *Advances in Accounting* 26 (1):142-154.
- Riahi-Belkaoui, A. 2004. *Accounting Theory*. London: Thomson Learning.
- Roberts, R. W. 2001. Commercialism and its impact on the integrity of professional tax services in the United States. *Critical Perspectives on Accounting* 12 (5):589-605.
- Robson, K. 1991. On the arenas of accounting change: the process of translation. *Accounting, Organizations and Society* 16 (5):547-570.

- Robson, K., and J. J. Young. 2009. Socio-Political Studies of Financial Reporting and Standard-Setting. In *Accounting, Organizations & Institutions: Essays in Honour of Anthony Hopwood*, edited by C. Chapman, D. J. Cooper and M. H. Miller. Oxford: Oxford University Press, 341-366.
- Schiebel, A. 2008. Is There a Solid Empirical Foundation for the IASB's Draft IFRS for SMEs? *working paper* <http://ssrn.com/abstract=994684>
- Schutte, D., and P. Buys. 2011. A comparative evaluation of South African SME financial statements against the IFRS requirements. *Journal of Accounting and Taxation* 3 (1):8-22.
- Serra, L. 1999. *Storia della ragioneria italiana*. Milano: Giuffrè.
- Sharma, D. S., and J. Sidhu. 2001. Professionalism vs Commercialism: The Association Between Non-Audit Services (NAS) and Audit Independence. *Journal Of Business Finance & Accounting* 28 (5/6).
- Sikka, P. 2009. Commentary on Roy Suddaby, Yves Gendron and Helen Lam "The organizational context of professionalism in accounting". *Accounting, Organizations and Society* 34 (3-4):428-432.
- Silvers, D. A. 2007. The Current State of Auditing as a Profession: A View from Worker-Owners. *Accounting Horizons* 21 (4):437-444.
- Smith, J. A., and R. Cordina. 2014. The role of accounting in high-technology investments. *The British Accounting Review* 46 (3):309-322.
- Stigler, G. J. 1971. The theory of economic regulation. *The Bell journal of economics and management science*:3-21.
- Suddaby, R., D. J. Cooper, and R. Greenwood. 2007. Transnational regulation of professional services: Governance dynamics of field level organizational change. *Accounting, Organizations and Society* 32 (4):333-362.
- Suddaby, R., Y. Gendron, and H. Lam. 2009. The organizational context of professionalism in accounting. *Accounting, Organizations and Society* 34 (3-4):409-427.

- Szczesny, A., and A. Valentincic. 2013. Asset Write-offs in Private Firms—The Case of German SMEs. *Journal Of Business Finance & Accounting* 40 (3-4):285-317.
- Thornton, P. H., and W. Ocasio. 2008. Institutional logics. *The Sage handbook of organizational institutionalism* 840.
- Uyar, A., and A. H. Gungormus. 2013. Perceptions and knowledge of accounting professionals on IFRS for SMEs: evidence from Turkey. *Research in Accounting Regulation* 25 (1):77-87.
- Van Caneghem, T., and G. Van Campenhout. 2012. Quantity and quality of information and SME financial structure. *Small Business Economics* 39 (2):341-358.
- Varaldo, R., D. Dalli, R. Resciniti, and A. Tunisini. 2009. *Un Tesoro Emergente: Le Medie Imprese Italiane dell'Era Globale*. Milano: Franco Angeli.
- Vellam, I. 2004. Implementation of International Accounting Standards in Poland: Can True Convergence be Achieved in Practice? *Accounting in Europe* 1 (1):143-167.
- Verona, R. 2006. *Le politiche di bilancio. Motivazioni e riflessi economico-aziendali*. Vol. 73: Giuffrè Editore.
- Vinciguerra, R. 2007. *La comunicazione economica finanziaria nelle P.M.I.* Torino: Giappichelli Editore.
- Walton, P. 1986. The export of British accounting legislation to Commonwealth countries. *Accounting and business research* 16 (64):353-357.
- Watts, R. L., and J. L. Zimmerman. 1978. Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards. *The Accounting Review* 53 (1):112-133.
- . 1990. Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective. *The Accounting Review* 65 (1):131-156.
- Weber, M. 1922. *Economy and Society*. Berkeley: University of California Press.

- Wilensky, H. L. 1964. The professionalization of everyone? *American Journal of Sociology*:137-158.
- Williams, S. M., and G. Tower. 1998. Differential reporting in Singapore and Australia: A small business managers' perspective. *The International Journal of Accounting* 33 (2):263-268.
- Willmott, H. 1986. Organising the profession: a theoretical and historical examination of the development of the major accountancy bodies in the UK. *Accounting, Organizations and Society* 11 (6):555-580.
- Willmott, H., and P. Sikka. 1997. On the commercialization of accountancy thesis: a review essay. *Accounting, Organizations and Society* 22 (8):831-842.
- Wooldridge, J. M. 2010. *Econometric analysis of cross section and panel data*: MIT press.
- Wyatt, A. R. 2004. Accounting professionalism-They just don't get it! *Accounting Horizons* 18 (1):45-53.
- Young, J. J. 1994. Outlining regulatory space: Agenda issues and the FASB. *Accounting, Organizations and Society* 19 (1):83-109.
- Zappa, G. 1927. Tendenze nuove negli studi di ragioneria. Discorso inaugurale dell'anno accademico 1926-27 nel R. Istituto superiore di Scienze economiche e commerciali di Venezia: SA Istituto editoriale scientifico.