

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI SALERNO



Facoltà di Economia
Dipartimento di Studi e Ricerche Aziendali
(Management & Information Technology)
Dottorato di ricerca in:
“Economia e Direzione delle Aziende Pubbliche”
XII Ciclo – (2010 - 2013)

TESI DI DOTTORATO

The construction of an accrual accounting system **Evidence from laboratory life: Campania region.**

COORDINATORE

Ch.ma Prof.ssa Paola Adinolfi

PHD CANDIDATE

Adriana Bruno

Matr. 586171

SUPERVISORS:

Francesca Manes Rossi

Irvine Lapsley

Abstract

In recent decades the dissemination and the adoption of New Public Management (NPM) ideas has been significant within the new public sector (Hood 1991, 1995). The New Public Management is a model that privileges “quantification”, often by adopting managerial instruments from the business sector. The main points of NPM could be summarized as a replication of private sector practices focus on quantification, especially in accounting (Olson , et al., 1998). One such key innovation is the adoption of accrual accounting from business enterprise. The debates about the adoption of accrual accounting and financial reporting techniques by the public sector have been widespread over the last decade. Accrual-based system are not necessarily consistent with Public entities. Many scholars have discussed the (in)appropriateness of accrual-based accounting systems, as an alternative to cash-based or obligation-based systems (Pollit & Bouckaert, 2004; Broadbent & Guthrie, 2008). Conversely, some note that cash-based accounting does not allow the government to obtain all necessary information regarding liabilities and potential benefits related to investments (Christensen & Parker, 2010). Thus, the study of accrual accounting by governments is challenging for researches.

In the literature on accrual accounting in the public sector, it is possible to distinguish at least two big opposite main streams, the first of these reflect questions as “*why the adoption is desirable*”. The study underlines the benefit and useful of information in terms of managerial effectiveness to move to accrual accounting (Hyndman & Connolly, 2011; Ryan, 1998); proponents of public sector reform depict bundles of techniques as politically *neutral mechanisms* for enhancing strategic decision making and for improved efficiency in evaluating performance and service costs (Guthrie, 1998). Most accrual accounting studies are ex-post studies; however, recently, the debate about accrual accounting has shifted recently onto implementation issue (Caccia & Steccolini, 2006; Lapsley & Wright, 2004; Broadbent & Guthrie, 2008). Thus, the second one ponders questions pertaining to the “*complexity*” in the translation of the accrual based methodologies adopted by private sector organizations into public sector agencies. This research is located in this stream.

A literature review on NPM reveals that accrual accounting is depicted as self-evident in New Public Management literature (Lapsley, et al., 2009). However is problematic its implementations. After several years of this reform the unresolved question is: what is accrual accounting means in practice for government? For the majority of cases, our current knowledge is based on ex post studies, that is why we focus on the emergence of a system to enrich our understanding of what accrual accounting means in practice for government. This research analyzes the initial stage of development of an accrual accounting system. The research site is Italy, a country where a process of reform is underway across the whole government (Legislative Decree n. 118/2011). This research focus on the specific context of regional government also offers distinctive evidence because it has been neglected by the extant national (Caperchione, 2008) and international (Broadbent and Guthrie, 2008; Jagalla et al., 2011) literature.

This research is largely informed by the *social construction of science studies*, whose most eminent scholar is Latour (Latour, 1979, 2013). Indeed, in science and technology studies there is a body of social studies that focuses on the creation of scientific facts and examines how the scientist interact to produce accepted technologies: the “social construction of technology” (SCOT). This research analyzes the initial stage of development of an accrual accounting system as the *emergence of new technologies* (Latour, 1987). Policy documents are the text by which government reform takes place. Adopting this framework, (policy as a blueprint) the analysis of relevant policy documents facilitates the capture of the meaning of accrual accounting and enhances understanding of how the process of reform takes place. Before analyzing the shaping of accrual accounting in the public sector, it is necessary to understand the meaning of accounting and to focus our attention on the analysis of two key elements behind a government process of reform: the first one is the policy documents by which the reform is disclosed; the second one is the networking of institutional actors behind the text and controversies between key institutional players, the policy makers.

In this research the *social-constructionism approach* is adopted. The study setting for this research is the regional level of government (Campania region) where a trial period is underway. This work

aims to participate in the debate on the effects of the decision to adopt accrual accounting in government, particularly in regional bodies. Campania is a region in the South of Italy where accrual accounting has not yet been implemented. Thus, the experimental introduction of accrual accounting in regional government offers an exceptional opportunity to study the manner by which such systems are enacted, *constructed*, *fabricated* (Preston, et al., 1992). The data for this study was collected in several ways: compiling and analyzing law and key policy documents, monitoring dedicated institutional websites. The discussions which took place through video- conversations in a region in the trial are analyzed.

The main result of this research is: the adoption of accrual accounting is seen as self-evident by NPM advocates (Lapsley, et al., 2009). However, the evidence collected to date reveals an absence of a well- defined template for the implementation of accrual accounting in government. In particular problematic aspects in some technical issues: the interpretation and fabrications related to the shaping of the standard; the identification of administrative phenomena on an accrual basis, the introduction of new procedures to carry out the process, adaption of the structure for managing new information flows. This study contributes to understand the complexity of apparently neutral tools involved in a Public Sector reform. This research reveals the emergence of an accrual accounting system that relates to technical, managerial, and political influence.

Accrual accounting implementation in central government has been studied in many countries with similar findings of difficulties in detecting effective systems in use. More recent studies of accrual accounting in Australia highlight the significant role of management consultants as interpreters of what accrual accounting is, or should be, the authors talked about a *phantom image* of accrual accounting” (Christensen and Parker, 2010). A recent study reveals that the reform in UK established accounting practice was reshaped by the adopters of accrual accounting, but the subsequent practices were still very different from private sector practice. The policy outcome is defined as “*accounting mutations*” (Lapsley, 2012). This work aims to participate in the debate on the effects of the decision to adopt accrual accounting in government, particularly in regional

bodies. In the past, this perspective has been deployed in studies of accounting in action (Miller & O’Leary, 1990; Robson, 1992; Preston et al., 1992).

The research is organized as follows:

- Chapter one presents a literature review: prior research on accrual accounting as a public sector reform;
- Chapter two describes the theoretical framework used - `accounting as a technology` - is elaborated upon.
- Chapter three shows the research design – the study setting, sources of information and the analysis of data - is set out.
- Chapter four contains the research results. This chapter is organized in two sections: an overall perspective on the reform based on a documentary analysis and then this is complemented with empirical evidence from the case study.

Abstract in italiano

In questi anni, le pubbliche amministrazioni dei Paesi dell'OECD sono state interessate da numerose riforme ispirate ai principi e alle logiche dell'ampio movimento denominato New Public Management. L'assunto di base è quello di trasferire nel settore pubblico i metodi di gestione del settore privato. Gli strumenti, le metodologie e le pratiche aziendali vengono implementate negli enti pubblici con l'obiettivo di giungere a un'azienda pubblica che operi secondo efficacia, efficienza ed economicità.

I sostenitori del NPM (Hood, 1991; Guthrie, 1998) affermano che il successo di questo trasferimento di idee e principi dal privato al pubblico sta nell'ipotesi di fondo che questo avvenga *senza distorsioni*, in maniera neutrale, dalla fase di input a quella dell'output. Numerosi studi hanno dimostrato però che il diffondersi a macchia d'olio di questo movimento è stato caratterizzato da un assorbimento non omogeneo nei Paesi nei quali tali idee hanno attecchito (Lüder, 1992).

Gli studi compiuti sull'implementazione delle riforme nei Paesi coinvolti dall'implementazione delle logiche del NPM sono giunti essenzialmente a tracciare due differenti scenari: i sostenitori delle riforme, che hanno risposto alla seguente domanda di ricerca: perché la riforma è desiderabile. Questi studi sono per la gran-parte ex-post, e descrivono la natura delle riforme e le caratteristiche qualitative degli strumenti introdotti (dalla contabilità economico-patrimoniale, ai principi contabili internazionali per il settore pubblico, strumenti di misurazione della performance); un'altra parte di studiosi che si sono soffermati invece sulla complessità dei processi di riforma, ricondotte fondamentalmente alle resistenze al cambiamento dei destinatari della riforma (Caccia & Steccolini, 2006; Lapsley & Wright, 2004; Broadbent & Guthrie, 2008). Tra questi due estremi, però, vi è una zona grigia, quella della attuazione e dell'adempimento formale, della trasformazione e dello svilimento dell'oggetto della riforma, che comportano la distorsione del disegno iniziale. Il presente lavoro si colloca nell'ambito di quest'ultimo filone di ricerca, a cui intende contribuire anche attraverso la trattazione di un case-study. Partendo da questi presupposti, nel lavoro si dibatte della riforma in tema di armonizzazione contabile attualmente in via di sperimentazione in Italia. Nella fattispecie, si discuterà di una delle misure contenute nella riforma, che ha attratto più volte l'attenzione degli studiosi sia sul panorama internazionale che nazionale, ovvero l'introduzione del sistema economico-patrimoniale, altrimenti detto di *accrual accounting*.

Il framework teorico nel quale si colloca ricerca è quello *latouriano* della *tecnoscienza* (dal filosofo Bruno Latour) che spiega le origini della scienza; questo approccio teorico è alla base della più conosciuta Actor Network Theory (Latour, 1987); nel nostro caso sarà fatta una rilettura sociologica

della creazione di un sistema economico-patrimoniale; si entrerà nella *scatola nera*, facendo uno studio ex-ante e di processo. La contabilità può essere concepita come un sapere esperto, come un linguaggio specialistico, che riproduce la realtà, passando dal racconto alla scrittura contabile (Quattrone, 2009). Il suddetto sistema – sebbene già ampiamente applicato nelle imprese - verrà considerato come una nuova tecnologia, da costruire, da sperimentare e da implementare, dapprima in laboratori sperimentali selezionati (pubbliche amministrazioni in sperimentazione), e poi esteso all'intero panorama nazionale. L'implementazione di questo sistema in un contesto completamente nuovo, quale un ente regionale, sarà studiato come la creazione di una nuova tecnologia.

L'assunto di base della seguente ricerca è che le riforme dei sistemi contabili non sono attuabili attraverso processi di implementazione lineare, le policy dalle quali nascono non sono accostabili a *blueprint* ma sono processi collettivi, ascrivibili ad arene nelle quali queste policy, norme, principi contabili e linee guida vengono scritte e riscritte. Sarà dimostrato attraverso evidenze empiriche come nei "laboratori di sperimentazione" (Latour & Woolgar, 1979) l'oggetto della riforma subisce trasformazioni, macchinazioni e fabbricazioni (Preston, et al., 1992) a causa di numerose contaminazioni.

Le domande di ricerca sulle quali questo studio si fonda sono: Che cosa rappresenta la contabilità economico patrimoniale per un ente pubblico? Come viene costruito un sistema economico patrimoniale in un ente pubblico?

A tal fine è stato scelto il *social constructionism approach*, un approccio metodologico in cui il ricercatore, contrapponendosi al tipico approccio positivista, sceglie di prendere attivamente parte al processo, seguendone le diverse fasi in modo da poter identificare persone e oggetti coinvolti e analizzare quanto accade nella quotidianità. Si è scelto di entrare nelle dinamiche di costruzione, in un laboratorio dove la sperimentazione è in atto, la regione Campania. Il metodo di ricerca è di tipo qualitativo, la modalità di raccolta e di analisi dei dati è duplice: analisi documentale e caso di studio. L'analisi può essere suddivisa in due momenti: è stata svolta dapprima un'analisi documentale utilizzando il framework teorico *policy document* come *blueprint* (Latour, 1987); si sono raccolte tutte le policy emanate in tema di armonizzazione a livello nazionale (Leggi, Decreti Legislativi, Decreti Leggi, Decreti del Presidente del Consiglio dei Ministri) a livello regionale (Leggi regionali, regolamenti interni); le direttive e i regolamenti pubblicati sul sito internet dedicato all'armonizzazione contabile (arconet). A questa prima fase di studio ha fatto seguito un periodo di osservazione non partecipata, svoltosi durante il periodo di tirocinio in una amministrazione in sperimentazione, la Regione Campania, una regione nella quale non era mai stato implementato un sistema contabile economico-patrimoniale. L'ente non è altro che un laboratorio (Latour & Woolgar, 1979) che racchiude un insieme di pratiche emergenti e perderà ad

un certo punto l'identità unitaria, nel senso che sono presi in analisi i processi di macchinazione nati durante le video-conferenze settimanali, alle quali prendono parte le altre regioni in sperimentazione e alcuni consulenti. Gli attori della riforma sono parte di un'azione reticolare (Callon, 1986), che verrà analizzata sia nella fase decisoria, nell'analisi documentale delle policy, sia nella fase di implementazione, nella traduzione e discussione nelle video conferenze.

L'intento scientifico alla base della seguente ricerca è stato quello di estendere il filone degli studi di processo che fanno chiarezza sulla natura della contabilità economico patrimoniale e soprattutto sfatano il mito dell'*accrual accounting* come *self-evident* (Lapsley, et al., 2009). Lo scopo è stato quello di analizzare in che modo un sistema economico-patrimoniale viene introdotto, trasformato, fabbricato, disegnato, elaborato nei nuovi contesti d'uso, gli enti regionali.

Il risultato al quale si giunge è che l'azione prescritta dal legislatore - l'implementazione di un sistema contabile economico-patrimoniale che affianca ai fini conoscitivi una sistema basato sulla competenza finanziaria - non sia altro che una prescrizione contenuta in una normativa che non assume la forma di un blueprint, non è dunque lineare. Si ricostruisce il network (Callon, 1986), meglio definito come *traduttore reticolare della riforma*, dalla policy alla sperimentazione, analizzando i processi, le forze in azione, che influiscono (favorendo e ostacolando) la nascita del sistema economico-patrimoniale. Nello specifico, è evidente che il principio di competenza economico-patrimoniale è soggetto a numerose modifiche, in riferimento alla valutazione e all'ammortamento dei fattori materiali e immateriale, ai conti d'ordine e all'istituzione del fondo svalutazione crediti. Queste trasformazioni, macchinazioni e fabbricazioni (Preston, et al., 1992) sono frutto di compromessi tra interessi divergenti che nascono tra il legislatore e coloro che implementano e tra i consulenti e gli accademici che prendono parte al processo. Spesso si intravede la volontà di non implementare affatto il sistema, tanto da richiedere per ben due volte una proroga di attuazione; le "traduzioni locali" di questa misura sono nient'altro che interpretazioni e fabbricazioni che rendono il sistema economico patrimoniale in ambito pubblico altamente influenzabile, malleabile, non-neutrale e soggettivo.

Alcuni studi sull'implementazione della contabilità economico-patrimoniale nei governi centrali sono stati fatti di recente, come ad esempio da (Christensen & Skaerbaek, 2010) e (Lapsley, 2012); nelle loro ricerche è chiaramente evidenziata l'influenza che i consulenti hanno nei processi di implementazione, giungendo a creare una nuova contabilità economico-patrimoniale, una "mutazione" (Lapsley, 2012), che non corrisponde né al progetto contenuto nelle policy né a quella conosciuta nel settore privato. Questo studio si pone come obiettivo di dare un contributo alla letteratura internazionale con il caso italiano, e alla letteratura nazionale, facendo gli enti intermedi

di governo. L'approccio metodologico è tipico del filone di studi conosciuti con il nome "accounting in action" (Miller & O' Leary , 1987; Preston, et al., 1992; Robson, 1992).

L'esposizione segue questo ordine:

- nel primo capitolo, viene presentata una review della letteratura in tema di riforme contabili in ambito pubblico;
- il secondo capitolo è dedicato all'illustrazione del framework teorico, la tecnoscienza di Bruno Latour;
- il terzo capitolo è di carattere metodologico ed espone l'approccio alla ricerca, il *social construction approach*, nonché il metodo di raccolta ed analisi dei dati.
- nel quarto e quinto capitolo vengono forniti i risultati della ricerca e si presentano le conclusioni.

Riferimenti bibliografici

- Broadbent, J. & Guthrie, J., 2008, Vol. 21 Iss: 2. Public sector to public services:20 years of “contextual” accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, pp. 129 - 169.
- Caccia, L. & Steccolini, L., 2006. Accounting Change in Italian Local Governments: What’s Beyond Managerial Fashion?. *Critical Perspectives on Accounting*, 17(2/3), p. 154–74.
- Callon, M., 1986. Some elements of a sociology of translation: domestication of the scallops and the fishermen. In: *Power, action and belief: a new sociology of knowledge?*. London: Routledge, pp. 196-223.
- Christensen , M. & Skaerbaek, P., 2010. Consultancy output and purification of accounting technologies. *Accounting, Organization and Society*, 35(5), pp. 524-545.
- Christensen, M. & Parker, L., 2010 Using Ideas to advances professions: public sector accrual accounting. *Financial Accountability and Mangement*, 26(3), pp. 246-264.
- Guthrie , J., 1998. Application of Accrual Accounting in the Australian Public Sector: rethoric or reality. *Financial Accountabiliy & Management*, 14(1), pp. 1-19.
- Hood, C., 1991. *A Public Management for all season.*. Public Administration, Blackwell, Oxford., 69(1), pp. 3-19.
- Lapsley, I., 2012. Accounting Mutations: Accrual Accounting in the UK Public Sector. In: F. Capalbo, a cura di *Accrual Accounting in Public Administration :International Experiences*, . Milano: Giuffrè, pp. 49-63.
- Lapsley, I., Mussari, R. & Paulsson, G., 2009 . On the Adoption of Accrual Accounting in the Public Sector: A Self-Evident and Problematic Reform. *European Accounting Review*, 18(4), p. 719–723.
- Lapsley, I. & Wright, E., 2004. The diffusion of management accounting innovations. *Management Accounting Research*, pp. 15 (3) pp.355-374.
- Latour , B., 1987. *Science in Action: How to Follow Scientists and Engineers through Society*. Cambridge: Harvard University Press.

Latour, B. & Woolgar, S., 1979. *Laboratory Life, The social Construction of scientific facts*. London: Sage Library of social research.

Lüder , K., 1992. A contingency model of governmental accounting innovations in the political-administrative environment. *Reserach in Governmental and Nonprofit Accounting, Volume 7*, pp. 99-127.

Miller , P. & O' Leary , T., 1987. The accounting and the contuction of the Governable Person. *Accounting, Organizations and Society* , pp. 1-31.

Mussari, R., 1995. *Italian Local Government Reform: An Application of Professor Lüder's Contingency Model*”, Paper presented at the 6th CIGAR Conference, Paris.. Paris, s.n.

Newberry, S., 2012 . The use of accrual accounting in New Zealand's Central Government: achievements and Second Thoughts. In: F. Capalbo , a cura di *L'applicazione della contabilità economica nel settore pubblico: aspettative, risultati e criticità*. . Torino: Giappichelli, pp. 65-70.

Paulsson , G., 2006. Accrual Accounting in the Public Sector: Experiences From the Central Government of Sweden. *Financial Accountability and Management*, 22(2), pp. 47-61.

Pollit, C. & Bouckaert, G., 2004. *Public Management Reform*. Oxford: Oxford University Press.

Preston, A., Cooper, D. & Coombs, R. W., 1992. Fabricating Budgets: a study of the production of management budgeting in the national helath service. *Accounting Organizations and Society*, 17(6), pp. 561-593.

Quattrone, P., 2009 . Books to be practiced: memory, the power of the visual, and the success of accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 34(1), pp. 85-118.

Robson, K., 1992. Accounting numbers as "inscription": Action at a distance and the development of accounting.. *Accounting, Organisations and Society* 17(7), pp. 685-708.