Università
Ca'Foscari
Venezia

Corso di Laurea magistrale

in Amministrazione, finanza e controllo

ordinamento ex D.M 270/2004

Tesi di Laurea

L'evoluzione degli insegnamenti di Ragioneria a Venezia

Dalla fondazione della Scuola Superiore di Commercio ad oggi

Relatore

Ch.mo Prof. Moreno Mancin

Correlatore

Ch.mo Prof. Carlo Marcon

Laureando
Mattia Moschetta
Matricola 850647

Anno Accademico

2017 / 2018

INDICE

INTRODUZIONE **3**

CAPITOLO 1 ..... **5**

LA FONDAZIONE DELLA SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO **5**

1.1 CONTESTO STORICO 5

1.2 LA SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO 6

1.3 GLI INSEGNAMENTI DELLA SCUOLA 7

1.4 IL TITOLO DI STUDIO RILASCIATO DALLA SCUOLA 10

1.5 GLI ALLIEVI DELLA SCUOLA 12

1.6 EVENTI IMPORTANTI DOPO LA FONDAZIONE 13

CAPITOLO 2 ..... **15**

LE TEORICHE CONTABILI E I DIVERSI SISTEMI DI CONTABILIZZAZIONE **15**

2.1 PREMESSA 15

2.2 LA TEORICA PERSONALISTICA 15

2.2.1 GIUSEPPE CERBONI 18

2.3 LA TEORICA DEI CONTI *A VALORE* 21

2.4 LA TEORICA MATERIALISTICA 23

2.5 I SISTEMI DI SCRITTURE 24

2.5.1 IL SISTEMA PATRIMONIALE DI FABIO BESTA 25

2.5.2 IL SISTEMA DEL REDDITO DI GINO ZAPPA 28

2.5.3 IL SISTEMA DEL CAPITALE E DEL RISULTATO ECONOMICO DI A. AMADUZZI 30

2.6 CONCLUSIONI 31

CAPITOLO 3 ..... **38**

GLI STUDI DI RAGIONERIA A CA' FOSCARI DAL 1868 AL 1968 ..... **38**

3.1 INTRODUZIONE 38

3.2 PROGRAMMI GENERALI DEI CORSI 39

3.3 GLI INSEGNAMENTI DI RAGIONERIA NELLA SCUOLA VENEZIANA 55

3.4 IL CORSO DI PRATICA/TECNICA COMMERCIALE O BANCO MODELLO 63

3.5 IL CORSO DI CONTABILITÀ DI STATO 69

3.6 CONCLUSIONI 73

CAPITOLO 4 78

GLI INSEGNAMENTI DI COMPUTISTERIA E RAGIONERIA GENERALE ED APPLICATA NELLA SCUOLA VENEZIANA DALLE ORIGINI ALLA PRIMA METÀ DEL XX SECOLO 78

4.1 INTRODUZIONE 78

4.2 IL PERIODO 1871 - 1921 79

4.3 IL PERIODO 1921 - 1952 82

4.4 IL PERIODO 1952 - 1968 85

4.5 CONCLUSIONI 89

BIBLIOGRAFIA E WEBGRAFIA 93

Introduzione

Gli studi di ragioneria cominciarono ad essere insegnati nelle Università solamente a partire dalla seconda metà del XIX secolo, precisamente quando il mondo accademico ne rivalutò l'autonoma dignità.

In concomitanza con questa presa di coscienza circa l'importanza dello studio della ragioneria, nascevano in Europa le prime Scuole Superiori di Commercio.

In Italia la prima ad essere fondata, il 6 agosto 1868, fu quella di Venezia, ispirata al modello dell'Istituto Superiore di Commercio di Anversa, che dal 1853 si era distinto per aver affiancato all'insegnamento teorico quello pratico, con una intuizione assolutamente innovativa rispetto alla didattica tradizionale.

La Scuola Veneziana, in particolare, acquisì in pochi anni una importanza centrale nello studio della Ragioneria, divenendo centro di eccellenza in questa materia.

Alcuni esempi dell'alto livello accademico raggiunto ci sono offerti da alcuni dei maggiori esponenti della Ragioneria italiana. Si pensi alla Prolusione "*La Ragioneria*" letta da Fabio Besta nella solenne apertura dell'anno accademico 1880-1881, che, discostandosi dalla teoria personalistica del Cerboni, rappresentò, oltre che una rivoluzione, un punto di rottura definitivo con il passato. Altro intervento di importanza capitale, in un'ottica storica, fu la Prolusione "*Tendenze nuove negli studi di ragioneria*" letta da Gino Zappa in occasione dell'inaugurazione dell'anno accademico del 1927 e che costituisce il manifesto italiano degli studi Economico-Aziendali.

Data la centralità della scuola veneziana nel panorama nazionale ed europeo, cogliendo altresì l'occasione del centocinquantesimo anniversario dell'Università Ca' Foscari, questo studio si prefigge l'obiettivo di analizzare l'evoluzione degli studi di Ragioneria, per capire se essi trovassero riscontro nella Scuola Veneziana, la quale, per molti aspetti, sembra addirittura averli anticipati.

In un'ottica sistematica, l'indagine procederà ripercorrendo, in primo luogo, gli eventi e i fatti di maggiore importanza dell'Università Veneziana, dalla sua fondazione fino all'annessione nelle Università italiane con il Regio Decreto n. 2044 del 28 novembre 1935.

Successivamente, verrà analizzato il passaggio dalla teorica personalistica del Cerboni alla teorica dei conti "a valore" del Besta, nonché l'evoluzione dei sistemi di rilevazione contabile, dal *sistema patrimoniale* del Besta al *sistema del reddito* del Zappa.

L'ultima parte dello studio sarà infine dedicata ai programmi di insegnamento relativi a materie ragionieristiche, dal 1871 fino al 1968, recuperati dagli annuari della Scuola e dalle guide di Facoltà. L'analisi si svolgerà prendendo in considerazione non solo il contenuto degli insegnamenti, ma anche i docenti che tenevano i vari corsi con le relative ore di insegnamento, le pubblicazioni, il numero di studenti che partecipavano alle lezioni, i libri di testo utilizzati e le modalità di esame.

CAPITOLO 1

LA FONDAZIONE DELLA SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO

1.1 Contesto storico

Verso la metà del XIX secolo, negli ultimi anni cioè della dominazione austro-ungarica, la città di Venezia si trovava in uno stato di totale decadenza. La separazione dalla Lombardia, che costituiva il naturale e più importante mercato del suo commercio, privò Venezia di una delle primarie fonti della sua attività.

La smobilitazione dell'Arsenale e il deflusso delle maestranze qualificate verso la città di Pola, infatti, fece perdere ben settecento posti di lavoro alla città.

A ciò si aggiungeva il fatto che l'Austria, ritardando il completamento della linea ferroviaria in direzione di Ferrara, provocò lo spostamento del traffico della Romagna su Genova, riducendo ulteriormente il valore delle merci via mare e via terra.

In questo scenario, l'annessione del Veneto al Regno d'Italia, ottenuta nel 1866 al termine della terza guerra d'indipendenza italiana grazie alla vittoria della Prussia – sua alleata – sull'impero austro-ungarico, rappresentava pertanto un'ottima occasione per Venezia. La città dei Dogi poteva infatti tentare di riconquistare una posizione di supremazia nell'ambito del commercio internazionale, approfittando anche dell'apertura di nuove vie verso l'Oriente[1].

D'altra parte era pubblica convinzione che la rinascita della città e la sua nuova funzione economico-politica nel Regno d'Italia dipendessero dall'apertura del canale di Suez. Esso infatti garantiva la possibilità di volgere lo sguardo verso le rotte commerciali asiatiche, con un notevole incremento del traffico marittimo.

Ciò, peraltro, rendeva necessaria un'attività di potenziamento della flotta mercantile

[1] «*Spetta al governo italiano mettere un riparo a tanto male e rialzare Venezia dall'estremo decadimento […]. Ad ottenere questo scopo, non poco contribuirà una sollecita e diretta congiunzione di Venezia con l'Egitto e per esso attraverso l'istmo di Suez con le Indie*», M. BERENGO, *La fondazione della Scuola Superiore di commercio di Venezia*, Poligrafo, Venezia, 1989, p. 8.

e delle strutture portuali veneziane.

Vi era tuttavia la consapevolezza che, prima di ogni altra cosa, si rendeva necessaria un'attività di formazione adeguata degli operatori economici[2].

1.2 La Scuola Superiore di commercio

Nell'ottica, quindi, di garantire una completa e approfondita formazione economica e commerciale, tra il 1867 e il 1868 fu creato un consorzio tra la Provincia, il Comune e la Camera di Commercio, con lo scopo di dare vita alla prima Scuola Superiore di commercio.

Il Consorzio, infatti, dopo aver deliberato i rispettivi stanziamenti, nominò una Commissione organizzatrice mista di dieci membri, fra i quali spiccava il nome di Luigi Luzzatti.

Il 31 gennaio 1868 Luzzatti tenne all'Ateno Veneto una conferenza nella quale illustrò il progetto della Scuola Superiore di commercio: tale istituto doveva essere il primo e unico in Italia, e quindi più che un'istituzione veneziana doveva essere un'istituzione nazionale. Inoltre aveva un duplice compito, ossia quello di una scuola di formazione dei futuri commercianti di Venezia, e quello di essere ufficialmente la Scuola normale, atta a preparare idonei professori per le scienze commerciali negli Istituti secondari[3].

Figura n. 1 – Facciata Palazzo Foscari

[2] M. BERENGO, *op. cit.,* p. 9, osserva infatti come «*la sola attività che concretamente occorreva potenziare era quella del traffico marittimo. Per farlo si doveva sì istituire un opportuno regime doganale, potenziare la flotta mercantile dell'Adriatico, migliorare le strutture portuali veneziane; tutto questo però non bastava, perché a Venezia si doveva fare prima di tutto un'altra cosa, formare gli operatori economici*».

[3] Cfr. BERENGO M., *La fondazione della Scuola Superiore di commercio di Venezia,* Poligrafo, Venezia, 1989, p. 10

Luzzati non utilizzò a caso il termine "Scuola normale", in quanto la sua intenzione era quella di costituire a Venezia un polo corrispondente a quello realizzato a Pisa per le Lettere e le Scienze fisiche, matematiche e naturali.

Dopo alcuni progetti che non videro mai la luce, nella primavera del 1868 venne redatto dalla Commissione organizzatrice il *Progetto definitivo* della Scuola Superiore di commercio. Rispetto alle relazioni precedenti esso si distingueva, tra le altre cose, per la particolare attenzione che venne riservata all'aspetto culturale dei corsi.

Il documento, infatti, utilizzava opportunamente il termine *educazione*, in luogo di quello più specifico di *istruzione*, con ciò volendo sottolineare come fine primario della Scuola fosse quello di far acquisire agli allievi capacità ed esperienza necessarie per affrontare le nuove sfide concorrenziali in un mercato sempre più globalizzato[4].

La Scuola, inoltre, si prefiggeva l'obiettivo di formare i futuri insegnanti di economia che, «*chiusi in un vero ambiente commerciale*», si sarebbero temprati in questa fusione tra teoria e pratica.

Nell'ambito di questa innovativa proposta didattica, si scelse di inserire anche una terza sezione, quella consolare, per preparare la classe politica che doveva rappresentare e difendere gli interessi commerciali del Paese all'estero[5].

1.3 Gli insegnamenti della Scuola

Nel *Progetto* redatto dalla Commissione organizzatrice fu delineato anche un programma di studio, nel quale vennero inseriti quattro insegnamenti storico-economici:

- Banco (o pratica) commerciale;
- Storia del commercio;
- Geografia e statistica industriale;
- Merceologia.

A questo gruppo di insegnamenti, con forte caratterizzazione commerciale si accostarono gli studi di diritto, principalmente civile e commerciale. Infine, a

[4] LUZZATTI L., DEODATI E., Progetto per la fondazione di una Scuola superiore di commercio in Venezia, presentata al R. Governo dalla Commissione mista del Consiglio provinciale, comunale e della Camera di commercio di Venezia, 1868, affermava infatti come gli operatori economici dell'epoca dovessero affrontare una «immensa concorrenza di traffici che oggi ha per teatro e per mercato il mondo intero».

[5] Cfr. LUZZATTI L., DEODATI E., *op. cit.*

completamento di questo originario piano formativo, venne inserito lo studio delle lingue straniere europee, come l'inglese, lo spagnolo, il francese e il tedesco, e di quelle orientali, ciò che avrebbe reso unica la Scuola di Venezia.

La durata degli studi era prevista in un biennio, ma venne previsto un terzo anno, definito anno preparatorio, per chi non fosse in possesso di una licenza di un Istituto tecnico.

Il 26 dicembre 1868 vennero dunque pubblicati sulla "Gazzetta di Venezia" i corsi impartiti al primo anno accademico della Scuola:

- Banco o scuola d'applicazione;
- Calcolo e computisteria;
- Geografia e statistica;
- Diritto civile;
- Letteratura commerciale;
- Chimica commerciale (Merceologia);

Mentre per l'anno preparatorio furono previsti tre insegnamenti: Storia, Matematica e Calligrafia.

Anche se qualche disciplina fondamentale non era ancora stata attivata (come Storia del commercio), le linee fondamentali del *Progetto* erano stata rispettate.

Nel 1868 quindi cominciarono le lezioni dei nove corsi, di cui oggi poco sappiamo, essendo pervenuta fino ai giorni nostri una scarsa documentazione[6].

Tra il 1869 e 1870 fu soppresso il corso preparatorio poiché si riconobbe che costituiva un espediente per permettere di frequentare la Scuola anche a coloro che venivano ripetutamente bocciati agli Istituti tecnici, e questo avrebbe portato a ritenere superflua l'istruzione secondaria. Ma il motivo principale che portò all'abolizione del corso preparatorio fu l'esigenza di ripartire gli studi in un triennio, e non in due anni come originariamente pensato.

Alla fine del settembre del 1869 furono inviati al Ministero orari e programmi delle lezioni, che costituirono il primo piano di studi delineato in Italia per le scienze economiche. Esso prevedeva trenta ore settimanali, da svolgersi dal lunedì al sabato con cinque ore quotidiane. Il primo anno erano previste cinque ore di lingua (tre di francese e due di

[6] M. BEREBNGO, *op. cit.*, imputa la scarsità di notizia alla «*fretta di cominciare* [a causa della quale era stato] *dato largo spazio all'improvvisazione e non si avevano idee chiare né sugli orari né sui programmi né, men che meno, sugli esami che si sarebbero dovuti tenere alla fine dei corsi*».

tedesco), tre ore di italiano, tre ore di Elementi di scienze naturali, studio preparatorio per la Merceologia, tre ore di Diritto civile, propedeutico allo studio del Diritto commerciale, oggetto di studio l'anno successivo, e tre di Aritmetica superiore, che aveva un contenuto prettamente teorico.

Oltre alle materie appena elencate, che avevano carattere essenzialmente preparatorio agli insegnamenti successivi, venivano impartiti anche i primi insegnamenti con contenuto di formazione professionale:

- Istituzioni di commercio (tre ore) "*ossia spiegazione dell'indole di tutte le operazioni di cui consiste il commercio, del modo di eseguirle e dei sociali istituti che servono ad aiutarlo*";
- Geografia commerciale (tre ore), ovvero la "*descrizione delle piazze di commercio e dei paesi di cui fan parte, ... la cognizione de' quali giova principalmente all'esercizio del commercio*";
- Computisteria mercantile a partita doppia, ossia la spiegazione di come rilevare le operazioni compiute dalle varie attività commerciali (quattro ore);

Nel corso del secondo anno venne attivato l'insegnamento di Pratica commerciale, o Banco, che occupava un terzo del tempo a disposizione: dieci ore su trenta. Il corso, in estrema sintesi, consisteva nel simulare l'attività di una casa di commercio, svolgendo tutte le operazioni commerciali tipiche, effettuando le relative scritture contabili e compilando gli appositi registri. Infine, al termine del corso, si procedeva con la chiusura dell'esercizio e alla redazione del Bilancio.

Contemporaneamente vennero attivati anche gli insegnamenti di Merceologia e Diritto Commerciale, mentre proseguivano gli studi di Italiano e Geografia commerciale.

Per quanto riguardava le lingue, continuava lo studio del tedesco, mentre il francese veniva sostituito dall'inglese.

Al campo della formazione professionale si aggiunsero il Calcolo mercantile e l'Economia commerciale.

Nel 1869 il terzo anno era solo programmato, ma non ancora attivato. Era stata prevista la continuazione degli studi di Merceologia, Diritto commerciale, Economia commerciale, Italiano e delle due lingue straniere. Inoltre si aggiungevano gli studi di Diritto internazionale pubblico, Statistica commerciale (prosecuzione di Geografia commerciale) e Storia del commercio.

1.4 Il titolo di studio rilasciato dalla Scuola

Prima ancora di occuparsi dell'aspetto didattico, tuttavia, i fondatori della Scuola si interrogarono sul ruolo stesso che la Scuola Superiore di Commercio avrebbe dovuto assumere. Ci si chiedeva, in buona sostanza, quale dovesse essere lo scopo della neonata istituzione, se quello di formare nuovi operatori economici, riconosciuti tali da un titolo di studio, oppure se fosse quello semplicemente di diffondere nel Paese una buona cultura economica e pratica.

La scelta dell'uno o dell'altro fine avrebbe peraltro determinato rispettivamente il rafforzamento o, viceversa, l'abbandono degli insegnamenti non direttamente rivolti all'esercizio di un'attività commerciale o professionale.

Il problema riguardava maggiormente la sezione magistrale, che avrebbe dovuto formare i futuri professori degli Istituti tecnici del Paese, e ci si chiedeva se si dovesse lasciare libera scelta agli studenti di iscriversi per ambire ad un solo insegnamento, o se fossero tenuti a seguire l'intero corso aspirando, in questo modo, a qualsiasi cattedra presente negli Istituti tecnici.

Nell'agosto del 1870, il direttore Ferrara, rivolgendosi al Ministero, propose di prolungare il corso da tre a cinque anni, mirando ovviamente alla massima valorizzazione del titolo legale, estendendolo a tutte le materie, economiche, giuridiche, scientifiche e letterarie.

Il Ministero rispose che i diplomi di abilitazione all'insegnamento dovevano essere differenziati secondo le diverse specializzazioni. Tale abilitazione era preclusa per quanto riguardava la letteratura italiana e le scienze naturali e la matematica, data la molteplicità di insegnamenti, tra loro profondamente diversi. Nessuna obiezione fu fatta invece per gli insegnamenti di merceologia, economia e diritto commerciale, computisteria e pratica commerciale[7].

La sezione consolare, programma di studi il cui obiettivo era formare un *élite* influente sul piano politico internazionale, e non quello di portare allievi alla scuola, non

[7] La trattativa tra il Ministero e la Scuola giunse a «*differenziare la durata del corso magistrale in un quadriennio per i futuri insegnamenti di contabilità, di merceologia e di lingua francese; e in un quinquennio per economia, statistica, diritto e per le lingue inglese e tedesca*», M. BERENGO, *La fondazione della Scuola Superiore di commercio di Venezia*, Poligrafo, Venezia, 1989, p. 30

ebbe vita facile.

Già agli esordi il Ministero ne prese le distanze, astenendosi da qualsiasi contributo finanziario, in quanto sosteneva che il ministro degli Esteri dovesse avere più una preparazione giuridico-politica, che tecnico-pratica.

Ad ogni modo la sezione consolare, agli esordi della Scuola, fu impossibile da attivare dato che i già pochi allievi iscritti si ritirarono subito dopo, preferendo gli studi universitari in giurisprudenza.

L'obiettivo, a questo punto, era riuscire a parificare il diploma della Scuola con la laurea in giurisprudenza.

Nella primavera del 1870, la Commissione organizzatrice, rivolgendosi alla Direzione degli affari consolari presso il Ministero degli Esteri, propose di aumentare gli anni si studio (passando da tre a quattro) e gli insegnamenti giuridici, inserendo quattro nuove materie: Diritto penale, Diritto costituzionale, Diritto internazionale pubblico e Storia dei Trattati.

Così ampliata, si pensava che la Scuola veneziana sarebbe stata in grado di dare una preparazione migliore di quella che avrebbe potuto offrire la facoltà di giurisprudenza, dal momento che quest'ultima non garantiva l'insegnamento delle lingue straniere, come invece faceva la prima.

Infatti, nella proposta della Commissione riguardante il piano di studi della sezione consolare era previsto l'insegnamento di due lingue estere, il francese e una a scelta tra tedesco, inglese e spagnolo, ed inoltre si dava la possibilità di inserire anche lo studio di una lingua orientale (araba, greca moderna, turca o persiana).

Nonostante l'aumento delle materie giuridiche, il Ministero temeva comunque un abbassamento del livello di reclutamento del personale consolare, soprattutto per la mancanza dell'insegnamento della procedura civile e penale.

A ciò, il Ministero oppose anche altre due obiezioni: per un verso, infatti richiese un ulteriore prolungamento del corso di studi, da quattro a cinque anni; per altro verso, veniva richiesto l'insegnamento obbligatorio della lingua araba nel percorso di studio della sezione consolare.

Tutte e tre le obiezioni avanzate dal Ministero vennero accolte senza difficoltà, in particolare l'ultima.

Nel maggio del 1870 la modifica statutaria della Scuola le conferì il volto di una vera

Facoltà di scienze giuridico-commerciali.

In realtà, la sezione consolare della Scuola non suscitò mai un grande interesse e a causa dell'esiguo numero di iscrizioni, frequenze e conseguimento dei diplomi finali, questo corso rimase a lungo sulla carta, fino alla sua definitiva soppressione con legge del 20 marzo del 1913, che stabilì l'ordinamento degli Istituti Superiori di Istruzione Commerciale.

Cionondimeno, la sezione consolare contribuì alla crescita del livello scientifico della Scuola: i corsi di diritto istituiti nella speranza di attrarre nuovi allievi funzionarono a beneficio delle altre due sezioni: quella destinata ai futuri insegnanti e quella pensata per quelli che sarebbero diventati gli operatori professionali[8].

1.5 Gli allievi della Scuola

I primi dati statistici riguardanti gli studenti della Scuola vennero messi a disposizione a partire dal 1873, anno in cui gli iscritti erano 72, di cui 53 alunni e 19 uditori[9].

Negli anni immediatamente successivi alla nascita dell'Istituto Superiore, ci si trovò a fronteggiare il fenomeno di abbandono degli studi. Infatti dei 53 allievi iscritti, nelle sessioni d'esame di agosto e ottobre di quell'anno, solamente 41 si presentarono, e tra questi uno fu bocciato. Si rischiava così che solamente un esiguo numero di allievi riuscisse a completare il percorso di studi scelto.

Quel che rileva dai primi dati è quindi che la maggioranza degli alunni, anche se regolarmente iscritta, frequentava in realtà in qualità di uditore, dimostrando così scarso interesse ad acquisire il titolo legale, dal momento che esso era necessario solamente per coloro che, frequentando la sezione magistrale, intendevano poi accedere ai concorsi pubblici.

La lettura così fornita del dato è tuttavia incompleta. Occorre infatti precisare che, in base ai dati statistici degli anni successivi, tre allievi su quattro venivano promossi agli esami annui. Dove invece le sessioni andavano deserte era nei diplomi finali.

---

[8] Come infatti ebbe modo di affermare M. BERENGO, *op. cit.*, p. 35 «*L'innesto fra economia e diritto, che nei dibattiti degli anni '60 era apparso agli uomini della Destra un'auspicabile ma lontana utopia, dimostrò di sapersi realizzare nella Scuola veneziana*».

[9] La figura dell'uditore viene introdotta dall'articolo 11 del Progetto iniziale della Scuola: erano allievi che potevano partecipare alle varie lezioni, fatta eccezione per il corso di Banco, riservato ai solo iscritti, senza essere tenuti a sostenere gli esami.

Queste statistiche dimostrano, per la verità, come gli allievi seguissero e si applicassero nelle varie materie, e come la Scuola fosse in grado di trasmettere ai suoi studenti competenze tali da permettere agli alunni di abbandonare anticipatamente gli studi per dedicarsi alla carriera nel mondo degli affari.

Alla luce di quanto esposto finora, possiamo dunque affermare che lo scopo di questa neonata istituzione fosse «*quello di formare degli operatori economici*»[10].

1.6 Eventi importanti dopo la fondazione

La Regia Scuola Superiore di Commercio di Venezia nacque ufficialmente con il R.D. del 6 agosto del 1868, n. 4530.

Successivamente, con il R.D. del 1° ottobre 1936, la Scuola assunse il nome di Istituto Universitario di Economia e Commercio. Mentre si deve al più recente D.P.R. del 28 maggio 1968, la denominazione attualmente in vigore di Università Ca' Foscari.

Oltre a quelli appena citati, meritano di essere ricordati il R.D. 15 luglio 1906, che riconobbe il titolo di Dottore ai laureati delle Regie Scuole Superiori di Commercio, il R.D. 1 luglio 1928, che decretò il passaggio dell'istituto veneziano dalle dipendenze del Ministero dell'Economia Nazionale a quelle del Ministero della Pubblica Istruzione, ed infine il R.D. 25 novembre 1935, che classificò la Scuola tra le Università statali, liberando da ogni funzione i vecchi enti fondatori (Comune, Provincia e Camera di Commercio).

Successivamente l'Istituto veneziano venne articolato nella Facoltà di scienze economiche e commerciali e nel Magistero di Lingue, che nel 1954 divenne Facoltà di Lingue. Nel 1969 vennero istituite altre due Facoltà: Lettere e Filosofia e Chimica Industriale.

Negli anni successivi videro la luce numerosi corsi di laurea, sostituiti, in base alla riforma degli ordinamenti didattici universitari D.M. 22 ottobre 2004 n. 270, dai nuovi corsi di laurea triennale e laura specialistica (magistrale).

Da ultimo si segnala che, con la riforma Gelmini nel 2010, sono state soppresse le facoltà ed i relativi organi, oggi sostituite ed accorpate all'interno dei dipartimenti universitari, che si occupano dell'organizzazione dei vari corsi di laurea e della ricerca di

[10] BERENGO M., *op. cit.*, a p. 38 rileva come il rilascio dei titoli accademici fosse in realtà un fine secondario e quasi trascurabile, dal momento che ciò che ai fondatori della Scuola premeva più di ogni altra cosa è che essa fosse capace di creare operatori economici competitivi ed esperti.

settore.

CAPITOLO 2

LE TEORICHE CONTABILI E I DIVERSI SISTEMI DI CONTABILIZZAZIONE

2.1 Premessa

La partita doppia si fonda su una specifica teorica che dà significato ai diversi conti e li mette in relazione tra di loro. Si può affermare perciò che la teorica del conto è nata con la scrittura doppia.

La scoperta della partita doppia viene tradizionalmente attribuita ad un frate veneziano, Luca Paciolo: il suo *Tractatus de computis et scripturis*, inserito all'interno dell'opera *Summa de aritmetica, geometria, proportioni et proportionalità*, pubblicata a Venezia nel 1494, contiene la prima esposizione sistematica della partita doppia.

Il Paciolo, in questo suo lavoro pone anche, involontariamente, le prime basi della teorica personalistisca, che sopravvivrà e si perfezionerà fino alla fine del diciannovesimo secolo.

Tale teorica, nella seconda metà dell'Ottocento, è stata ripresa e migliorata per mano di due grandi personaggi dell'epoca: Francesco Marchi e Giuseppe Cerboni.

Nello stesso periodo appaiono in Italia molte altre teoriche, delle quali la maggior parte minoritarie. Tra queste tuttavia si segnala la teorica dei conti "a valore", questa all'opposto molto importante, sviluppata dal Maestro Fabio Besta.

In breve tempo la teoria dei conti "a valore" sostituirà la teorica personalistica e costituirà la base di partenza per lo sviluppo ulteriore degli studi di ragioneria fino all'ideazione del sistema del reddito da parte di Gino Zappa, allievo del Besta.

2.2 La teorica personalistica

La teoria personalistica si basa essenzialmente sul principio di intestazione dei conti alle persone, ovverosia ai singoli soggetti dell'attività economica.

Le origini di questa teorica, come scritto sopra, risalgono all'opera del Paciolo, nella quale egli si occupò, anche se in maniera non organica, dei conti.

In particolare individuò due tipologie di conto: i *conti personali*, che si riferivano al proprietario e soggetti terzi, creditori e debitori, e i *conti inanimati*, che si riferivano alle *cose*, ovvero al denaro e ad ogni oggetto ad esso assimilabile (ori, argenti, gioielli, etc.).

Questa impostazione presentava, però, problemi interpretativi da un punto di visto logismologico, soprattutto per la parte riguardante i *conti inanimati*, per i quali era necessario effettuare una personificazione dei conti accesi ad elementi reali del patrimonio aziendale per fornire una spiegazione logica del significato degli addebitamenti e degli accreditamenti in tali conti, mancando l'idea precisa delle diverse personalità aziendali[11].

Nei secoli successivi nessun autore fu in grado di dare un senso compiuto alla teorica personalistica. Si dovrà attendere la seconda metà del diciannovesimo secolo, con l'opera *I cinquecontisti*, di Francesco Marchi, per avere una teorica personalistica perfezionata anche da un punto di vista logico-tecnico.

È possibile dividere quest'opera in due parti: nella prima il Marchi espone la teorica di Edmund De Granges[12] e la confuta, mettendo in luce le incongruenze logiche e i difetti; nella seconda parte, invece, propone la sua teorica[13].

La regola fondamentale del nuovo sistema ideato dal Marchi può essere riassunta nella seguente affermazione: «*addebitare chi riceve un valore o chi di un valore divien*

---

[11] Cfr CORONELLA STEFANO, *Le Teoriche Contabili dispensa a cura del Prof. Stefano Coronella ad uso esclusivo degli studenti*, p. 1

[12] De Granges elaborò la teorica dei cinque conti: ridusse a cinque i conti generali, correlandoli agli *oggetti principali del commercio* (Merci, Denaro, Effetti da ricevere, Effetti da pagare, Profitti e perdite). Successivamente collegò questi oggetti a cinque conti, strettamente connessi alla persona del negoziante: Merci, Cassa, Effetti da ricevere, Effetti da pagare e Profitti e perdite. La regola generale della contabilizzazione in partita doppia secondo questa teorica era: *dèbiter celui qui reçoit et crèditer celui qui donne* (addebitare colui che riceve e accreditare colui che dà). Più precisamente, occorreva aprire un conto per ognuno dei cinque *oggetti generali del commercio*, per poi addebitarli o accreditarli ogni volta che il negoziante riceveva o dava degli oggetti per il quale il conto era aperto.

[13] I conti, per il Marchi, «[...]*devonsi ritenere tutti personali e tutti reali, essendo persone i Capitalisti o il Capitalista dell'azienda, persone chi prende in consegna le mercanzie ed il danaro di essa, e persone coloro che ci sono in corrispondenza, tutte le quali sono realmente debitrici per quanto hanno respettivamente in Dare e creditrici per quanto hanno respettivamente in Avere dell'azienda*», MARCHI FRANCESCO, *I cinquecontisti ovvero la ingannevole teorica che viene insegnata negli istituti tecnici del regno e fuori del regno intorno il sistema di scrittura a partita doppia, e nuovo saggio per la facile intelligenza ed applicazione di quel sistema*, Tipografia Ff. Giachetti, Prato, 1867, p. 44-45.

debitore, ed accreditare chi lo dà o chi ne divien creditore»[14]. In questo modo, con la registrazione delle varie partite, si raggiunge un duplice scopo: evidenziare le variazioni che si verificano nell'attivo, nel passivo e nel patrimonio netto aziendale e, contemporaneamente, evidenziare i diritti ed i doveri che hanno verso l'azienda le persone che sono in relazione con essa.

Secondo il Marchi si potevano individuare quattro diverse tipologie di persone all'interno dell'azienda:

- i *Corrispondenti*, soggetti verso i quali l'impresa vanta dei debiti (valori passivi) o dei crediti (valori attivi);
- i *Consegnatari*, soggetti che prendono in consegna merci e denaro (magazziniere, cassieri, etc.);
- il *Proprietario*, «[...] *colui che fornisce le sostanze che costituiscono l'azienda ed a conto del quale va la medesima* [...]»[15];
- il *Gerente* ovvero colui che gestisce ed amministra l'impresa.

Dalla somma algebrica dell'attivo (rappresentato dai doveri dei *Corrispondenti* per i crediti aziendali e per i *Consegnatari* dei beni) e del passivo (rappresentato dai diritti dei *Corrispondenti* per i debiti aziendali) si ricava il patrimonio netto, che rappresenta il diritto del *Proprietario* a riscuotere nei confronti dell'azienda.

Rispetto alla impostazione del Marchi può tuttavia osservarsi, in senso critico, come non in tutte le aziende si possano individuare delle persone addette alla custodia dei beni materiali[16].

Tuttavia, è lo stesso Marchi a porre rimedio a detto inconveniente, sottolineando che, nel caso manchino delle figure chiave, queste vengono sostituite dal *Proprietario*, con la precisazione tuttavia che è importante tenere idealmente separati i due "soggetti" e procedere

---

[14] F. MARCHI, *op. cit.*, p. 100

[15] F. MARCHI, *op. cit.*, p. 99

[16] A questa obiezione è lo stesso Marchi che, in un altro passaggio del suo libro, risponde affermando che «*la partita doppia* [...] *è applicabile a tutte le Aziende* [...] *dalla più estesa e complicata come è quella di uno Stato, alla più piccola e semplice, qual* [...] *è quella domestica di una famiglia, perché in quelle Aziende ove non sieno persone diverse dal Proprietario il Gerente, il Cassiere, il Magazziniere ed altri consegnatari, come lo sono in quasi tutte le Aziende in grande ed in sociale, è il Proprietario stesso che riveste allora di ognuno di essi funzionari il carattere, e facendone le veci, ne ha pure i conti della indole di quelli propri de' funzionari medesimi*», F. MARCHI, *op. cit.,* pp. 105-106.

a distinte annotazioni dei diritti e dei doveri relativi in capo al medesimo.

La figura del *Proprietario* può essere a sua volta scissa in altre due figure, le quali svolgono ognuna una funzione diversa: da una parte c'è il *capitalista*, estraneo all'attività di gestione, che si limita ad apportare capitali nell'azienda; dall'altra c'è il *gerente/amministratore*, un vero e proprio intermediario tra il *capitalista* e i soggetti terzi coinvolti nella gestione (*Consegnatari* e *Corrispondenti*).

Tra il proprietario-amministratore e i soggetti terzi intercorrono i rapporti di diritto-dovere derivanti dall'attività amministrativa, mentre tra il proprietario-capitalista e proprietario-amministratore intercorrono solo rapporti che comportano modifiche del patrimonio in conseguenza della gestione.

Il Marchi, con la sua teoria personalistica, ha dimostrato che è la figura dell'amministratore quella che soppesa il conto dei proprietari con quello dei consegnatari e dei corrispondenti[17], gettando le basi per la *logismografia cerboniana.*

2.2.1 Giuseppe Cerboni

Il Cerboni fu sicuramente il più importante studioso nell'ambito della Scuola Toscana. La sua opera più significativa fu *La ragioneria scientifica e le sue relazioni con le discipline amministrative e sociali* (Roma, 1886) ed in essa sono contenute le sue idee più innovative.

Il contributo scientifico del Cerboni si concretizza sul piano concettuale nell'ulteriore sviluppo della teorica personalistica del Marchi e nell'elaborazione del metodo di scritture logismografico[18].

Nella logismografia cerboniana vengono individuate tre qualità amministrative che devono essere presenti all'interno di ogni azienda e alle quali deve corrispondere l'operato di determinate persone:

- possedere la proprietà e la supremazia dell'azienda, qualità che fa capo al *proprietario*;

[17] Con parole simili si è espresso anche F. DELLA PENNA, *Le istituzioni contabili*, parte prima, Casa Editrice Castellani, Roma, 1946, p 290, secondo il quale « *la bilancia fra il conto del proprietario da una parte e i conti dei consegnatari e dei corrispondenti dall'altra, è tenuta dall'amministratore*».

[18] La parola *Logismografia* deriva dal greco, è una parola complessa che viene tradotta in "*descrizione ragionata dei conti*", ovvero è sinonimo di "*ragioneria*".

- l'amministrazione, qualità da attribuirsi all'*amministratore*;
- la custodia delle sostanze dell'azienda e la responsabilità materiale, ultima qualità assegnata ai *consegnatari*.

Oltre a queste tre figure, appena elencate, ci sono anche i *corrispondenti*, ossia coloro i quali si trovano in una posizione di credito o debito verso l'azienda, ossia il proprietario.

Le tre citate qualità amministrative vengono esercitate tramite un sistema di funzioni amministrative, dalle quali scaturiscono i fatti dell'amministrazione economica. Tali fatti si suddividono in tre tipologie:

- fatti *permutativi*: non comportano variazioni nell'entità della *sostanza netta* del proprietario, ma generano mutazioni nei valori che la costituiscono (ad esempio l'acquisto di merce in contanti);
- fatti *modificativi*: comportano variazione nella *sostanza netta* del proprietario senza che avvengano altre modificazioni negli elementi che la costituiscono (ad esempio l'incasso di un affitto);
- fatti *misti*: comportano simultaneamente variazioni nella sostanza netta e mutazioni dei relativi valori (ad esempio una vendita in contanti ad un prezzo superiore rispetto a quanto pagato per l'acquisto della merce).

In seguito, dai fatti dell'amministrazione economica si generano i rapporti tra le diverse persone che hanno contatti con l'azienda, i quali possono essere di tipo *morale* o *giuridico*.

I rapporti morali, che non influenzano l'esercizio economico, sono quelli che intercorrono tra il proprietario e l'amministratore, e perciò nei confronti di quest'ultimo non è necessario aprire alcun conto.

I rapporti giuridici, invece, sono quelli che si instaurano tra il proprietario e i consegnatari, che rispondono giudizialmente dei beni a loro affidati, ma anche tra il proprietario ed i corrispondenti, in quanto tra loro nascono diritti e doveri in ragione delle operazioni poste in essere: per ogni debitore si crea un creditore e viceversa.

A ciò consegue che, per ogni fatto amministrativo che comporti la movimentazione di somme di denaro, questa debba essere registrata, simultaneamente, a debito di una persona e a credito di un'altra. Ne deriva che le varie scritture vengono eseguite utilizzando

conti di carattere giuridico, ma soprattutto personale[19].

Per quanto concerne il proprietario, egli risulta di fatto creditore di tutte le attività e debitore delle passività rispetto ai consegnatari ed ai corrispondenti. Il suo credito o debito netto si modifica nel tempo in conseguenza di costi o ricavi, utili o perdite, dovuti a fatti modificativi o fatti misti (i fatti permutativi, ricordiamo, non comportano alcuna modifica alla condizione economica del proprietario, in quanto determinano la trasformazione di una sostanza da una specie ad un'altra).

Nel sistema di registrazione ideato dal Cerboni, nel caso di fatti misti, era possibile registrare tali eventi in due modi differenti, con un metodo si metteva in evidenza la situazione giuridica dell'azienda, con l'altro la situazione economica della stessa.

Ad esempio, se il proprietario è simultaneamente creditore di 150 verso l'*agenzia*[20] e debitore di 90 nei confronti della medesima, si potrà procedere a registrare un credito di 150 in capo al proprietario e un debito di 90 in testa all'agenzia, ovvero, limitarsi a riportare la sola differenza di 60 a credito del proprietario.

Per rilevare entrambe le situazioni si rende necessario aprire due conti in testa all'agenzia e al proprietario: uno di tipo *integrale* (riferito al patrimonio) e uno di tipo *differenziale* (riferito alle rendite e alle spese).

La teorica sviluppata dal Cerboni presenta molte somiglianze e aderenze con quella proposta dal Marchi: infatti entrambe accendono i conti al Proprietario, ai Consegnatari ed ai Corrispondenti. Ciò che, all'opposto, le differenzia riguarda in primo luogo la natura del conto del Proprietario, nonché i rapporti intercedenti tra le varie persone, cui i conti sono aperti[21].

Infatti, mentre per il Marchi, i conti aperti al Proprietario, ai Consegnatari ed ai Corrispondenti sono collegati tra loro grazie alla figura fittizia dell'amministratore, che

---

[19] Cfr CORONELLA STEFANO, *Le Teoriche Contabili dispensa a cura del Prof. Stefano Coronella ad uso esclusivo degli studenti*, p. 7-8

[20] La teorica personalistica del Cerboni si fonda su tipi di conti generali: quello *patrimoniale*, acceso in capo al proprietario, e quello *dell'agenzia*, acceso in capo ai consegnatari ed ai corrispondenti.

[21] DE GOBBIS FRANCESCO infatti sostiene che "*ambedue aprono conti al Proprietario, ai Consegnatari, ai Corrispondenti; tuttavia, malgrado questa coincidenza, le due teoriche* (si) *differenziano essenzialmente per il carattere e la materia del conto del Proprietario e per i rapporti intercedenti tra le varie persone, a cui i conti sono aperti*", *Ragioneria generale. Corso teorico-pratico*, Società Editrice Dante Alighieri, Milano, 1921, p. 190

funge da interfaccia fra i titolari di diritti ed obblighi, per il Cerboni, viceversa, i vari conti hanno un collegamento diretto, senza l'utilizzo di alcun intermediario.

Peraltro, sempre nell'ottica di porre in risalto le differenze fra le due tesi propugnate, merita osservare come il Marchi metta in luce essenzialmente la situazione economica dell'azienda, mentre il Cerboni concentra la sua indagine speculativa sulla situazione giuridica dell'impresa.

2.3 La teorica dei conti *a valore*

La teorica dei conti *a valore*, nota anche come teorica *razionalista* o *positivista*, fu sviluppata da Fabio Besta, considerato ancora oggi il Maestro e il padre della ragioneria moderna.

Il Besta elaborò la sua tesi partendo dai concetti economici generali ed in particolare dal *valore d'uso*, *valore di costo*, *costo di produzione*, e *valore di cambio*, per giungere infine al *prezzo*[22]. Egli spostò l'attenzione dai diritti e doveri delle persone coinvolte nella vita dell'azienda, al *valore* dei beni che formavano il patrimonio aziendale.

L'oggetto del conto diventava in questo modo il valore del patrimonio aziendale, nel senso che oggetto di registrazione non erano più i diritti e doveri, ma, i movimenti di attività e passività e del netto patrimoniale (comprensivo di utili e perdite).

Secondo il Besta, il conto, in totale contrapposizione con la teorica del Cerboni, è "*...una serie di scritture riguardante un oggetto determinato, commensurabile e mutabile, e avanti per ufficio di serbar memoria della condizione e misura di tale oggetto in dato istante e dei mutamenti che va subendo, in maniera da poter rendere ragione dello stato di codesto oggetto in un tempo quale si voglia*"[23]. Da questo si può desumere come la vera innovazione

[22] Il Besta scrive: "L*a teoria del valore e quella della moneta sono fuori dei confini della materia che io professo. Con tutto ciò, siccome la ragioneria, in quanto è arte, studia e modera la vita della ricchezza nelle aziende, e la ricchezza solo per via del valore è commensurabile, così è d'uopo indagare secondo quali criteri e quali norme possa ottenersi nei vari casi la determinazione del valore, come, vo' dire, si possa fare la valutazione della ricchezza che forma la dotazione di un'azienda in un dato istante e dei mutamenti che essa va, con vicenda più o meno assidua, subendo*" BESTA FABIO, *La ragioneria*, seconda edizione riveduta ed ampliata col concorso dei professori Vittorio Alfieri, Carlo Ghidiglia, Pietro Rigobon, Parte Prima, *Ragioneria generale*, volume I, Casa Editrice Dottor Francesco Vallardi, Milano, 1909, p. 215

[23] BESTA FABIO, *La ragioneria*, seconda edizione riveduta ed ampliata col concorso dei professori Vittorio Alfieri, Carlo Ghidiglia, Pietro Rigobon, Parte Prima, *Ragioneria generale*, volume II, Casa Editrice Dottor

della teorica bestana risieda nel fatto che i conti non debbano essere aperti alle persone, ma ai valori attribuiti agli oggetti di riferimento in un determinato momento, così da poter osservare anche le variazioni che subiscono nel corso del tempo. In tal modo, il patrimonio nell'insieme diventa un aggregato misurabile attraverso la moneta di conto.

In base alla teoria in commento, dunque, è possibile individuare tre categorie di conti: i conti aperti ad elementi attivi del patrimonio, i conti aperti ad elementi passivi del patrimonio ed i conti accesi al patrimonio netto. Durante l'esercizio si registreranno incrementi e decrementi, rispetto i valori iniziali, che incideranno anche sul netto patrimoniale.

Ciò che merita essere messo in rilievo è che, rispetto alla teorica personalistica, debiti e crediti non bilanceranno in ogni momento verso consegnatari e corrispondenti (più il netto), ma saranno il totale dei valori dell'attivo e il totale del valore del passivo (più il netto) che si eguaglieranno.

Quanto appena esposto è dimostrabile riflettendo su come i fatti amministrativi possano influire sul patrimonio:

- aumentando e diminuendo contemporaneamente l'attivo (acquisto o vendita di un bene in contanti);
- diminuendo e aumentando contemporaneamente il passivo (consolidamento di un debito a breve termine)
- aumentando contemporaneamente l'attivo e il passivo (acquisto di un bene con pagamento dilazionato);
- diminuendo contemporaneamente l'attivo e il passivo (pagamento di un debito);
- aumentando l'attivo e aumentando contemporaneamente il capitale (vendita di un servizio con regolamento in contanti);
- diminuendo l'attivo e diminuendo contemporaneamente il capitale (acquisto di un servizio con regolamento in contanti);
- aumentando il passivo e diminuendo il capitale (acquisto di un servizio con pagamento dilazionato);
- diminuendo il passivo e aumentando il capitale (capitalizzazione di un debito).

Oltre a questi casi appena elencati bisogna considerare le operazioni miste, nelle

---

Francesco Vallardi, Milano, ristampa 1910, p. 292

quali il pareggio tra gli elementi attivi e passivi si ottiene con la variazione del netto.

Ad esempio, nella vendita di un bene per un valore superiore al costo d'acquisto si procederà registrando una diminuzione dell'attivo (per il bene ceduto), un aumento dell'attivo (per l'entrata di denaro o per il sorgere di un credito) ed un incremento di capitale (per la differenza tra i costi di acquisto ed il prezzo di vendita).

Quindi, se registriamo nella parte sinistra dei singoli conti gli incrementi dell'attivo e nella parte destra i decrementi, e contabilizziamo nella parte sinistra le diminuzioni del passivo e del capitale e nella parte destra gli aumenti, si otterrà che il totale delle somme registrate nella medesima sezione di tutti i conti deve sempre risultare uguale alle somme registrate nella sezione opposta di tutti i conti[24].

Con la teorica dei conti a valore, quindi, il meccanismo bilanciante del metodo a partita doppia funziona perfettamente, però vengono persi i significati originari di *dare* e *avere*, che sono sopravvissuti fino ai nostri tempi, ancorché si tratti di mere convenzioni terminologiche.

2.4 La teoria materialistica

La teorica del Besta però non fu la prima a contrapporsi alla teorica personalistica del Cerboni. Invero esiste una dottrina, che non ebbe molto seguito, che precedette, sia da un punto di vista temporale che logico, quella dei conti a valore: la *teorica materialistica*, il cui massimo esponente fu Emanuele Pisani, inventore della Statmografia.

Tale teorica, pur presentando molte similitudini con quella bestana, in realtà è ben distinta da quest'ultima, anticipandola nei tempi e nei risultati raggiunti.

Nella teorica materialistica i conti non vengono accesi alle persone, infatti le voci dare/avere vengono sostituite dalle voci carico/scarico, proprio per evidenziare il nuovo carattere oggettivo dei conti.

Quindi, come nella teorica dei conti a valore, la teorica materialistica si pone l'obiettivo di dare informazioni economico-patrimoniali e non giuridiche, ossia di osservare gli elementi attivi, passivi e differenziali del patrimonio aziendale.

Tuttavia, se, da un lato, questa tesi ebbe il merito di aver per la prima volta ipotizzato il passaggio dai conti personali ai conti oggettivi, la teorica materialistica non riuscì,

[24] Cfr CORONELLA STEFANO, *Le Teoriche Contabili dispensa a cura del Prof. Stefano Coronella ad uso esclusivo degli studenti*, p. 12-13

nondimeno, a spingersi oltre la materialità dei conti e di guardare al *valore*, come fece correttamente Fabio Besta[25].

Per concludere, si può coerentemente affermare che la teoria materialistica di Emanuele Pisani si colloca tra la teoria bestana e quella cerboniana, rappresentando il ponte di collegamento tra due epoche della storia del nostro Paese:

- La prima, che vede il passaggio dalla teorica personalistica del Cerboni, alla teoria dei conti a valore del Besta;
- La seconda che si caratterizza, invece, per la trasformazione dell'economia italiana, da realtà agricola (in cui prevale l'azienda domestico-patrimoniale) a realtà economica industriale, in cui le aziende capitalistiche si dedicano esclusivamente ad attività industriali, bancarie e mercantili[26].

2.5 I sistemi di scritture

Le rilevazioni contabili sono annotazioni scritte di fatti amministrativi, necessarie per tenere traccia delle varie operazioni di gestione compiute nel corso del tempo.

Le scritture contabili consentono di codificare le operazioni di gestione in modo da poter risalire, grazie alla loro interpretazione, ai fatti amministrativi che le hanno generate.

Sistema di scritture e metodo di scritture non sono sinonimi.

Il sistema di scritture, infatti, rappresenta l'insieme delle norme che regolano la forma, l'ordine e le modalità con le quali le scritture sono composte. Esso dunque riguarda il contenuto delle scritture.

Viceversa, il metodo di scritture detta le regole di forma e procedure delle rilevazioni.

Per questo motivo un metodo può essere applicato a sistemi contabili diversi.

In epoca moderna si sono susseguiti vari sistemi contabili applicati al metodo della partita doppia:

- *Sistema patrimoniale* (fine 1800, primi 1900), ideato da Fabio Besta, in cui le

---

[25] Cfr CORONELLA STEFANO, *Le Teoriche Contabili dispensa a cura del Prof. Stefano Coronella ad uso esclusivo degli studenti*, p. 15-16

26 Cfr. BONACCHI MASSIMILIANO La missione della ragioneria: il contributo di Emanuele Pisani, in "Ritratti d'Autore n° 2", Quaderno n° 3, Area Didattica e di Ricerca in Storia della Ragioneria, Coordinatore: Giuseppe Catturi, XV Ciclo, A.A. 1999/2000, Stamperia della Facoltà di Economia, Siena, s.d., p. 39

operazioni di gestione vengono registrate in funzione della loro incidenza sul patrimonio, mentre gli effetti sul reddito d'esercizio vengono affrontati solo marginalmente;

- *Sistema reddituale* (intorno al 1930), ideato da Gino Zappa, che si incentra sul reddito d'esercizio e tutti i fatti aziendali vengono rilevati in funzione delle variazioni che provocano su di esso, mentre solo di riflesso si apprezzano gli effetti di tali operazioni sul patrimonio aziendale;
- *Sistema del capitale e del risultato economico* (intorno al 1950), ideato da Aldo Amaduzzi, che rappresenta una semplice variante del sistema ideato dal Zappa, dal quale si discosta solo per la considerazione dei *debiti e crediti di finanziamento*.

2.5.1 Il sistema patrimoniale di Fabio Besta

Il primo vero esempio di sistema di scritture fu il *sistema patrimoniale*, ideato dal Besta, che sarà poi la base dei successivi sistemi ideati dallo Zappa e dall'Amaduzzi.

Nella sua opera principale, *La Ragioneria*, l'autore affronta una serie di discorsi concettuali di indubbio rilievo; Tra gli argomenti teorici sviluppati, si ricorda:

- il concetto di azienda, definita quale "[...] *somma dei fenomeni, o negozi, o rapporti da amministrare relativi ad un cumulo di capitali che formi un tutto a sé, o a una persona singola, o a una famiglia o ad un'unione qualsivoglia, od anche soltanto una classe distinta di quei fenomeni, negozi o rapporti* [...]"[27], che viene posto in stretta connessione con il concetto di *amministrazione economica*[28];

[27] BESTA F., *La Ragioneria. Vol. I*, Vallardi, Milano, 1929, p.3-4

[28] Al Besta si riconosce il merito di aver dato una chiara e precisa definizione del concetto di amministrazione, con particolare distinzione tra quella generale e quella economica. Il Maestro definisce l'amministrazione generale come "[…] *il governo di tutto ciò che l'uomo o solo o congiunto coi suoi simili per costituire più alti organismi personali, ha possanza di dominare, moderare e dirigere per utile proprio, o individuale o collettivo*", mentre definisce l'amministrazione economica quale "[…] *governo dei fenomeni, dei negozi e dei rapporti che hanno attinenza colla vita della ricchezza nelle aziende […]*". Infine il Besta riesce in modo eccezionale a sintetizzare il legame tra i concetti di amministrazione e quello di azienda, egli infatti scrive "[…] *l'amministrazione non è che il fatto o l'azione dell'amministrare, l'amministrazione economica non è che una parte, e non la più vasta dell'amministrazione presa in senso lato, e l'azienda non è che l'amministrazione intesa in senso obiettivo, non è insomma che l'oggetto dell'azione amministrativa*" BESTA F., *La Ragioneria. Vol. I*, Vallardi, Milano, 1929, p. 4 e seg.

- la nozione di patrimonio, concepito come una grandezza commensurabile attraverso il valore monetario[29];

È proprio dalla nuova concezione di azienda e di conseguenza da quella di patrimonio, che il Besta elabora la sua teoria contabile.

Il patrimonio viene osservato in termini qualitativi da due punti di vista: direttamente nei suoi elementi patrimoniali (attività e passività) e indirettamente nella misura netta. L'analisi delle variazioni di patrimonio fu talmente approfondita da richiedere anche le rilevazioni dei fenomeni interni di gestione relativi al processo tecnico-produttivo (movimenti interni di merci, prodotti, materie prime, semilavorati, etc.)[30].

Secondo Besta il patrimonio era l'aspetto oggettivo comune a tutte le aziende, concepite come coordinazione di beni e persone, ed ogni elemento patrimoniale dell'impresa poteva essere valutato e seguito tramite le variazioni subite a causa della gestione, attraverso la misura del suo valore monetario[31].

Gli incrementi e i decrementi di un'attività venivano iscritti, rispettivamente, nella sezione sinistra (Dare) e destra (Avere) del conto. Mentre gli elementi passivi (diritti di terzi gravanti sul patrimonio), venivano misurati da un valore posto nella sezione Avere del conto, nella sezione Dare, viceversa, venivano rilevate le estinzioni di tali passività.

Il valore del capitale netto era misurato dalla sommatoria dei valori dei saldi dei singoli elementi passivi e attivi della ricchezza aziendale. Il conto acceso al patrimonio netto consentiva la registrazione di quei fatti amministrativi che modificavano l'entità di elementi del patrimonio e che non trovavano un corrispettivo in contrapposte variazioni di altri elementi: questa tipologia di conti fu chiamata dal Besta *conti patrimoniali derivati*, i quali avevano per l'appunto origine dalle cause economiche o finanziarie modificative dell'entità

---

[29] Il patrimonio viene visto come "*aggregato di beni, qualitativamente e quantitativamente difformi, che trovano però un comune denominatore che posso misurare la loro entità nel valore, esprimibile attraverso l'uso di una moneta di conto*" DELLA PENNA F., *Le istituzioni contabili*, Casa Ed. Castellani, Roma, 1946, p 303; dello stesso parere è anche MARCHI L., *Introduzione alla contabilità d'impresa*, Giappichelli, Torino, 1998, p. 13

[30] Cfr. Rivista della scuola superiore dell'economia e delle finanze. A cura della Ce. R.D.E.F.- Centro ricerche documentazione economia e finanza: I metodi contabili e i sistemi di scritture: evoluzione storica e processuale p. 5. http://www.rivista.ssef.it/www.rivista.ssef.it/site053a.html?page=20060426091114342#_edn72

[31] L'incremento del patrimonio era considerato il "*fulcro della stessa continuazione dell'attività aziendale*" ROSSI N., *Il Bilancio nel sistema operante dell'impresa*, S.A.M.E., Milano, 1958, p. 76

del patrimonio netto e consentivano il rispetto del canone di registrazione in partita doppia[32].

Quindi le variazioni degli elementi patrimoniali evidenziano l'aspetto originario, mentre le variazioni del capitale netto mostrano l'aspetto derivato[33].

Nel sistema patrimoniale, le operazioni di rilevazione dei fatti aziendali vengono classificate in relazione al tipo di variazione che determinano sul patrimonio:

- fatti *permutativi*: operazioni che comportano variazioni di pari importo e di segno opposto negli elementi patrimoniali (es. acquisto di merci in contanti);
- fatti *modificativi*: operazioni che comportano variazioni di un solo elemento patrimoniale e modificano il *netto* (es. pagamento delle retribuzioni dei dipendenti);
- fatti *misti*: operazioni che comportano variazioni non coincidenti negli elementi del patrimonio e quindi modificano solo in parte il *fondo netto* (es. vendita di merci per un importo diverso rispetto quello di carico).

L'insieme degli aspetti fin qui considerati, che prenderà il nome di teoria dei conti a valore rappresentò una novità di primo rilievo, dal momento che permise un notevole progresso del metodo di registrazione, nell'ambito del quale il patrimonio e, soprattutto, la differenza patrimoniale che derivava dalla gestione aziendale divennero l'oggetto delle scritture contabili.

Nonostante la teoria di Besta fosse assolutamente avanguardista rispetto al tempo in cui venne elaborata, il sistema patrimoniale, con l'avvento della rivoluzione industriale, divenne presto obsoleto.

Il sistema di scritture ideato dal Besta, infatti, si adattava molto bene alle aziende di tipo patrimoniale/agricolo/artigianale, tipiche di un'economia chiusa e ristretta, e che si presentavano sotto forma di imprese individuali o di società con un ridotto numero di soci. Con lo sviluppo dei mercati, dunque, crebbero anche le dimensioni e il numero di soci delle aziende, e ciò provocò uno spostamento dell'interesse di quest'ultimi dal patrimonio al reddito prodotto e distribuibile.

---

[32] Cfr. Rivista della scuola superiore dell'economia e delle finanze. A cura della Ce. R.D.E.F.- Centro ricerche documentazione economia e finanza: I metodi contabili e i sistemi di scritture: evoluzione storica e processuale p. 5. http://www.rivista.ssef.it/www.rivista.ssef.it/site053a.html?page=20060426091114342#_edn72

[33] In base alle regole della partita doppia, ogni operazione di gestione deve essere riguardata secondo due aspetti, uno *concreto* o *originario*, l'altro *astratto* o *derivato*. Di conseguenza si originano due seri di conti: *originari* e *derivati*.

Un'altra ragione dell'obsolescenza del sistema patrimoniale bestiano va rintracciata in ciò che la sua concreta applicazione prevedeva: la rilevazione dei processi tecnici di produzione e dei movimenti interni di merci, dai quali si ricavavano le variazioni di capitale. Appare dunque evidente come lo sviluppo delle imprese e il conseguente aumento della complessità dei processi produttivi e del numero di operazioni mediamente poste in essere, comportò un inevitabile inserimento nei conti valori di stima più o meno incerti, rallentando ed appesantendo il sistema delle scritture[34].

2.5.2 Il sistema del reddito di Gino Zappa

Gino Zappa fu il primo a rendersi conto che gli interessi dei soci delle aziende erano mutati, essendo essi maggiormente interessati al reddito, e che l'evoluzione delle imprese comportava operazioni aziendali molto più numerose e complesse, al punto da richiedere un sistema contabile più "snello".

La teoria dello Zappa, invero, si basa su una concezione realistica dell'impresa, intesa come un organismo sistematico nel quale si organizza la produzione dei beni e servizi attraverso il coordinamento degli strumenti di produzione, che perdono la loro individualità ed il cui singolo valore acquista significato se correlato all'utilità che offre all'azienda. Quindi la redditività viene utilizzata come parametro per verificare se il complesso di beni investiti nell'azienda sia stato impiegato in maniera profittevole, mentre la massimizzazione del profitto diviene l'obiettivo strategico della gestione aziendale[35].

Nella teoria di Zappa tutti i fatti aziendali vengono esaminati sotto due aspetti: quello economico (costo o ricavo) e quello numerario (liquidità attuale e differita, ossia cassa, crediti e debiti di funzionamento). Perciò l'acquisizione di fattori produttivi comporta la rilevazione dei costi, i quali trovano la loro misurazione nelle relative uscite finanziarie. Viceversa, la vendita di prodotti genera la registrazione dei ricavi, misurati da entrate finanziarie.

Anche nel sistema del reddito possiamo distinguere un aspetto originario e un aspetto

---

[34] Dispensa a cura del prof. Stefano Coronella: i diversi sistemi contabili. http://economia.uniparthenope.it/isa/coronella/i%20diversi%20sistemi%20contabili.pdf.

[35] Cfr. Rivista della scuola superiore dell'economia e delle finanze. A cura della Ce. R.D.E.F.- Centro ricerche documentazione economia e finanza: I metodi contabili e i sistemi di scritture: evoluzione storica e processuale p. 6. http://www.rivista.ssef.it/www.rivista.ssef.it/site053a.html?page=20060426091114342#_edn72

derivato.

Il primo coincide con l'aspetto numerario[36], cioè con i conti numerari, i quali sono suddivisi in tre sottocategorie:

- *certi*: nell'ammontare e nel periodo di disponibilità (es. cassa e banca);
- *assimilati*: incerti nell'ammontare o nel periodo di disponibilità (es. debiti v/fornitori e v/ clienti);
- *presunti*: incerti nell'ammontare e nel periodo di disponibilità (es. fondi rischi).

Il secondo invece si riferiva alle grandezze economiche, cioè ai conti economici, i quali si dividevano a loro volta in:

- *conti economici di capitale* (o di *netto*);
- *conti economici di reddito* (comprensivi di crediti e debiti di finanziamento).

I conti economici di reddito vengono a loro volta distinti in:

- *costi e ricavi d'esercizio* (che vanno a Conto Economico);
- *conti di reddito con funzionamento bifase* (immobilizzazioni, titoli, partecipazione e debiti/crediti di finanziamento – che vanno a Stato Patrimoniale);
- *costi e ricavi di differita imputazione* (rimanenze e risconti – che vanno a Stato Patrimoniale)[37].

Con questo sistema di scritture, rispetto alla concezione patrimonialistica, venne invertito il paradigma causale del procedimento valutativo del risultato di periodo: infatti in base alla tesi in commento si rilevava il reddito al fine di determinare successivamente e indirettamente il capitale. Nel sistema patrimoniale, all'opposto, l'obiettivo prioritario concerneva le variazioni di patrimonio, che in via incidentale determinavano anche il reddito.

Con questo nuovo e innovativo sistema contabile furono escluse tutte le rilevazioni di operazioni di gestione interna, affidate a strumenti di rilevazione extra-contabili. Nacquero

---

[36] "L'aspetto numerario riguarda la liquidità attuale (cassa, banca, posta) e differita (debiti e crediti di funzionamento): per questo motivo i conti relativi sono denominato numerari." Dispensa a cura del prof. Stefano Coronella: i diversi sistemi contabili.
http://economia.uniparthenope.it/isa/coronella/i%20diversi%20sistemi%20contabili.pdf.

[37] Cfr Dispensa a cura del prof. Stefano Coronella: i diversi sistemi contabili. p. 3-4 http://economia.uniparthenope.it/isa/coronella/i%20diversi%20sistemi%20contabili.pdf.

così le rilevazioni sistematiche in contabilità generale, basate sulla duplice osservazione e rilevazione dei fatti aziendali.

Grazie a questa nuova concezione di impresa e alla distinzione tra aspetto economico e numerario, venne rivisitato il concetto di capitale sotto due diversi aspetti:

- sotto l'aspetto qualitativo si determinò la necessità di redigere un inventario per rettificare i valori di conti, in considerazione degli elementi che non trovavano contropartita;
- sotto l'aspetto quantitativo, invece, il capitale era visto come misura del valore dell'impresa.

Si evidenzia, infine, che nel sistema del reddito, i debiti/crediti di finanziamento, in quanto generano uscite/entrate di liquidità al momento della loro iscrizione, vengono considerati conti economici perché "funzionano" come "costi" e "ricavi", ossia come rappresentazione della causa di variazione del numerario. Questa rappresenta ovviamente una forzatura concettuale, che portò molti autori, tra i quali l'Amaduzzi, a modificare il sistema reddituale di Zappa.

2.5.3 Il sistema del capitale e del risultato economico di Aldo Amaduzzi

Aldo Amaduzzi ideò il "sistema del capitale e del risultato netto", al fine di risolvere la spinosa questione dei crediti e debiti di finanziamento intesi come conti economici, e anche per rendere più semplici le rilevazioni contabili.

Secondo questo sistema i conti originari sono i conti finanziari. Tra questi rientrano i conti numerari: cassa, banca, crediti/debiti di funzionamento e i debiti/crediti di finanziamento connessi al capitale.

I conti derivati, invece, sono i conti economici, che comprendono tutti i conti reddituali e di capitale previsti dall'impostazione di Zappa, con l'esclusione dei debiti/crediti di finanziamento.

Questa impostazione, sostanzialmente analoga al sistema del reddito con esclusione della parte relativa ai debiti/crediti di finanziamento, si è diffusa molto grazie alla sua semplicità ed è quella che tutt'ora viene insegnata negli istituti superiori e nelle università.

Di contro però, questo sistema soffre una carenza di logicità rispetto a quello di Zappa. Ciò è dimostrato dal fatto che Amaduzzi, nel tentativo di riportare a coerenza il sistema, ha dovuto effettuare una scissione del "finanziamento" che per natura ha una intima

unitarietà[38].

2.6 Conclusioni

I vari sistemi contabili fin qui esaminati si combinano tra loro secondo una logica che vede quello successivo come il completamento di quello precedente. In proposito si osserva infatti come Zappa abbia usato il sistema patrimoniale ideato dal suo Maestro come base per sviluppare il sistema del reddito, e quest'ultimo, a sua volta, sia stato riveduto dall'Amaduzzi e da altri autori[39].

Possiamo quindi affermare che sono essenzialmente due i sistemi contabili sviluppati: quello del Besta e quello di Zappa, rappresentando le teorie successive mere puntualizzazioni del modello reddituale zappiano.

I due sistemi, patrimoniale e reddituale, furono ideati per rispondere ad esigenze conoscitive differenti, dettate dal contesto culturale, sociale, economico e dal comportamento degli operatori aziendali che vi operavano.

La differenza sussistente tra le teorie citate, peraltro, si spiega per il diverso modo in cui le stesse concepiscono l'azienda ed il patrimonio frutto, senz'altro, dell'evoluzione storico-ambientale nella quale esse vennero elaborate.

In ogni caso, pur in presenza di basi concettuali differenti, le scritture in partita doppia coincidono utilizzando qualunque sistema sopra esposto, fatta eccezione per il sistema patrimoniale. Di seguito se ne riportano alcuni esempi[40]:

Operazione n. 1 (acquisto di merci/materie in contanti per 100)

---

[38] Cfr Dispensa a cura del prof. Stefano Coronella: i diversi sistemi contabili. p. 4-5 http://economia.uniparthenope.it/isa/coronella/i%20diversi%20sistemi%20contabili.pdf.

[39] Anche Carlo Caramiello elaborò un proprio sistema di scritture, *il sistema reddituale rettificato*, nel quale l'aspetto originario coincide perfettamente con quello dell'impostazione zappiana, mentre l'aspetto derivato si suddivide in due grandezze, *finanziarie* e *reddituali*, a seconda che si giustifichino entrato o uscite di moneta connesse ad operazioni di finanziamento o ad operazioni di investimento e di vendita. Cfr. Dispensa a cura del prof. Stefano Coronella: i diversi sistemi contabili. p. 6 http://economia.uniparthenope.it/isa/coronella/i%20diversi%20sistemi%20contabili.pdf.

[40] Gli esempi riportati vengono presi da Dispensa a cura del prof. Stefano Coronella: i diversi sistemi contabili. p. 7 e seguenti http://economia.uniparthenope.it/isa/coronella/i%20diversi%20sistemi%20contabili.pdf.

Sistema patrimoniale di Besta:

Merci	a	Cassa		100

Il conto Merci è un conto originario "patrimoniale" (che va a stato patrimoniale tra le attività) e l'operazione è puramente "permutativa" tra elementi del patrimonio (diminuisce la cassa e aumentano le merci).

Sistema del reddito di Zappa e sistema del capitale e del risultato economico di Amaduzzi:

Merci c/acquisti	a	Cassa		100

Il conto Merci c/acquisti è un conto derivato economico di reddito e va a conto economico tra i costi.

NOTA BENE: se invece che in contanti l'acquisto fosse avvenuto a dilazione si sarebbe inserito il conto "Debiti verso fornitori" al posto di "Cassa". La natura del conto e la tipologia di operazione rimangono comunque inalterate.

<u>Operazione n. 2</u> (vendita merci precedenti in contanti per 120)

Sistema patrimoniale di Besta:

Cassa	a	Diversi		120
		Merci	100	
		Utile su merci	20	

Il conto Merci è un conto originario "patrimoniale" che funziona a costi e costi e quindi la differenza (20) tra il costo di acquisto e il prezzo di vendita costituisce un utile. Si tratta di un'operazione "mista" ovvero di un'operazione dove la permutazione patrimoniale è solo parziale (per 100) e la differenza origina una variazione netta che incide sul patrimonio (per 20), in questo casi incrementandolo.

Sistema del reddito di Zappa e sistema del capitale e del risultato economico di Amaduzzi:

Cassa	a	Merci c/vendita		120

Il conto Merci c/vendite è un conto derivato economico di reddito e va a conto economico tra i ricavi.

NOTA BENE: se invece che in contanti la vendita fosse avvenuta a dilazione si sarebbe inserito il conto "Crediti verso clienti" al posto di "Cassa". La natura del conto e la tipologia di operazione rimangono comunque inalterate.

<u>Operazione n. 3</u> (accensione di un mutuo bancario per 200)

Sistema patrimoniale di Besta:

Banca	a	Mutui passivi		200

Il conto Mutui bancari è un conto originario "patrimoniale" che va a stato patrimoniale tra le passività e l'operazione è puramente "permutativa" tra elementi del patrimonio (aumenta la Banca e aumentano i debiti verso la Banca).

Sistema del reddito di Zappa:

Banca	a	Mutui passivi		200

Il conto Mutui passivi è un conto derivato reddituale che però va a stato patrimoniale tra le passività.

Sistema del capitale e del risultato economico di Amaduzzi:

Banca	a	Mutui passivi		200

Il conto Mutui passivi è un conto originario di carattere finanziario va a stato patrimoniale

tra le passività. Si tratta di un'operazione che configura una "permutazione finanziaria".

<u>Operazione n. 4</u> (creazione di un semilavorato del valore di 80 da una materia pagata 50)

Sistema patrimoniale di Besta:

Semilavorati	a	Diversi		80
		Materie	50	
		Utile di lavoraz.	30	

Il conto Semilavorati è un conto originario "patrimoniale" che funziona a costi e costi e quindi viene chiuso con il passaggio della merce a semilavorato. Quest'ultimo incorpora anche l'utile di lavorazione (30). Si tratta di un'operazione "mista", ovvero di un'operazione dove la permutazione patrimoniale è solo parziale (per 50) e la differenza origina una variazione netta che incide sul patrimonio (per 30), in questo caso incrementandolo.

Sistema del reddito di Zappa e sistema del capitale e del risultato economico di Amaduzzi:

Secondo le regole di questi sistemi non si effettua nessuna rilevazione perché non c'è stato movimento di liquidità, ma solo un passaggio "interno" (operazione di trasformazione). Ovviamente, secondo questi sistemi, a fine anno occorrerà valutare le rimanenze finali di magazzino ed effettuare la relativa scrittura contabile di fine esercizio. Nel sistema patrimoniale, invece, la scrittura delle rimanenze finali non viene effettuata in quanto i relativi valori delle rimanenze sono già inseriti nello stato patrimoniale, adeguato di volta in volta durante l'esercizio.

<u>Operazione n. 5</u> (pagamento di salari e stipendi per 150)

NOTA BENE: in tutti i sistemi qualsiasi costo "di esercizio" (oltre ai salari e stipendi, ad esempio: fitti passivi, contributi per i dipendenti, spese di consulenza, costi telefonici,

interessi passivi, etc.) si registra analogamente (è sufficiente cambiare nome del conto). La scrittura è esattamente speculare per i ricavi "di esercizio" (esclusi i beni di magazzino), come interessi attivi, vendita di servizi, consulenza prestate, etc.

Sistema patrimoniale di Besta:

Salari e Stipendi	a	Cassa		150

Il conto Salari e Stipendi è un conto derivato che va a conto economico tra i costi. Si tratta di un'operazione modificativa in quanto quel costo incide integralmente sul patrimonio netto.

Sistema del reddito di Zappa e sistema del capitale e del risultato economico di Amaduzzi:

Salari e Stipendi	a	Cassa		150

Il conto Salari e Stipendi è un conto derivato reddituale che va conto economico tra i costi.

<u>Operazione n. 6</u> (Pagamento di un debito di 200 con uno sconto di 10)

NOTA BENE: in caso di un credito riconoscendo uno sconto al cliente l'operazione è esattamente speculare

Sistema patrimoniale di Besta:

Debiti v/fornitori	a	Diversi		150
		Cassa	190	
		Sconti attivi	10	

Il conto Debiti v/fornitori è un conto originario che va a stato patrimoniale tra le attività. Il conto Cassa è un conto originario. Il conto Sconti attivi è un conto derivato. Si tratta di un'operazione mista in quanto in parte è permutativa (per 190) e in parte è

modificativa (per 10) in quanto parzialmente incidente sul patrimonio netto.

Sistema del reddito di Zappa e sistema del capitale e del risultato economico di Amaduzzi:

Debiti v/fornitori	a	Diversi		150
		Cassa	190	
		Sconti attivi	10	

Il conto Debiti v/fornitori è un conto originario (numerario) che va a stato patrimoniale tra le attività. Il conto cassa è un conto originario (numerario). Il conto Sconti attivi è un conto derivato economico (di reddito).

<u>Operazione n. 7</u> (Assestamento delle rimanenze finali - il costo di acquisto/produzione è di 170)

Sistema patrimoniale di Besta:

Secondo le regole di questo sistema non si effettua nessuna rilevazione perché il valore delle rimanenze è già inserito in contabilità generale a livello patrimoniale (nello stato patrimoniale) o come valore delle merci/materie per il prezzo pagato all'atto di acquisto, o come valore dei semilavorati/prodotti che incorporano l'utile di lavorazione rilevato all'atto della lavorazione stessa.

Sistema del reddito di Zappa e sistema del capitale e del risultato economico di Amaduzzi:

Merci	a	Rim. Fin. Merci		170

Il conto Merci è un conto derivato reddituale di differita imputazione (acceso ai costi sospesi) che va a stato patrimoniale tra le attività. Il conto Rimanenze finali di merci è un conto derivato reddituale accesso ai ricavi di esercizio (meglio: alle rettifiche di costi di esercizio) che va a conto economico tra i ricavi.

Per la rilevazione delle altre tipologie di rimanenze (materie, semilavorati, prodotti) è sufficiente cambiare nome al conto.

<u>Operazione n. 8</u> (Ammortamento degli impianti per 50)

Sistema patrimoniale di Besta:

Quota amm.to	a	F.do Amm.to Imp.		50

Il conto quota ammortamento è un conto derivato, che incide sul patrimonio aziendale. Va a conto economico tra i costi. Il conto Fondo ammortamento impianti è un conto originario (patrimoniale) di rettifica del conto Impianti che va a stato patrimoniale tra le passività. L'operazione è quindi modificativa.

Sistema del reddito di Zappa e sistema del capitale e del risultato economico di Amaduzzi:

Quota amm.to	a	F.do Amm.to Imp.		50

Il conto Quota di ammortamento è un conto derivato reddituale che va a conto economico tra i costi. Il conto Fondo ammortamento impianti è un conto derivato reddituale accesso alla rettifica dei costi pluriennali (del conto Impianti) che va a stato patrimoniale tra le passività. Secondo questi sistemi infatti i conti di rettifica prendono la natura del conto che rettificano.

CAPITOLO 3

GLI STUDI DI RAGIONERIA A CA' FOSCARI DAL 1868 AL 1968

3.1 Introduzione

Il presente studio trae origine dall'analisi dell'evoluzione degli insegnamenti di ragioneria presso la scuola veneziana.

Nel compiere una tale operazione, in particolare, si sono presi in considerazione i programmi di studio, il numero di ore dedicate alle materie ragionieristiche, i professori incaricati dell'insegnamento, le loro pubblicazioni e gli assistenti, in un arco temporale che si estende dalla formazione della Scuola fino al 1968.

L'obiettivo di tale lavoro di ricerca è quello di mettere in evidenza come la Ragioneria, considerata materia fondamentale ai tempi della fondazione della Scuola veneziana, abbia perso nel tempo questo suo ruolo centrale, lasciando sempre più spazio agli studi aziendalisti.

L'indagine è stata condotta consultando gli annuari della Scuola Superiore di Commercio, disponibili in formato digitale su piattaforme *online* dall'anno accademico 1897-98 fino agli anni '80.

Ai fini di questo studio, tuttavia, i dati necessari (numero di insegnamenti, docenti, programmi particolareggiati e ore di insegnamento) sono disponibili solamente fino all'anno accademico 1934-1935.

Per quanto riguarda i programmi dettagliati, questi, non sempre sono stati riportati in ogni annuario. Tuttavia, considerando che nei primi decenni di vita della Scuola, più precisamente negli anni 1871, 1881 e 1891, furono pubblicate delle raccolte di dati e notizie relative a programmi, corsi, insegnanti, regolamento, etc., e che questi documenti furono pubblicati con cadenza decennale, si presume che i programmi dei vari insegnamenti venissero cambiati o aggiornati circa ogni dieci anni.

Inoltre, con riguardo ai primi anni dalla fondazione, non si trova alcuna informazione circa i testi utilizzati durante i corsi, e per questo motivo si presume che il materiale didattico fosse composto, in via quasi esclusiva, da pubblicazioni e/o scritti realizzati a cura degli

stessi docenti e a disposizione degli studenti.

A partire dal 1945, invece, sono reperibili le guide di facoltà della Scuola veneziana, consultabili solo fisicamente presso la biblioteca Ca' Bernardo in Venezia. In questi documenti, oltre i programmi dettagliati dei vari corsi, sono indicati anche i testi utilizzati durante le lezioni. Mancano, tuttavia, tutti i dati relativi alle ore di insegnamento, disponibili fino al 1935.

Dunque, nell'intento di dare una organizzazione sistematica a questa ricerca, il capitolo terzo è stato articolato in tre parti: nella prima viene fornita un'introduzione sulle sezioni in cui era strutturata la Scuola Superiore di Commercio, sulla durata e sulle materie previste nei vari anni. Nella seconda parte, l'attenzione si sofferma sull'evoluzione degli insegnamenti relativi al corso di Pratica commerciale; come si vedrà, tale materia ha perso progressivamente importanza, fino alla sua eliminazione nell'anno accademico 1937-1938.

L'ultima parte di questo terzo capitolo, infine, è finalizzata a porre in evidenza come, all'opposto, un destino ben diverso attendesse l'insegnamento di *Contabilità di Stato*: invero, da materia secondaria, inserita nell'ambito del corso di *Ragioneria*, ha acquistato una rilevanza tale da divenire oggetto di un insegnamento unico dedicato.

Per quanto riguarda invece l'insegnamento di *Ragioneria*, esso sarà oggetto esclusivo del capitolo successivo. L'obiettivo, in questo caso, è quello di dimostrare come lo studio della *Ragioneria* abbia perso la centralità che gli era riconosciuta tra la fine dell'Ottocento e l'inizio del Novecento, venendo oggi relegato a materia marginale.

3.2 Programmi generali dei corsi

La ragioneria è stata materia caratterizzante il corso di studi fin dalla costituzione della Regia Scuola Superiore di Commercio, con il Decreto Reale n. 4530 del 6 agosto 1868.

Quest'ultimo, come viene specificato nello *Statuto della R. Scuola Superiore di Commercio di Venezia* del 6 agosto 1868, all'art. 1, aveva, infatti, lo scopo di:

- educare i giovani all'esercizio delle professioni mercantili;
- insegnare le principali lingue moderne europee, oltre che l'arabo, il turco, il persiano e le lingue orientali, al fine di facilitare le relazioni con l'Oriente;
- preparare i giovani che intendevano dedicarsi alla carriera dei Consolati;
- istruire coloro che volevano dedicarsi all'insegnamento delle discipline commerciali negli Istituti tecnici ed in altre scuole dello Stato.

I programmi d'insegnamento furono approvati dal Ministero di Agricoltura, Industria e Commercio con il decreto 13 aprile 1871 n. 1807. Questi programmi rimasero pressoché immutati nei primi vent'anni di vita della Scuola, ad eccezione della materia di Diritto civile, che venne introdotta al secondo e al terzo anno di insegnamento per gli allievi della carriera magistrale con indirizzo diritto, economia, statistica.

Come si nota dalle figure n. 2 e n. 3 il percorso di studi aveva una durata variabile a seconda della carriera, o sezione, intrapresa:

- la sezione commerciale era triennale;
- la sezione magistrale prevedeva un ciclo di quattro, per la magistrale di *Ragioneria* e *Merceologia*, e cinque anni, per quella di *Diritto, economia, statistica* e di *Lingue straniere*;
- la sezione consolare, infine, era anch'essa quinquennale.

Le lezioni del primo anno erano comuni a tutti gli studenti (*classe indistinta*), fatta eccezione per gli alunni che volevano dedicarsi fin dall'inizio alla magistrale di lingue straniere, ai quali veniva riservato un corso speciale.

Durante il primo anno di studi gli allievi della classe indistinta seguivano corsi di *Lettere Italiane*, *Geografia Commerciale*, *Computisteria*, *Algebra*, *Lingua Francese*, *Lingua Tedesca*, *Introduzione alla Merceologia*, *Istituzione di Commercio*, *Istituzione di Diritto Civile* e *Calligrafia* (Figura n. 2 "Primo Anno").

All'inizio del secondo anno gli alunni, eccetto coloro che appartenevano alla classe di lingue straniere, potevano dichiarare quale carriera volevano seguire. Nel caso non fosse stata espressa nessuna preferenza, sarebbero stati iscritti nella sezione commerciale.

Gli allievi delle classi magistrali dovevano dichiarare inoltre a quale insegnamento volevano dedicarsi (diritto, economia, statistica – ragioneria – merceologia).

Al secondo anno, nella classe commerciale, gli insegnamenti di *Algebra*, *Istituzione di Commercio* e *Istituzione di Diritto Civile* venivano sostituiti da quattro nuove materie: *Calcolo Mercantile*, *Lingua Inglese*, *Diritto Commerciale e Marittimo* e *Pratica Commerciale*.

Per quel che riguarda le altre sezioni, invece, gli insegnamenti erano i medesimi, pur essendo previsto un programma diversificato in ragione, naturalmente, delle peculiarità delle singole sezioni. Ad esempio, per la classe magistrale di computisteria i corsi di *Geografia Commerciale* e *Merceologia* non erano previsti in quanto non necessari ai fini didattici del

diploma rilasciato alla fine di questo percorso di studi (Figura n. 2 “Secondo Anno”).

Infine, all’inizio del terzo anno, la scelta degli allievi, e quindi la diversificazione degli studi, diveniva obbligatoria. Per la classe commerciale, in quest’ultimo anno di studi, erano previsti ulteriori quattro nuovi insegnamenti (*Diritto Commerciale e Industriale*, *Storia del Commercio*, *Statistica Commerciale* ed *Economia Politica*), mentre venivano abbandonati i corsi di *Geografia Commerciale*, *Computisteria*, *Calcolo Mercantile*, *Lingua Francese* e *Diritto Commerciale e Marittimo* (Figura n. 3 “Terzo Anno”).

Primo Anno

Classe Commerciale	Classe Magistrale Lingue Straniere
Lettere Italiane	Lettere Italiane
Geografia Commerciale	—
Computisteria	—
Algebra	—
Lingua Francese	Lingua Francese } secondo la scelta
» Tedesca	» Tedesca } secondo la scelta
Introduzione alla Merceologia	—
Istituzioni di Commercio	—
Istituzioni di Diritto Civile	—
Calligrafia	—

Secondo Anno

Classe Commerciale	Classe Consolare	Classe Magistrale: Diritto, Econ., Statist.	Classe Magistrale: Merceologia	Classe Magistrale: Computisteria	Classe Magistrale: Lingue Straniere
Lettere Italiane	Lettere Italiane	Lettere Italiane	Lettere Italiane	Lettere Italiane	Lettere Italiane
Geograf. Commerciale	Geografia Commerciale	Geografia Commerciale	Geografia Commerciale	—	—
Computisteria	—	—	—	Computisteria	—
Calcolo Mercantile E Rs.	Calcolo Mercantile	—	—	Calcolo Mercantile	—
Lingua Francese	Lingua Francese	Lingua Francese	Lingua Francese	Lingua Francese	secondo la scelta della cattedra
» Tedesca	» Tedesca	» Tedesca	» Tedesca	» Tedesca	
» Inglese	» Inglese	» Inglese	» Inglese	» Inglese	
Merceologia	Merceologia	Merceologia	Merceologia	—	—
Diritto Comm. e Maritt.	Diritto Comm. e Maritt.	Diritto Comm e Maritt.	—	Diritto Commerciale	—
Pratica Commerciale	—	—	—	Pratica Commerciale	—
Calligrafia	—	—	—	Calligrafia	—
—	Diritto civile con riguardo al diritto internazionale privato.	—	—	—	—
	Lingua Araba ovvero altra lingua dell’ Oriente (*).	—	—	—	—

(*) Il Consiglio Direttivo della Scuola potrà dar licenza a qualche allievo che ne facesse domanda di studiare invece dell’Araba qualche altra lingua delle più usitate fuori d’Europa, come il Turco, il Persiano, il Giapponese, il Cinese (in quanto l’insegnamento di queste due ultime venisse istituito; consigliando però l’Araba di preferenza ad altre.

Figura n. 2 – Programma generale dei corsi, relativo al primo e secondo anno, tratto da SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1871), *La R. Scuola Superiore di Commercio in Venezia. Notizie e dati raccolti dalla Commissione Organizzatrice per la Esposizione Internazionale Marittima in Napoli aperta il 17 aprile 1871,* Tipografia del Commercio di Marco Visentini, Venezia.

Terzo Anno

Classe Commerciale	Classe Consolare	Classe Magistrale: Diritto, Econ. e Statist.	Classe Magistrale: Merceologia	Classe Magistrale: Computisteria	Classe Magistrale: Lingue Straniere
Lettere Italiane	Lettere Italiane	Lettere Italiane	Lettere Italiane	Lettere Italiane	Lettere Italiane
Lingua Tedesca	Lingua Tedesca	Lingua Tedesca	Lingua Tedesca	Lingua Tedesca	secondo la scelta
» Inglese	» Inglese	» Inglese	» Inglese	» Inglese	
Merceologia	Merceologia	Merceologia	Merceologia	—	—
Diritto Commerciale e Industriale	Diritto Commerciale e Industriale	Diritto Commerciale e Industriale	—	Diritto Commerciale e Industriale	—
Storia del Commercio	Storia del Commercio	Storia del Commercio	Storia del Commercio	—	—
Statistica Commerciale	Statistica Commerciale	Statistica Commerciale	Statistica Commerciale	—	—
Economia Politica	Economia Politica	Economia Politica	—	—	—
Pratica Commerciale	—	—	—	Pratica Commerciale	Gli allievi dedicatisi allo insegnamento della lingua Francese frequenteranno la Scuola di pratica Commerciale, con incarico di fare da correttori della corrispondenza e contabilità Francese.
Calcolo Mercantile	—	—	—	Calcolo Mercantile	
—	Diritto Civile con riguardo al diritto internazionale privato.	—	—	—	
—	Lingua Araba ovvero altra lingua dell'Oriente.	—	—	—	
Diploma di Licenza al 3.° anno					

Quarto Anno

Classe Consolare	Classe Magistrale: Dirit. Econ. Statit.	Classe Magistrale: Merceologia	Classe Magistrale: Computisteria	Classe Magistrale: Lingue straniere
Lingua Inglese	Lingua Inglese	Lingua Inglese	Lingua Inglese	Lingua Inglese (se è stata scelta)
Storia con particolare riguardo ai trattati	Storia con particolare riguardo ai trattati	(Esercizi sulle lingue e sulla Merceologia)	(Esercizi sulle lingue, la Computisteria, il Calcolo e la pratica commerciale)	Gli allievi destinati allo insegnamento del Francese, saranno esercitati a darne lezione sotto la scorta del Professore. - Dopo l'anno ricevono, previa approvazione, il Diploma di licenza.
Statistica teoretica	Statistica teoretica			
Economia Politica	Economia Politica			
Diritto internazionale pubblico	Diritto internazionale pubblico	—	—	
Diritto Penale	Diritto Penale	—	—	
Diritto Costituzionale	Diritto Costituzionale	—	—	Quelli destinati all' insegnamento del tedesco, frequenteranno la scuola di pratica commerciale, con incarico di fare da correttori della corrispondenza e contabilità tedesca.
Procedura Giudiziaria	Procedura Giudiziaria	—	—	
Lingua Araba, ovvero altra lingua dell'Oriente.	—	Diploma di Licenza al 4.° anno	Diploma di Licenza al 4.° anno	

Quinto Anno

Classe Consolare	Classe Magistrale per Diritto, Econom. e Statist.
Storia con particolare riguardo ai trattati	Storia con particolare riguardo ai trattati
Lingua Araba, ovvero altra lingua dell'Oriente.	—
Esercizii sul programma di concorso ai Consolati prescritto dal Ministero degli affari Esteri	Esercizi sul programma d'insegnamento prescritto dal Ministero di Agric. Indust. e Comm.

Diploma al 5.° anno.

Lingue Straniere

Gli allievi della lingua Inglese assisteranno come sopra alla pratica commerciale e intanto saranno esercitati a dar lezioni.

Quelli della lingua Tedesca saranno esercitati a dar lezioni.

Diploma al 5.° anno.

Il Programma generale ed annesso Prospetto vennero approvati con Decreto del Ministero d'Agricoltura Industria e Commercio 13 Aprile 1871 N. 1807, dietro accordo coi Ministri degli affari Esteri e per l'Istruzione pubblica per quanto concerne la Classe consolare.

13

Figura n. 3 – Programma generale dei corsi, relativo al terzo, quarto e quinto anno, tratto da SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1871), *La R. Scuola Superiore di Commercio in Venezia. Notizie e dati raccolti dalla Commissione Organizzatrice per la Esposizione Internazionale Marittima in Napoli aperta il 17 aprile 1871*, Tipografia del Commercio di Marco Visentini, Venezia.

Per le sezioni magistrali di merceologia e computisteria, nel quarto e ultimo anno era previsto solo l'insegnamento della *Lingua Inglese* oltre ad esercitazioni relative alle materie caratteristiche di quel percorso di studi (*Computisteria*, *Calcolo* e *Pratica Commerciale* per la classe di ragioneria).

Nelle sezioni consolare e magistrale di diritto, invece, venivano impartite le seguenti materie: *Lingua Inglese*, *Storia dei Trattati*, *Statistica Teoretica*, *Economia Politica*, *Diritto Internazionale Pubblico*, *Diritto Penale*, *Diritto Costituzionale* e *Procedura Giudiziaria* (Figura n. 3 "Quarto Anno"). Durante l'ultimo anno, in queste classi, venivano svolte principalmente esercitazioni sul programma di concorso ai consolati, prescritto dal Ministero degli Affari Esteri, per la sezione consolare, e sul programma d'insegnamento prescritto dal Ministero di Agricoltura, Industria e Commercio, per quella magistrale di diritto (Figura n. 3 "Quinto Anno").

Con riguardo ai requisiti richiesti per poter frequentare la scuola, era prescritto che il candidato dovesse avere almeno sedici anni compiuti e dovesse superare un esame di ammissione che si basava su di un programma specifico.

In particolare, il futuro allievo doveva dimostrare di possedere conoscenze sufficienti nelle seguenti materie: I.° Lingua e letteratura italiana: componimento scritto e interrogazioni orali sui punti più cospicui della storia letteraria. – II.° Geografia fisica e politica delle cinque parti del mondo, con particolare riguardo all'Europa. – III.° Storia universale antica e moderna: avvenimenti più importanti. – IV.° Fisica e Storia naturale. – V.° Aritmetica ragionata e algebra elementare. – VI.° Computisteria: principi fondamentali dei metodi di scrittura semplice e doppia. – VII.° Lingua francese. – VIII.° Calligrafia.

L'esame di ammissione non era in realtà obbligatorio per tutti. Erano infatti esonerati dal sostenerlo coloro che fossero stati in possesso di un attestato di licenza rilasciato da un Istituto tecnico del Regno (sezione amministrazione, commercio e ragioneria). Pure gli studenti che producevano un titolo equivalente ottenuto in una scuola reale tedesca, in un ateneo belga o in qualsiasi altro Istituto pubblico straniero d'insegnamento speciale, a giudizio del Consiglio direttivo e su proposta del direttore, potevano essere dispensati da questa prova preliminare.

La scuola, inizialmente, comprendeva anche un corso preparatorio, il quale tuttavia fu cancellato a partire dall'anno 1870-71, per espressa disposizione del Ministero dell'agricoltura, dell'industria e del commercio.

Successivamente, anche se i programmi restarono sempre quelli approvati col decreto 13 aprile 1871, il Consiglio direttivo, con il consenso ministeriale, aggiunse nuove materie di studio e modificò i programmi di alcuni corsi già esistenti (Figura n. 4, n. 5 e n. 6). Invero, gli insegnamenti delle lingue *Inglese*, *Tedesco* e *Francese* furono resi uniformi per tutte le classi della Scuola e impartiti per tutta la durata degli studi; il corso di *Computisteria* fu inserito anche nel terzo anno di studi delle classi commerciale e magistrale di computisteria. In quest'ultima fu inoltre aggiunto un corso di *Ragioneria* a partire dall'ultimo anno.

Le modifiche più significative, però, riguardarono le classi consolare e magistrale di diritto, i cui programmi del quarto e quinto anno furono oggetto di importanti novità. Furono, infatti, introdotti i corsi, della durata di due anni, di *Storia Politica e Diplomatica*, *Diritto Civile* e *Diritto e Procedura Penale*, che comprendeva sia *Diritto Penale* sia *Procedura Giudiziaria*. Al quinto anno furono aggiunti gli insegnamenti di *Procedura Civile* (comune alle due classi), Diritto Amministrativo e Legislazione Rurale (impartiti solo nella classe magistrale di diritto).

Tali aggiunte e modifiche furono rese indispensabili per armonizzare al meglio i programmi di Ca' Foscari con il regolamento degli Istituti tecnici, sancito dal Regio Decreto del 21 giugno 1885, e con i programmi per l'ammissione al Ministero degli affari esteri (quest'ultima motivazione riguardava soltanto la classe consolare).

Prospetti delle materie d'insegnamento.

PRIMO ANNO.

CLASSE INDISTINTA.	CLASSE MAGISTRALE DI LINGUE STRANIERE.
Lettere italiane.	Lettere italiane.
Lingua francese.	Lingua francese } secondo la scelta.
» tedesca.	» tedesca } secondo la scelta.
» inglese.	» inglese } secondo la scelta.
Geografia e statistica commerciale.	—
Computisteria.	—
Algebra.	—
Introduzione alla Merceologia.	—
Instituzioni di commercio.	—
Instituzioni di Diritto civile.	—
Calligrafia.	—

SECONDO ANNO.

CLASSE COMMERCIALE.	CLASSE CONSOLARE.	CLASSE MAGISTRALE.			
		DIRITTO, ECONOMIA, STATISTICA.	MERCEOLOGIA.	COMPUTISTERIA.	LINGUE STRANIERE.
Lettere italiane.	Lettere italiane.	Lettere italiane.	Lettere italiane.	Lettere italiane.	Lettere italiane.
Lingua francese.	Lingua francese.	Lingua francese.	Lingua francese.	Lingua francese.	Secondo la scelta della cattedra.
» tedesca.	» tedesca.	» tedesca.	» tedesca.	» tedesca.	Secondo la scelta della cattedra.
» inglese.	» inglese.	» inglese.	» inglese.	» inglese.	Secondo la scelta della cattedra.
Geografia e statistica commerciale.	Geografia e statistica commerciale.	Geografia e statistica commerc.	Geografia e statistica commerc.	—	—
Instituzioni di commercio.	Instituzioni di commercio.	Instituzioni di commercio.	—	Instituzioni di commercio.	—
Computisteria.	—	—	—	Computisteria.	—
Calcolo mercantile.	Calcolo mercantile.	—	—	Calcolo mercant.	—
Merceologia.	Merceologia.	Merceologia.	Merceologia.	—	—
Diritto commerciale e marittimo.	Diritto commerciale e marittimo.	Diritto commerc. e marittimo.	—	Diritto commerc. e marittimo.	—
Pratica commerc.	—	—	—	Pratica commerc.	—
Calligrafia.	—	—	—	Calligrafia.	—
—	Diritto civile.	Diritto civile.	—	—	—

Figura n. 4 – Programma generale dei corsi, relativo al primo e secondo anno, tratto da SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1891), *La R. Scuola Superiore di Commercio in Venezia. Notizie raccolte dal Consiglio Direttivo della Scuola e presentate alla Esposizione Nazionale di Palermo*, Ferd. Ongania Editore, Venezia.

TERZO ANNO.

CLASSE COMMERCIALE.	CLASSE CONSOLARE.	CLASSE MAGISTRALE.			
		DIRITTO, ECONOMIA STATISTICA.	MERCEOLOGIA.	COMPUTISTERIA.	LINGUE STRANIERE.
Lettere italiane.	Lettere italiane.	Lettere italiane.	Lettere italiane.	Lettere italiane.	Lettere italiane.
Lingua francese.	Lingua francese.	Lingua francese.	Lingua francese.	Lingua francese.	secondo la scelta.
» tedesca.	» tedesca.	» tedesca.	» tedesca.	» tedesca.	
» inglese.	» inglese.	» inglese.	» inglese.	» inglese.	
Computisteria.	—	—	—	Computisteria.	—
Merceologia.	Merceologia.	Merceologia.	Merceologia.	—	—
Diritto commerc.	Diritto commerc.	Diritto commerc.	—	Diritto commerc.	—
Storia del commercio.	Storia del commercio.	Storia del commercio.	Storia del commercio.	—	Gli allievi che si dedicano all' insegnamento della Lingua francese, frequenteranno la scuola di Pratica commerciale, coll' incarico di fare da correttori della corrispondenza e contabilità francese.
Geografia e statistica commerciale.	Geografia e statistica commerciale.	Geografia e statistica commerc.	Geografia e statistica commerc.	—	
Economia politica.	Economia politica.	Economia politica.	—	—	
Calcolo mercantile.	—	—	—	Calcolo mercant.	
Pratica commerc.	—	—	—	Pratica commerc.	
Calligrafia.	—	—	—	—	
—	Diritto civile.	Diritto civile.	—	—	
—	—	—	—	Ragioneria.	—
Diploma di licenza al 3° anno.					

QUARTO ANNO.

CLASSE CONSOLARE.	CLASSE MAGISTRALE.			
	DIRITTO, ECONOMIA, STATISTICA.	MERCEOLOGIA.	COMPUTISTERIA.	LINGUE STRANIERE.
Lingua francese.	—	—	—	Lingua francese secondo la scelta.
» tedesca.	—	—	—	» tedesca
» inglese.	—	Lingua inglese.	—	» inglese
Storia politica e diplomatica.	Storia politica e diplomatica.	Esercizi didattici sulla Merceologia.	Esercizi didattici sulla Computisteria.	—
Diritto internazionale.	Diritto internazionale.	—	Ragioneria.	—
Diritto civile.	Diritto civile.	—	Pratica commerciale. (Gli alunni di 4.° anno della classe magistrale di Computisteria intervengono a questa scuola, come correttori e sorvegliatori per le corrispondenze e la redazione dei conti).	Pratica commerciale. (Gli alunni di 4.° anno della classe magistrale di Lingue intervengono a questa scuola, come correttori e sorvegliatori per la corrispondenza straniera).
Diritto costituzionale.	Diritto costituzionale.	—		
Diritto e procedura penale.	Diritto e procedura penale.	—		
Economia politica.	Economia politica.	—		
Scienza delle finanze.	Scienza delle finanze.	—		
Statistica teoretica.	Statistica teoretica.	—		
—	Diritto amministrativo.	—		—
		Diploma di licenza al 4.° anno.	Diploma di licenza al 4.° anno.	

Figura n. 5 – Programma generale dei corsi, relativo al terzo e quarto anno, tratto da SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1891), *La R. Scuola Superiore di Commercio in Venezia. Notizie raccolte dal Consiglio Direttivo della Scuola e presentate alla Esposizione Nazionale di Palermo*, Ferd. Ongania Editore, Venezia.

QUINTO ANNO.		
CLASSE CONSOLARE.	CLASSE MAGISTRALE.	
	DIRITTO, ECONOMIA, STATISTICA.	LINGUE STRANIERE.
Lingua francese.	—	Lingua francese } secondo la scelta.
» tedesca.	—	» tedesca. } secondo la scelta.
» inglese.	—	» inglese. } secondo la scelta.
Storia politica e diplomatica.	Storia politica e diplomatica.	Pratica commerciale. (Gli alunni di 5.° anno della classe magistrale di Lingue intervengono a questa scuola, come correttori e sorvegliatori per la corrispondenza straniera).
Diritto internazionale.	Diritto internazionale.	
Diritto costituzionale.	Diritto costituzionale.	
Diritto e procedura penale.	Diritto e procedura penale.	—
Procedura civile.	Procedura civile.	—
Economia politica.	Economia politica.	—
Scienza delle finanze.	Scienza delle finanze.	—
Statistica teoretica.	Statistica teoretica.	—
—	Diritto amministrativo.	—
—	Legislazione rurale.	—
—	Esercizî didattici di Economia, Statistica e Scienza delle finanze, e di Diritto civile e commerciale.	Esercizî didattici di Lingua francese, tedesca, inglese.
Diploma al 5.° anno.	Diploma al 5.° anno.	Diploma al 5.° anno.

Figura n. 6 – Programma generale dei corsi, relativo al quinto anno, tratto da SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1891), *La R. Scuola Superiore di Commercio in Venezia. Notizie raccolte dal Consiglio Direttivo della Scuola e presentate alla Esposizione Nazionale di Palermo*, Ferd. Ongania Editore, Venezia.

Per quanto riguarda i programmi generali di insegnamento, la riforma più importante fu apportata dal nuovo Statuto, reso esecutivo con il Regio Decreto 27 giugno 1909, n. 517. Tale rinnovamento venne intrapreso su iniziativa del Consiglio Accademico, che nel 1906 aveva affidato lo studio ad una Commissione composta dai professori Besta, Fornari ed Armanni (relatore) e ne aveva approvate le proposte.

Col nuovo ordinamento si ridusse a quattro anni la durata del corso di tutte le sezioni magistrali e della sezione consolare; fu inoltre soppresso l'esame di ammissione, disponendo che per l'iscrizione fosse necessario il certificato di licenza dal Liceo, dall'Istituto tecnico o da una Regia scuola media di commercio; fu stabilito anche che presso la Scuola si potesse conseguire il diritto alla libera docenza. Furono, infine, rivisti anche i programmi, generali e personalizzati, degli insegnamenti delle varie sezioni.

Nonostante queste riforme, la Scuola veneziana mantenne sempre il suo ordinamento particolare. E detta peculiarità rimase tale anche a seguito degli interventi successivi, attuati nel 1913, relativi a modifiche nella struttura e nella organizzazione, che stabilirono l'ordinamento degli istituti superiori di istruzione commerciale[41].

Si riporta l'ordine degli studi per l'anno scolastico 1913 - 1914, stabilito sulla base di quello fissato dalla legge 20 marzo 1913, n. 268, e dal relativo regolamento, approvato con R.D. 1 agosto 1913, n. 1223, tenendo conto delle disposizioni transitorie di cui all'art. 182 del regolamento citato.

Come si nota dalla figura n. 7, nella sezione di commercio, ex classe commerciale, furono aggiunti gli insegnamenti di *Istituzioni di Diritto Privato*, *Lingua Spagnola*, *Matematica Finanziaria*, *Politica Commerciale e Legislazione Doganale* e *Statistica Metodologica, demografica, statistica economica*. Inoltre il corso di *Computisteria* fu rinominato in *Computisteria e Ragioneria Generale: Ragioneria Applicata*.

Per quanto riguarda gli insegnamenti della sezione magistrale di ragioneria (figura n. 10) possiamo notare come questi ultimi fossero i medesimi che venivano impartiti nella sezione commerciale, con l'aggiunta però di alcuni nuovi corsi, propri della sezione: *Ragioneria Generale e Applicata (corso speciale)* e *Contabilità di Stato*.

Furono altresì inseriti nuovi insegnamenti, comuni con la sezione magistrale di economia e diritto: *Economia politica (corso speciale)*, *Scienze delle Finanze e Diritto Finanziario* e *Diritto Costituzionale e amministrativo (diritto pubblico interno)*.

Si riporta, per completezza, anche i nuovi programmi generali delle sezioni consolare e magistrale di economia e diritto (figura n. 8 e 9), nei quali le novità principali relative agli insegnamenti sono quelle appena elencate per le sezioni commerciale e magistrale di ragioneria.

Questi programmi, nel corso degli anni successivi, furono implementati grazie

---

[41] "*Anche le riforme successive (Legge 13 marzo 1913 e Regolamenti per la sua applicazione) non hanno distrutto e nemmeno modificato l'ordinamento particolare della Scuola di Venezia. Essi infatti, per ciò che riguarda l'ordinamento degli studi, si riferiscono soltanto alla Sezione di commercio, comune a tutti i R. Istituti Superiori di studi commerciali e resa uniforme col proposito di conciliare il fine professionale con maggiore sviluppo dato agli insegnamenti giuridici ed economici; […]*" SCUOLA DI COMMERCIO DI VENEZIA, (1922) *Annuario della R. Scuola Superiore di Commercio in Venezia (Istituto Superiore di Studi Commerciali) per l'Anno Accademico 1921-1922*, Stabilimento tipo-litografico F. Garzia, Venezia.

all'attivazione di nuovi corsi di insegnamento e alla modifica dei contenuti di quelli già esistenti, di cui si darà ampio conto nel paragrafo successivo.

Nel 1923 la riforma Gentile e nel 1935 la riforma De Vecchi investirono anche gli istituti superiori commerciali: venne infatti previsto che il corso di scienze economiche e commerciali si svolgesse in quattro anni.

Con il R.D. 1 luglio 1928 l'istituto passò alle dipendenze del Ministero della Pubblica Istruzione, articolandosi nella facoltà di scienze economiche e commerciali, da un lato, e nel magistero di lingue, dall'altro, che diverrà facoltà di lingue nel 1954.

Nel 1936, con il R.D. 1 ottobre n. 1876, venne approvato lo Statuto dell'Istituto superiore di economia e commercio. Infine, con il D.P.R. del 28 maggio 1968, l'Istituto veneziano assunse il titolo di Università, compiendo così il passo finale della trasformazione dalla vecchia Scuola di commercio all'odierna Università degli studi.

Sezione di commercio.

Insegnamenti obbligatori	Professori	1. Anno	2. Anno	3. Anno
Istituzioni di diritto privato	Brugi	2	—	—
Diritto commerciale e marittimo Diritto industriale	Franchi-Montessori	—	3	3
Economia politica	Fornari	3	—	3
Statistica metodologica, demografia, statistica economica	Luzzatti	3	—	—
Politica commerciale e legislazione doganale	Castelnuovo	—	2	—
Computisteria e ragioneria generale: ragioneria applicata	Besta	3	2	2
Matematica finanziaria	Bordiga	3	3	—
Merceologia	Truffi	—	2	2
Banco modello	Rigobon	—	6	6
Geografia commerciale	Lanzoni	2	3	—
Storia del commercio	Lanzoni	2	—	2
Lingua francese	Gambier	3	2	2
Lingua inglese	Longobardi	3	3	3
Lingua tedesca	Belli	3	3	3
Lingua spagnuola	Ovio	2	2	—

Figura n. 7 – Programma generale dei corsi, relativo alla sezione commerciale, tratto da SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1914), *Annuario della R. Scuola Superiore di Commercio in Venezia (Istituto Superiore di Studi Commerciali) per l'anno scolastico 1913-1914*, Istituto Veneto di arti grafiche, Venezia.

Sezione consolare.

Insegnamenti obbligatori	Professori	1. Anno	2. Anno	3. Anno	4. Anno
Comuni alla sezione di commercio					
Istituzioni di diritto privato	Brugi	2	—	—	—
Diritto commerciale e marittimo. Diritto industriale	Franchi-Montessori	—	3	3	—
Economia politica	Fornari	3	—	3	—
Statistica metodologica, demografia, statistica economica	Luzzatti	3	—	—	—
Politica commerciale e legislazione doganale	Castelnuovo	—	2	—	—
Computisteria e ragioneria generale: ragioneria applicata	Besta	3	—	—	—
Merceologia	Truffi	—	2	2	—
Geografia commerciale	Lanzoni	2	3	—	—
Storia del commercio	Lanzoni	2	—	2	—
Lingua francese	Gambier	3	2	2	—
Lingua inglese	Longobardi	3	3	3	—
Lingua tedesca	Belli	3	3	3	—
Lingua spagnuola	Ovio	2	2	—	—
Comuni alla sezione magistrale di economia e diritto					
Diritto civile	Brugi	—	2	2	2
Diritto costituzionale e amministrativo (diritto pubblico interno)	Armanni	—	3	3	3
Economia politica	Fornari	—	—	—	4
Scienza delle finanze e diritto finanziario	Fornari	—	—	—	3
Statistica metodologica, demografia, statistica economica	Luzzatti	—	—	—	3
Diritto e procedura penale	Negri	—	—	2	2
Procedura civile	Negri	—	—	—	2
Comuni alle sezioni magistrali di economia e di ragioneria					
Lingua inglese	Longobardi	—	—	—	2
Lingua tedesca	Belli	—	—	—	2
Propri della sezione					
Diritto internazionale	Armanni	—	—	3	3
Storia politica e diplomatica	Orsi	—	3	3	3
Lingua francese (corso speciale)	Gambier	2	2	2	2

Figura n. 8 – Programma generale dei corsi, relativo alla sezione consolare, tratto da SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1914), *Annuario della R. Scuola Superiore di Commercio in Venezia (Istituto Superiore di Studi Commerciali) per l'anno scolastico 1913-1914*, Istituto Veneto di arti grafiche, Venezia.

Sezione magistrale di economia e diritto.

Insegnamenti obbligatori	Professori	1. Anno	2. Anno	3. Anno	4. Anno
Comuni alla sezione di commercio					
Istituzioni di diritto privato	Brugi	2	—	—	—
Diritto commerciale e marittimo. Diritto industriale	Franchi-Montessori	—	3	3	—
Economia politica	Fornari	3	—	—	—
Statistica metodologica, demografia, statistica economica	Luzzatti	3	—	—	—
Politica commerciale e legislazione doganale	Castelnuovo	—	2	—	—
Computisteria e ragioneria generale: ragioneria applicata	Besta	3	—	—	—
Geografia commerciale	Lanzoni	2	3	—	—
Storia del commercio	Lanzoni	2	—	2	—
Lingua francese	Gambier	3	2	2	—
Lingua inglese	Longobardi	3	3	3	—
Lingua tedesca	Belli	3	3	3	—
Lingua spagnuola	Ovio	2	2	—	—
Comuni alla sezione consolare					
Diritto internazionale	Armanni	—	—	3	3
Storia politica e diplomatica	Orsi	—	3	3	3
Comune alla sezione magistrale di ragioneria					
Contabilità di Stato	Besta	—	—	—	3
Comuni alle sezioni consolare e magistrale di ragioneria					
Lingua inglese	Longobardi	—	—	—	2
Lingua tedesca	Belli	—	—	—	2
Propri della sezione					
Economia politica	Fornari	—	—	—	4
Scienza delle finanze e diritto finanziario	Fornari	—	—	—	3
Statistica metodologica, demografia, statistica economica	Luzzatti	—	—	—	3
Diritto civile	Brugi	—	2	2	2
Diritto costituzionale e amministrativo (diritto pubblico interno)	Armanni	—	3	3	3
Diritto e procedura penale	Negri	—	—	2	2
Procedura civile	Negri	—	—	—	2
Esercizi didattici					

Figura n. 9 – Programma generale dei corsi, relativo alla sezione magistrale di economia e diritto, tratto da SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1914), *Annuario della R. Scuola Superiore di Commercio in Venezia (Istituto Superiore di Studi Commerciali) per l'anno scolastico 1913-1914*, Istituto Veneto di arti grafiche, Venezia.

Sezione magistrale di ragioneria.

Insegnamenti obbligatori	Professori	1. Anno	2. Anno	3. Anno	4. Anno
Comuni alla sezione di commercio					
Istituzioni di diritto privato	Brugi	2	—	—	—
Diritto commerciale e marittimo. Diritto industriale	Franchi-Montessori	—	3	3	—
Economia politica	Fornari	3	—	3	—
Statistica metodologica, demografia, statistica economica	Luzzatti	3	—	—	—
Banco modello	Rigobon	—	6	6	—
Politica commerciale e legislazione doganale	Castelnuovo	—	2	—	—
Computisteria e ragioneria generale: ragioneria applicata	Besta	3	2	2	—
Matematica finanziaria	Bordiga	3	3	—	—
Lingua francese	Gambier	3	2	2	—
Lingua inglese	Longobardi	3	3	3	—
Lingua tedesca	Belli	3	3	3	—
Lingua spagnuola	Ovio	2	2	—	—
Comuni alla sezione magistrale di economia e diritto					
Economia politica (corso speciale)	Fornari	—	—	—	—
Scienza delle finanze e diritto finanziario	Fornari	—	—	—	3
Diritto costituzionale e amministrativo (diritto pubblico interno)	Armanni	—	—	3	3
Comuni alle sezioni consolare e magistrale di economia					
Lingua inglese	Longobardi	—	—	—	2
Lingua tedesca	Belli	—	—	—	2
Propri della sezione					
Ragioneria generale e applicata (corso speciale)	Besta	—	—	3	3
Contabilità di Stato	Besta	—	—	—	3
Banco modello	Rigobon	—	—	—	3
Esercizi didattici	Besta				

Figura n. 10 – Programma generale dei corsi, relativo alla sezione magistrale di ragioneria, tratto da SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1914), *Annuario della R. Scuola Superiore di Commercio in Venezia (Istituto Superiore di Studi Commerciali) per l'anno scolastico 1913-1914*, Istituto Veneto di arti grafiche, Venezia.

Sezione magistrale di lingue straniere.

Insegnamenti obbligatori	Professori	1. Anno	2. Anno	3. Anno	4. Anno
Comuni alle altre sezioni					
Lingua francese	Gambier	3	2	2	—
Lingua inglese	Longobardi	3	3	3	—
Lingua tedesca	Belli	3	3	3	—
Lingua spagnuola	Ovio	2	2	—	—
Comune alla sezione consolare					
Storia politica	Orsi	—	3	3	3
Propri della sezione					
Lingua e letteratura italiana	Fradeletto	5	5	4	4
Lingua e letteratura francese	Gambier	4	4	4	4
Lingua e letteratura inglese	Longobardi	2	3	3	3
Lingua e letteratura tedesca	Belli	4	5	4	4
Esercizi didattici					

Figura n. 11 – Programma generale dei corsi, relativo alla sezione magistrale di lingue straniere, tratto da SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1914), *Annuario della R. Scuola Superiore di Commercio in Venezia (Istituto Superiore di Studi Commerciali) per l'anno scolastico 1913-1914*, Istituto Veneto di arti grafiche, Venezia.

3.3 Gli insegnamenti di ragioneria nella Scuola veneziana

In questo paragrafo verranno analizzati il numero di insegnamenti e di docenti/assistenti, secondo quanto riportato nella seguente tabella:

PERIODO	INSEGNAMENTI DI RAGIONERIA	DOCENTI
1871	2	2
1881	3	2
1891 - 1906	3	2
1906 - 1909	4	2
1909-1910	4	2
1911	4	2
1913-1914	4	3
1914-1915	4	4
1915 - 1917	4	2
1917-1918	Dati Mancanti	Dati Mancanti
1918-1921	4	4
1921-1922	4	5
1922-1925	5	5
1925-1926	5	4
1926-1927	5	5
1927-1928	5	6
1928-1929	5	6
1929-1930	5	5
1930-1932	5	5
1932-1935	5	5
1935-1936	Dati Mancanti	Dati Mancanti
1936-1937	5	5
1937-1938	5	6
1938-1943	3	4
1943-1948	3	4
1948-1952	3	4
1952-1957	3	6
1957-1964	3	7
1964-1966	3	11
1966-1967	3	9
1967-1968	1	2

Tabella 1 – evoluzione del numero di insegnamenti a contenuto ragionieristico e dei rispettivi insegnanti/assistenti dall'anno 1871 all'anno 1968

Tale analisi evidenzia l'evoluzione delle materie legate alla ragioneria, mostrando, come andamento generale (Fig. 12), una crescita degli insegnamenti e dei relativi docenti/assistenti negli anni, a partire dal 1871 fino al 1938 (ad eccezione dei periodi 1917 – 1918 e 1935 – 1936 per i quali non è stato possibile reperire i dati a causa della mancanza

dei relativi annuari). Successivamente il numero dei corsi diminuì e si mantenne costante, a fronte, per la verità, di un relativo incremento dei docenti, determinato soprattutto da un sempre maggiore numero di assistenti.

Questo fenomeno potrebbe trovare spiegazione nel numero sempre crescente di iscritti alla Scuola. Dalla figura n. 13 è possibile osservare come, nei primi cento anni, vi sia stato un considerevole incremento degli studenti, raggiungendo un picco nel primo dopoguerra.

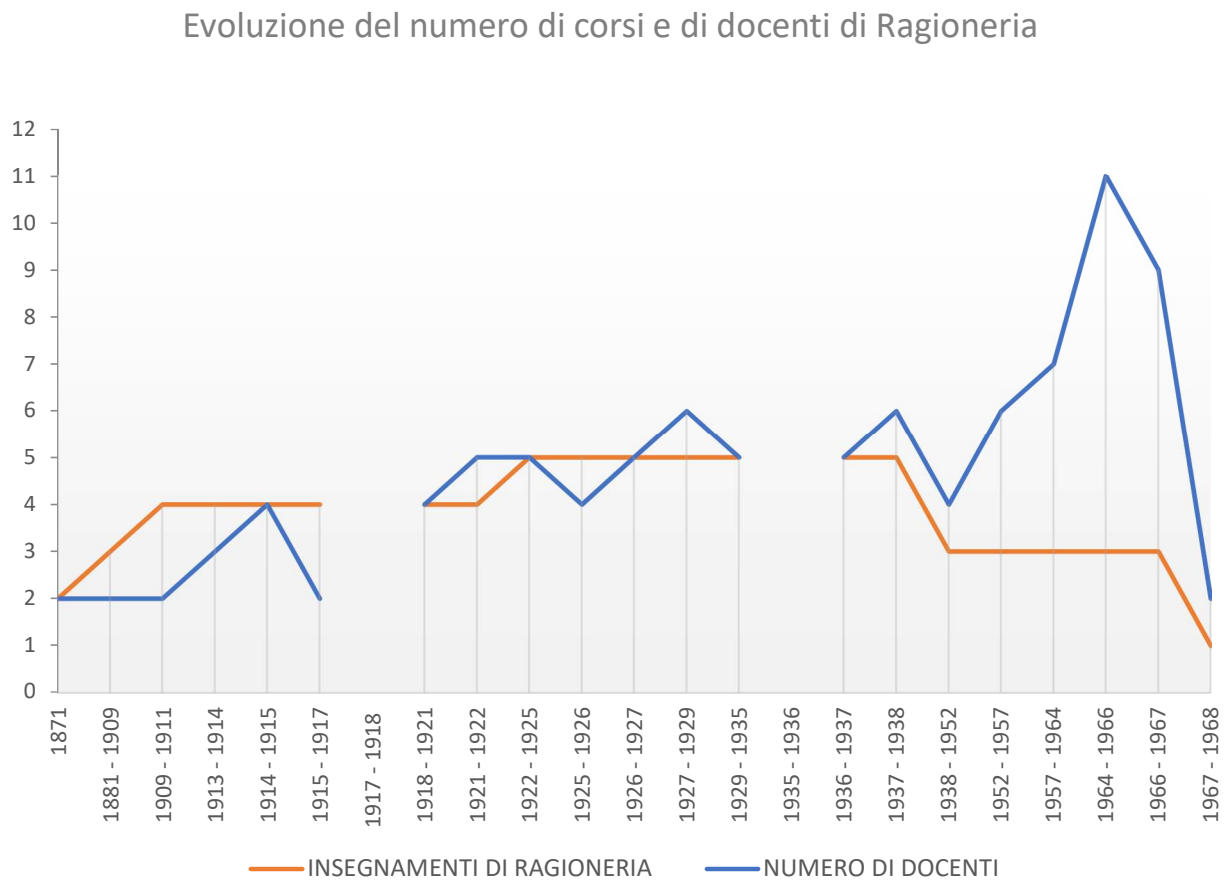

Figura 12 - Grafico dell'evoluzione della materia ragioneria nel numero di insegnamenti e di docenti

Nell'anno accademico 1967 – 1968 (figura n. 12) il numero di insegnamenti di ragioneria scende a uno, mentre quello dei docenti a due.

Per questo periodo, infatti, è disponibile soltanto la guida dei programmi di insegnamento della Facoltà di Economia e Commercio, nella quale viene riportato solo il

corso di *Ragioneria Generale ed Applicata*, di cui sono titolari, al primo anno, il Prof. Vittorio Coda e, al secondo, il Prof. Alfredo Guarini.

Purtroppo, non essendo disponibile l'annuario 1967 – 1968 non si hanno informazioni in merito né agli assistenti incaricati e né ai corsi dei Diplomi di Magistero.

Figura 23 - Grafico dell'andamento del numero di iscritti nella Scuola Superiore di Commercio a Venezia nei primi cent'anni

Analizzando più nel dettaglio i dati in nostro possesso, viene di seguito evidenziato il tipo di insegnamento correlato al nome dei rispettivi docenti. L'arco temporale preso in considerazione viene suddiviso in tre sotto-periodi: il periodo bestiano, il periodo zappiano e il periodo post-zappa.

PERIODO	DENOMINAZIONE INSEGNAMENTO	NOME DEL DOCENTE
1871	Computisteria/Ragioneria	Biliotti Antonio
	Pratica Commerciale	Costantini Raffaele
1881	Computisteria	Besta Fabio (O)
	Bureau Commercial (Pratica Commerciale)	Vannier Théophile (I)
	Ragioneria	Besta Fabio (O)
1891 - 1906	Computisteria	Besta Fabio (O)

PERIODO	DENOMINAZIONE INSEGNAMENTO	NOME DEL DOCENTE
	Pratica Commerciale	Besta Fabio (I) e Castelnuovo Enrico (I)
	Ragioneria	Besta Fabio (O)
1906 - 1909	Computisteria	Besta Fabio (O)
	Banco Modello	Rigobon Pietro (O)
	Ragioneria	Besta Fabio (O)
	Contabilità di Stato	Besta Fabio (I)
1909-1910	Ragioneria	Besta Fabio (O)
	Banco Modello	Rigobon Pietro (O)
	Ragioneria generale	Besta Fabio (O)
	Contabilità di Stato	Besta Fabio (I)
1911	Ragioneria applicata al commercio ed ai banchi	Besta Fabio (O)
	Banco Modello	Rigobon Pietro (O)
	Ragioneria generale	Besta Fabio
	Contabilità di Stato	Besta Fabio (I)
1913-1914	Computisteria e ragioneria generale: ragioneria applicata	Besta Fabio (O)
	Banco Modello	Rigobon Pietro (O) e Pasqualini Alessandro (A)
	Ragioneria generale e applicata (corso speciale)	Besta Fabio (O) e Pasqualini Alessandro (A)
	Contabilità di Stato	Besta Fabio (I)
1914-1915	Computisteria e ragioneria generale: ragioneria applicata	Besta Fabio (O)
	Banco Modello	Rigobon Pietro (O), Corsari Gaetano (A) e Miele Mario (A)
	Ragioneria generale e applicata (corso speciale)	Besta Fabio (O), Corsari Gaetano (A) e Miele Mario (A)
	Contabilità di Stato	Besta Fabio (I)
1915 - 1917	Computisteria e ragioneria generale: ragioneria applicata	Besta Fabio (O)
	Banco Modello	Rigobon Pietro (O)
	Ragioneria generale e applicata (corso speciale)	Besta Fabio (O)
	Contabilità di Stato	Besta Fabio (I)
1917-1918	manca	manca
1918-1921	Computisteria e ragioneria generale: ragioneria applicata	D'Alvise Pietro (I) e Roia Remo (A)
	Banco Modello	Rigobon Pietro (O) e Corsari Gaetano (A)
	Ragioneria generale e applicata (corso speciale)	D'Alvise Pietro (I) e Roia Remo (A)
	Contabilità di Stato	D'Alvise Pietro (I)

Tabella 2 – tipologie di insegnamenti di ragioneria con indicazione dei docenti (ordinari (O), incaricati (I), liberi docenti (LD) o professori straordinari (PS)) e degli assistenti (A) correlati ai rispettivi corsi, nel periodo bestiano.

Nel periodo immediatamente successivo alla fondazione della Scuola Superiore di Commercio di Venezia erano presenti solamente due materie di ragioneria, *Computisteria* e *Pratica Commerciale*. In seguito, segnatamente a partire dal 1881, comparve per la prima

volta un insegnamento denominato *Ragioneria*, che, come si esporrà nel capitolo successivo, trattava molti temi propri di un corso di contabilità di stato.

Solamente a partire dal biennio 1906 - 1907 venne attivato il corso di *Contabilità di Stato*, mentre nell'anno accademico 1922 - 1923 comparve l'insegnamento di *Tecnica Commerciale (corso speciale)*, nel quale venivano affrontati temi esclusi dal corso ordinario.

Per quel che riguarda i docenti, invece, Fabio Besta divenne titolare del corso di *Ragioneria* già nel 1880 - 1881, e docente incaricato di *Contabilità di Stato*. In quello stesso anno Besta pronunciò la sua famosa prolusione intitolata *La Ragioneria*.

Il Besta insegnò presso la scuola veneziana fino al 1917, infatti nell'anno scolastico 1918 - 1919 D'Alvise venne assegnato come supplente degli insegnamenti di *Computisteria e ragioneria generale: ragioneria applicata* e *Ragioneria generale e applicata (corso speciale)*, anche se il Besta rimase ordinario dei predetti corsi. A D'Alvise, inoltre, venne assegnato il corso di *Contabilità di Stato*.

L'insegnamento di *Pratica Commerciale/Banco Modello* trovò il suo valido docente nel 1906 - 1907, anno in cui divenne titolare del corso il prof. Pietro Rigobon, che rimarrà ordinario di questa cattedra fino al biennio 1937 - 1938.

PERIODO	DENOMINAZIONE INSEGNAMENTO	NOME DEL DOCENTE
1921-1922	Ragioneria	Zappa Gino (O) e Roia Remo (A)
	Tecnica Commerciale	Rigobon Pietro (O) e Pezzani Pietro (A)
	Ragioneria generale (corso speciale)	Zappa Gino
	Contabilità di Stato	D'Alvise Pietro (I)
1922-1925	Ragioneria	Zappa Gino (O), Roia Remo (A/I) e Savelli Renato (A)
	Tecnica Commerciale	Rigobon Pietro (O) e Pezzani Pietro (A)
	Ragioneria generale (corso speciale)	Zappa Gino (I) e Roia Remo
	Tecnica Commerciale (corso speciale)	Rigobon Pietro (I)
	Contabilità di Stato	Roia Remo (I)
1925-1926	Ragioneria	Zappa Gino (O), Roia Remo (I) e Onida Pietro (A)
	Tecnica Commerciale	Rigobon Pietro (O)
	Ragioneria generale (corso speciale)	Zappa Gino (I)
	Tecnica Commerciale (corso speciale)	Rigobon Pietro (I)
	Contabilità di Stato	Roia Remo (I)
1926-1927	Ragioneria	Zappa Gino (O), Onida Pietro (A) e Lorusso Ettore (A)
	Tecnica Commerciale	Rigobon Pietro (O)
	Ragioneria generale (corso speciale)	Zappa Gino (I) e Onida Pietro
	Tecnica Commerciale (corso speciale)	Rigobon Pietro (I)

PERIODO	DENOMINAZIONE INSEGNAMENTO	NOME DEL DOCENTE
	Contabilità di Stato	Roia Remo (I)
1927-1928	Ragioneria	Zappa Gino (O), Onida Pietro (I/A) e Lorusso Ettore (I/A)
	Tecnica Commerciale	Rigobon Pietro (O), Fabbro Manlio (A) e Lorusso Ettore (I/A)
	Ragioneria generale (corso speciale)	Zappa Gino (I) e Onida Pietro
	Tecnica Commerciale (corso speciale)	Rigobon Pietro (I)
	Contabilità di Stato	Roia Remo (I)
1928-1929	Ragioneria	Zappa Gino (O), Onida Pietro (I/A) e Lorusso Ettore (I/A)
	Tecnica Commerciale	Rigobon Pietro (O), Fabbro Manlio (A) e Lorusso Ettore (I/A)
	Ragioneria generale (corso speciale)	Zappa Gino (I) e Lorusso Ettore
	Tecnica Commerciale (corso speciale)	Rigobon Pietro (I)
	Contabilità di Stato	Roia Remo (I)
1929-1930	Ragioneria	Onida Pietro (I/A) e Lorusso Ettore (I/A)
	Tecnica Commerciale	Rigobon Pietro (O), Fabro Manlio (A) e Lorusso Ettore (I)
	Ragioneria generale (corso speciale)	Zappa Gino (I) e Lorusso Ettore
	Tecnica Commerciale (corso speciale)	Rigobon Pietro (I)
	Contabilità di Stato	Fabro Manlio (I)
1930-1932	Computisteria e ragioneria generale; ragioneria applicata	D'Alvise Pietro (O), Amaduzzi Aldo (I/A) e Rocchi Giulio (I/A)
	Tecnica Commerciale	Rigobon Pietro (O), Fabbro Manlio (A) e Rocchi Giulio (I)
	Ragioneria generale (corso speciale)	D'Alvise Pietro (I)
	Tecnica Commerciale (corso speciale)	Rigobon Pietro (I)
	Contabilità di Stato	Fabro Manlio (I)
1932-1935	Computisteria e ragioneria generale; ragioneria applicata	D'Alvise Pietro (O), Cudini Giuseppe (A) e Rocchi Giulio (I/A)
	Tecnica Commerciale/Tecnica mercantile e bancaria	Rigobon Pietro (O) e Fabro Manlio (A)
	Ragioneria generale (corso speciale)	D'Alvise Pietro (I)
	Tecnica Commerciale (corso speciale)	Rigobon Pietro (I)
	Contabilità di Stato	Fabro Manlio (I)
1935-1936	manca	manca
1936-1937	Ragioneria generale ed applicata	Zappa Gino (O), Cudini Giuseppe (A) e Azzini Lino (A)
	Tecnica commerciale, industriale, bancaria e professionale	Rigobon Pietro (O) e Fabbro Manlio (A)
	Ragioneria generale ed applicata - Economia aziendale	Zappa Gino (I)
	Tecnica Commerciale	Fabro Manlio (I)
	Contabilità di Stato	Fabro Manlio (I)
1937-1938	Ragioneria generale ed applicata	Zappa Gino (O), Cudini Giuseppe (A) e Azzini Lino (A)

PERIODO	DENOMINAZIONE INSEGNAMENTO	NOME DEL DOCENTE
	Tecnica commerciale, industriale, bancaria e professionale	Rigobon Pietro (O) e Fabbro Manlio (A)
	Ragioneria generale ed applicata - Economia aziendale	Zappa Gino (I)
	Tecnica Commerciale	Fabro Manlio (I)
	Contabilità di Stato	Resta Manlio (I)
1938-1943	Ragioneria generale ed applicata	Zappa Gino (O), Cudini Giuseppe (A) e Azzini Lino (A)
	Ragioneria generale ed applicata - Economia aziendale	Zappa Gino (I)
	Contabilità di Stato	Marcantonio Arnaldo (I)
1943-1948	Ragioneria generale ed applicata	Zappa Gino (O), Cudini Giuseppe (A) e Azzini Lino (A)
	Ragioneria generale ed applicata - Economia aziendale	Zappa Gino (I)
	Contabilità di Stato	Marcantonio Arnaldo (I)
1948-1952	Ragioneria generale ed applicata	Zappa Gino (FR), Masini Carlo (I) e Azzini Lino (A)
	Ragioneria generale ed applicata - Economia aziendale	Masini Carlo (I)
	Contabilità di Stato	Marcantonio Arnaldo (I)

Tabella 3 – tipologie di insegnamenti di ragioneria con indicazione dei docenti (ordinari (O), incaricati (I), liberi docenti (LD), professori straordinari (PS) o professori fuori ruolo (FR)) e degli assistenti (A) correlati ai rispettivi corsi, nel il periodo zappiano.

Gino Zappa divenne ordinario della cattedra di *Ragioneria* e incaricato di *Ragioneria Generale (corso speciale)* nell'anno 1921 - 1922.

Dal 1929 al 1934 il Zappa lavorò anche come docente presso l'Università Bocconi di Milano. Per questo motivo abbandonò l'insegnamento nella scuola veneziana per tornarvi, però, nell'anno scolastico 1936 - 1937 come ordinario del corso di *Ragioneria Generale ed Applicata* e incaricato del corso di *Ragioneria Generale ed Applicata – Economia Aziendale*. Verrà sostituito dal prof. Domenico Amodeo nell'anno 1952 - 1953.

Per quanto concerne il corso di *Contabilità di Stato*, invece, nel 1922 - 1921 la cattedra fu assegnata al prof. Remo Roia, che se ne occuperà fino al 1928 – 1929. Anno in cui l'insegnamento di questa materia fu affidato al prof. Manlio Fabro, che sarà sostituito a suo volta dal prof. Manlio Resta nell'anno scolastico 1937 - 1938.

PERIODO	DENOMINAZIONE INSEGNAMENTO	NOME DEL DOCENTE
1952-1957	Ragioneria generale ed applicata	Amodeo Domenico (O), Mazzarol Pietro (LD), Azzini Lino (A) e Guarini Alfredo (A)
	Ragioneria generale ed applicata - Economia aziendale	Amodeo Domenico (I)

PERIODO	DENOMINAZIONE INSEGNAMENTO	NOME DEL DOCENTE
	Contabilità di Stato	Marcantonio Arnaldo (I)
1957-1964	Ragioneria generale ed applicata	Rossi Napoleone (O), Bianchi Tancredi (I), Mazzarol Pietro (LD), Amaduzzi Pietro (LD e A), Guarini Alfredo (I) e Zane Mario (A)
	Ragioneria generale ed applicata - Economia aziendale	Cudini Giuseppe (I)
	Contabilità di Stato	Rossi Napoleone (I)
1964-1966*	Ragioneria generale ed applicata	Rossi Napoleone (O), Ardemani Edoardo (PS), Guarini Alfredo (A, I, LD), Mazzarol Pietro (LO), Amaduzzi Antonio (A e LO), Brunetti Giorgio (A), Tessitore Antonio (A), Colombo Adriano (A), Niccoletti Alessandro (A) e Zane Mario (A)
	Ragioneria generale ed applicata - Economia aziendale	
	Contabilità di Stato	
1966-1967*	Ragioneria generale ed applicata	Ardemani Edoardo (PS), Guarini Alfredo (A, I e LD), Mazzarol Pietro (LO), Amaduzzi Antonio (LD), Brunetti Giorgio (A), Tessitore Antonio (A), Colombo Adriano (A), Niccoletti Alessandro (A) e Zane Mario (A)
	Ragioneria generale ed applicata - Economia aziendale	
	Contabilità di Stato	
1967-1968	Ragioneria Generale ed Applicata	Coda Vittorio e Guarini Alfredo

Tabella 4 – tipologie di insegnamenti di ragioneria con indicazione dei docenti (ordinari (O), incaricati (I), liberi docenti (LD) o professori straordinari (PS)) e degli assistenti (A) correlati ai rispettivi corsi, nel il periodo post-zappa.

* Si presume, non essendoci alcuna distinzione negli annuari dei rispettivi periodi, che i docenti e gli assistenti riportati in tabella si occupassero dei tre insegnamenti indicati.

Negli ultimi anni dell'arco temporale preso in considerazione, si può osservare come il numero di insegnamenti a contenuto ragionieristico, sceso a tre, fosse inversamente proporzionale al numero di docenti e insegnanti, che all'opposto aumentò progressivamente fino a raggiungere il picco massimo nel periodo 1964 – 1966.

L'elevata quantità di docenti, tuttavia, si spiega in considerazione della crescente presenza di assistenti.

Si precisa poi che nel periodo compreso tra il 1941 e il 1966 vennero pubblicati solamente sei annuari, che riunivano più anni accademici (dal 1941 - 1942 al 1942 - 1943, dal 1943 - 1944 al 1947 - 1948, dal 1948 - 1949 al 1951 - 1952, dal 1952 - 1953 al 1956 - 1957, dal 1957 - 1958 al 1963 - 1964 e dal 1964 - 1965 al 1965 - 1966), e, relativamente al corpo accademico, sono indicati solo i dati dell'ultimo anno a cui l'annuario si riferisce. Si è pertanto supposto che per gli anni non specificatamene riportati la situazione fosse la

medesima.

Per l'anno 1967 – 1968, come già anticipato, non è stato possibile reperire l'annuario, quindi non si hanno informazioni né sul numero di assistenti né sui corsi dei Diplomi di Magistero. Le uniche notizie relative a questo periodo, e riportate in tabella 4, derivano dalla guida ai programmi di insegnamento della Facoltà di Economia e Commercio.

Dall'osservazione delle tabelle n. 1, 2, 3 e 4 si può notare la presenza di una costante, ossia gli insegnamenti di *Ragioneria/Computisteria* e *Pratica Commerciale/Banco Modello*, che continuano a figurare nei programmi degli studi della Scuola. Viceversa, gli altri corsi, che di questi vanno considerati semplici appendici, subiscono alterne vicende.

Basti pensare che la stessa *Contabilità di Stato*, prima di avere una propria autonomia, era inserita all'interno dei primi programmi di *Computisteria*, e che successivamente, nel 1967 – 1968, tornerà, almeno in parte, a confluire nei programmi di insegnamento di *Ragioneria Generale ed Applicata – L'economia delle aziende operanti nella sfera pubblica*.

Nei successivi sotto-paragrafi si affronteranno, in modo più approfondito, i programmi di studio che venivano impartiti nei corsi di ragioneria; più precisamente si analizzeranno:

- l'insegnamento di Banco Modello o Pratica Commerciale;
- l'insegnamento di Ragioneria, che successivamente si trasformerà in Contabilità di Stato.

L'insegnamento di Computisteria, invece, che poi diverrà Ragioneria generale ed applicata, verrà approfondito nel capitolo successivo.

3.4 Il corso di Pratica/Tecnica Commerciale o Banco Modello

L'impostazione dell'istituto veneziano, voluta da Luzzatti, fu ripresa da quella della scuola di Anversa, la cui formula consisteva nell'accostamento complementare di insegnamento teorico e di insegnamento pratico, fondato, quest'ultimo, sulle lezioni di *Pratica Commerciale*.

L'insegnamento di *Pratica Commerciale* o *Banco*, come veniva comunemente chiamato, costituiva il cuore della Scuola veneziana. Esso infatti permetteva agli studenti di applicare a fattispecie concrete e reali le nozioni teoriche apprese negli altri corsi.

Ed è proprio l'impostazione pratica delle lezioni di *Banco* la ragione principale, se non la sola, del grande numero di iscrizioni alla Scuola Superiore di Commercio di Venezia.

Il primo programma di detta materia, che si ritrova nei documenti della Scuola veneziana, risale al 1871, anno in cui era incaricato dell'insegnamento il Prof. Raffaele Costantini.

Il programma, all'epoca, non era particolarmente dettagliato, ma ciò nonostante si può ugualmente intuire il contenuto pratico del corso e l'importanza che esso assumeva: nei primi anni di vita della scuola, infatti, occupava il 33% delle ore settimanali previste (12 su 36).

Pratica Commerciale, il cui programma si suddivideva in due anni, entrava nel percorso di studi degli alunni che appartenevano alla classe commerciale e alla classe magistrale, con indirizzo ragioneria, a partire dal secondo anno. Venivano, inoltre, chiamati a partecipare alle lezioni gli studenti del quarto anno del magistero di Ragioneria e quelli del quinto anno del magistero di lingue straniere, allo scopo di assistere il professore nella vigilanza sul lavoro e al fine di rafforzare le conoscenze acquisite negli anni precedenti.

Il programma, definitivo e completo, compare per la prima volta nel 1881, in lingua francese, data l'origine francofona del titolare della cattedra, il Prof. Theophile Vannier.

Successivamente, a partire dal 1891, fu incaricato di tenere le lezioni di *Pratica Commerciale* il Prof. Fabio Besta coadiuvato nel suo lavoro dal Prof. Enrico Castelnuovo.

In Banco trovavano larga applicazione gli insegnamenti teorici di istituzioni di commercio, aritmetica commerciale e politica, computisteria e ragioneria, diritto e geografia e statistica commerciale, calligrafia e lingue straniere. Gli allievi venivano suddivisi in gruppi ed ognuno di questi simulava una casa di commercio: in particolare, gli studenti del secondo anno fingevano di essere un negoziante o una società in nome collettivo (capitale ridotto), e svolgevano le più comuni pratiche di commercio e di banca, compiute all'interno del territorio nazionale, mentre gli studenti del terzo anno si impersonificavano in una società in accomandita semplice o per azioni (capitale maggiore), cimentandosi nella fasi dell'importazione e dell'esportazione, nonché in ogni tipo di operazione di borsa e di banca.

Ogni gruppo veniva successivamente suddiviso in sezioni, ed ognuna aveva un incarico ben preciso: vi era chi si occupava della corrispondenza e dell'inizio degli affari; ad altri era affidata la gestione dei calcoli e della compilazione della prima nota; una terza sezione era incaricata della tenuta dei registri principali, mentre le rimanenti si dedicavano

ai numerosi libri elementari (*prime note, giornale e mastro a partita doppia, libri delle compere e delle vendite, libri per le scritture dell'esercizio industriale, libri di cassa, libri per registrazione degli assegni o delle cambiali da pagare, partitario dei corrispondenti*, etc.), alla redazione dei bilanci, delle situazioni mensili e alla compilazione dei documenti computistici di ogni tipologia.

Nel terzo anno venivano aggiunte altre due sezioni, una deputata ai depositi in conto corrente e una atta alla costruzione di diagrammi dimostrativi o calcolatori.

Gli studenti passavano da una sezione all'altra in rotazione, in modo tale che tutti nel corso svolgessero almeno una volta ognuno di questi incarichi.

Alla fine di ogni anno gli alunni dovevano procedere alla chiusura dell'esercizio e, di conseguenza, alle relative operazioni: valutazione delle rimanenze finali, materie prime e semilavorati, valutazione dei titoli di credito pubblico o industriale, conteggio delle quote di ammortamento, calcolo del risconto sulle cambiali attive e passive, liquidazione e partizione dell'utile d'esercizio o imputazione e registrazione dell'eventuale perdite ed infine chiusura di tutti i registri.

Gli studenti, oltre a simulare le varie operazioni commerciali e bancarie da un punto di vista prettamente contabile e fiscale, dovevano altresì svolgere un lavoro di corrispondenza con i vari soggetti con i quali intrattenevano dei rapporti, compilando lettere, telegrammi e ogni altra documentazione necessaria, e, qualora si trattasse di un ente estero, questi dovevano essere scritti nella lingua corrispondente, ossia francese, tedesco, spagnolo o inglese.

Il corso di *Pratica Commerciale*, infine, era un insegnamento svolto con approccio pratico-operativo, in quanto gli affari simulati venivano compiuti esattamente come nelle migliori case di commercio.

Inoltre i professori attingevano le notizie e i dati necessari per lo svolgimento del corso dagli uomini d'affari e dalle più importanti case presenti nel comune di Venezia ed in altre realtà circostanti[42].

Nell'anno accademico 1906 - 1907 il corso cambia nome in *Banco Modello*, e viene incaricato dell'insegnamento il Prof. Pietro Rigobon, che vi rimarrà fino al 1935.

---

[42] SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1881), *La R. Scuola Superiore di Commercio in Venezia. Notizie raccolte dal Consiglio Direttivo della Scuola e presentate alla Esposizione Nazionale di Milano aperta il 1° maggio 1881*, Tipografia di G. Barbera, Firenze.

Il corso di *Banco Modello* non presenta modifiche nei contenuti rispetto a quello tenuto da Besta, infatti il programma resta invariato fino al 1921 - 1922.

In base ai documenti recuperati, in quell'anno, l'insegnamento cambia nuovamente denominazione in *Tecnica Commerciale*, e, inoltre, viene rivoluzionato l'intero programma.

Si perde quella peculiarità pratica che aveva connotato la materia fino a questo momento. L'insegnamento viene suddiviso in due parti:

- nella prima parte vengono trattati argomenti di sola tecnica bancaria: i depositi (a risparmio, in conto corrente e a scadenza fissa), il portafoglio nazionale (effetti insoluti, protestati, in sofferenza e all'incasso) ed estero e le aperture di credito (accettazioni per conto terzi, anticipazioni titoli, anticipazioni merci). Nel programma sono previsti, anche, "*cenni*" in materia di ordinamento contabile, di scritture in partita doppia e di registrazioni relativi agli argomenti sopra elencati;
- nella seconda parte, invece, vengono trattate tematiche di tecnica commerciale: il contratto di compravendita (determinazione della qualità e della quantità della merce, vendite condizionali, trattative, fattura e documenti accompagnatori e cessione di contratto) il trasporto e l'assicurazione marittima (contratti di trasporto, noleggio e assicurazione) il prezzo (metodologie di determinazione del prezzo di un contratto). In questa sezione non si trova alcun riferimento ad argomenti ragionieristici.

Le tematiche vengono affrontate principalmente da un punto di vista teorico, lasciando, rispetto all'impostazione iniziale, minore spazio ad esercitazioni pratiche.

Inoltre viene aggiunto un terzo anno di corso durante il quale vengono svolti esercizi didattici su argomenti di tecnica mercantile e bancaria, approfondendo argomenti non trattati nei due anni precedenti. Si accenna altresì ai metodi di insegnamento della materia nelle scuole medie[43].

L'evoluzione che questo corso ha avuto è possibile osservarla dalle tabelle 2, 3 e 4: nell'anno accademico 1932 - 1933 l'insegnamento viene denominato Tecnica Mercantile e Bancaria, mentre nel biennio 1936 - 1937 Tecnica Commerciale, Industriale, Bancaria e professionale. Infine, nel 1938 - 1939, il corso viene definitivamente diviso in due: Tecnica

[43] A giudizio di chi scrive l'inserimento di un terzo anno nel corso di Tecnica commerciale è stato reso necessario anche a seguito della riduzione delle ore di tale insegnamento: 6 ore su 40 nel secondo anno, e 4 su 28 nel terzo. Rispetto all'impostazione originaria, nella quale il corso di Banco occupava un terzo delle ore totali, nel 1921-22 il tempo dedicato a questo corso viene dimezzato.

commerciale e industriale, insegnata al secondo anno, e Tecnica bancaria e professionale, insegnato al terzo.

Per quel che riguarda i programmi, invece, sono rimasti sostanzialmente invariati: il corso di tecnica bancaria affronta principalmente argomenti relativi all'istituto del credito, mentre il corso di tecnica commerciale si occupa di metodi di determinazione di quantità e qualità delle merci, contratti e di costi e prezzi delle imprese industriali.

Da questo momento in avanti si può tranquillamente affermare la chiusura dell'originario corso di Banco Modello; l'insegnamento di tecnica commerciale e bancaria perde ogni contenuto ragionieristico, diventando irrilevante ai fini dello studio proposto in questo elaborato.

Si riporta, di seguito, un grafico nel quale è stato indicato l'andamento del rapporto tra le ore di insegnamento settimanali previste per il corso di *Pratica Commerciale/Banco Modello* rispetto all'offerta formativa della Scuola dal 1897 al 1935 (non è stata inserita la classe magistrale di lingue straniere in quanto il corso oggetto di questo paragrafo, all'inizio, era presente negli ultimi due anni di studi solamente perché gli studenti vi partecipavano come assistenti nella corrispondenza in lingua straniera):

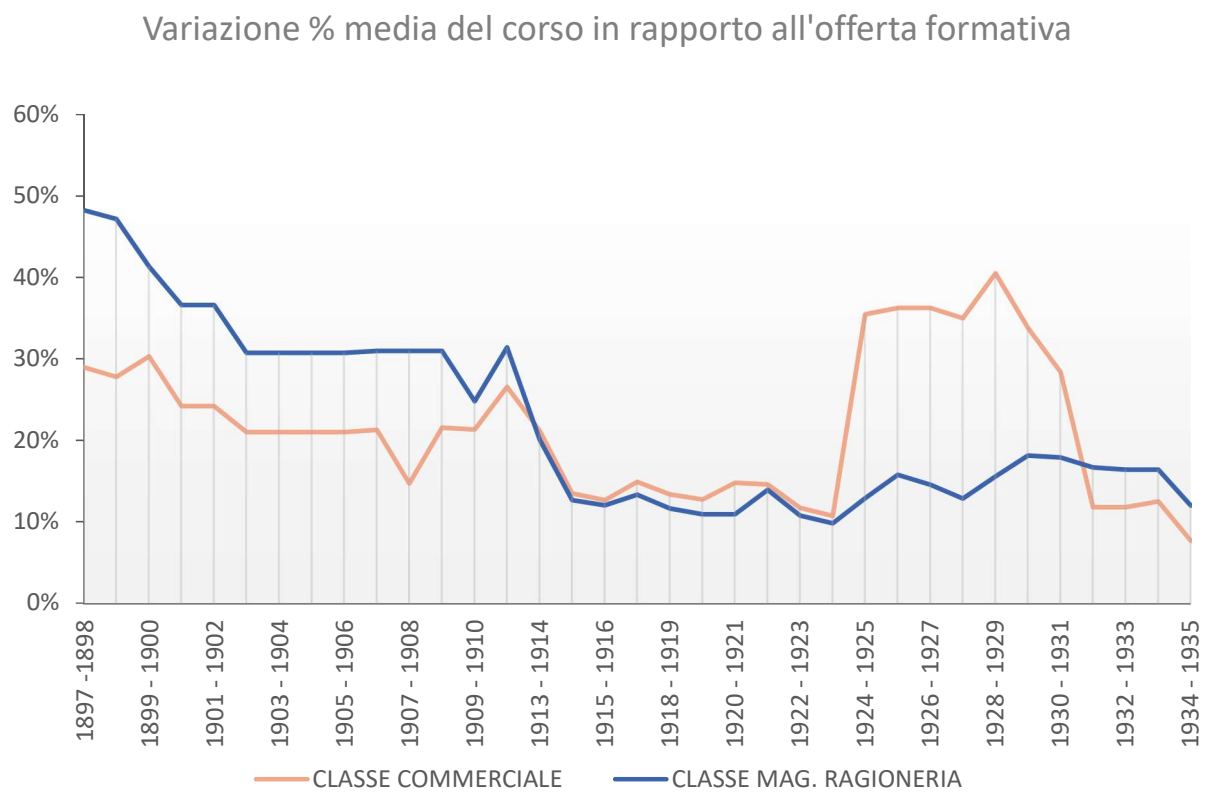

Figura 14 - Grafico della variazione percentuale delle ore di *Pratica Commerciale/Banco Modello* rispetto l'offerta formativa nelle classi commerciale e magistrale di ragioneria della scuola veneziana.

Le ore di insegnamento di questo corso furono ridotte progressivamente nel tempo, passando, per la classe commerciale, da un'incidenza di circa il 29% rispetto all'offerta formativa totale, delle ore di *Pratica Commerciale/Banco Modello* nel 1897 – 1898, ad un'incidenza del 10/13%, nel 1934 – 1935.

Tra il 1913 e il 1915, si assiste ad una notevole diminuzione delle ore di *Banco* rispetto al totale delle ore previste.

Questa flessione, maggiormente visibile per la classe magistrale di ragioneria, fu dovuta fondamentalmente ad una modifica nel programma: mentre negli anni precedenti gli studenti del quarto anno del magistero di ragioneria dovevano assistere il professore nelle lezioni di *Banco* del secondo e terzo anno, a partire dal 1913, invece, gli alunni seguivano, lezioni di guida nello studio di argomenti non trattati negli anni precedenti, svolgevano esercizi didattici di tecnica mercantile e bancaria ed imparavano il metodo di insegnamento

della tecnica commerciale nelle scuole medie.[44]

Dal 1922 in poi, l'insegnamento di *Tecnica Commerciale* del quarto anno divenne un corso a sé e prese il nome di *Tecnica Commerciale (corso speciale)*. Si riporta il grafico delle variazioni percentuali delle ore di questa "nuova" materia rispetto l'offerta formativa:

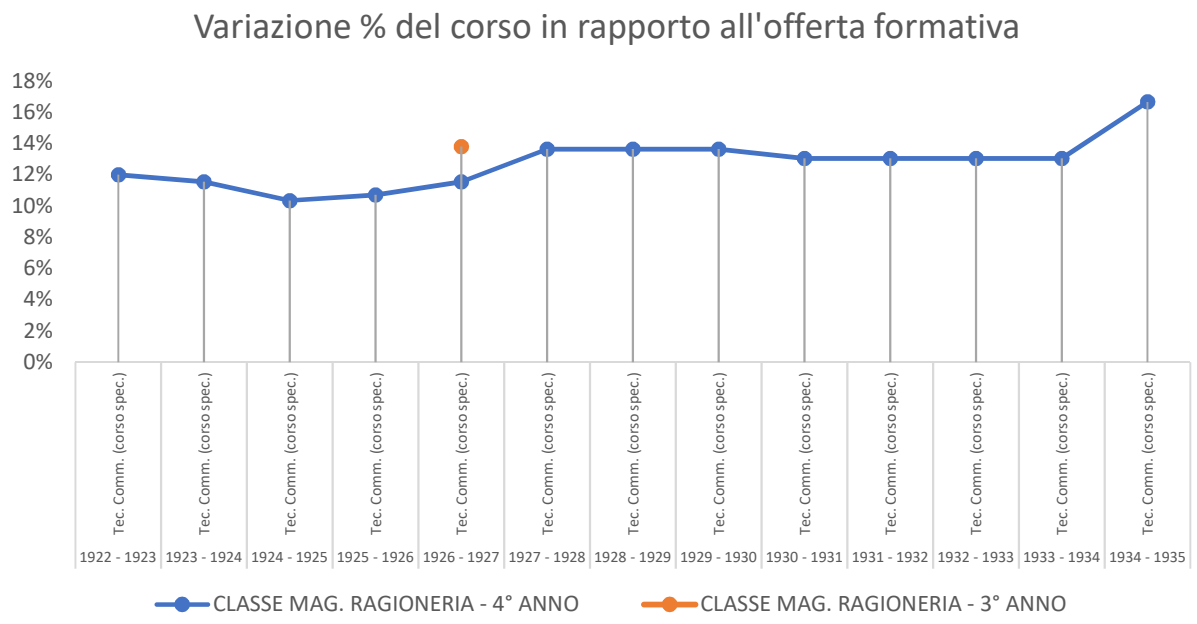

Figura 15 - Grafico della variazione percentuale delle ore di *Tecnica Commerciale (corso speciale)* rispetto l'offerta formativa nei vari anni della classe magistrale di ragioneria della scuola veneziana.

Infine, nell'arco temporale compreso tra il 1925 e il 1934, venne attivato, nelle sole classi consolare e magistrale di diritto, un insegnamento denominato *Ragioneria e Tecnica Commerciale*.

Di questo corso non è noto il programma impartito durante le lezioni, tuttavia, si presume, dato anche l'esiguo numero di ore, che si mantiene sostanzialmente costante nel tempo, venissero insegnati i concetti base delle due materie.

3.5 Il corso di Contabilità di Stato

[44] SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1922) *Annuario della R. Scuola Superiore di Commercio in Venezia (Istituto Superiore di Studi Commerciali) per l'Anno Accademico 1921-22*, Stabilimento tipo-litografico F. Garzia, Venezia.

Come testimoniato dai documenti visionati, l'insegnamento di *Contabilità di Stato* venne introdotto a partire dal biennio 1906 – 1907 (professore incaricato Fabio Besta), ancorché solo a partire dal 1910 - 1911 esso trovò esplicita illustrazione nei programmi della Scuola veneziana.

Le tematiche contenute in questo corso, per la verità, erano già state affrontate a partire dall'anno 1881, all'interno della seconda parte del corso di *Ragioneria*, tenuto sempre dal professore Besta.

Il programma del Maestro fu fin dall'inizio molto dettagliato ed ampio, ricomprendendo altresì argomenti che trascendevano i soli aspetti contabili.

L'insegnamento, nella prima parte, trattava l'evoluzione storica della Contabilità di Stato, dalle antiche città elleniche fino alle disposizioni del Regno d'Italia, passando per l'Impero Romano e le Repubbliche del Medio Evo, soprattutto quella di Venezia.

In seguito venivano affrontati temi relativi sia ad aspetti ragionieristici (ad esempio i bilanci e i rendiconti di uno stato, il bilancio di previsione nel suo concetto teorico, il bilancio nella forma attuale in Italia, etc.) sia ad aspetti giuridici (ad esempio gli organi finanziari ed amministrativi della pubblica amministrazione in generale, i contratti, etc.).

L'ultima parte del corso era dedicata alla contabilità delle amministrazioni locali, quali Provincie e Comuni, e delle "*Opere Pie*" (orfanotrofi, ospedali, congregazioni di carità case di ricovero per anziani, etc).

Infine, una nota di pregio del programma del corso di *Contabilità di Stato* era rappresentata dalla discussione di casi concreti attinenti la materia, come l'esame dei rendiconti generali pubblicati dalla costituzione del Regno, a maggior riprova del contenuto pratico che caratterizzavano gli insegnamenti nella Scuola Superiore di Commercio in Venezia.

Questo programma restò sostanzialmente invariato per circa trent'anni, ad eccezione di alcune minime modifiche riguardanti principalmente la sequenza espositiva degli argomenti o il loro diverso raggruppamento.

Nel 1918 – 1919, poi, il Prof. Pietro D'Alvise subentrò al Prof. Fabio Besta.

D'Alvise non modificò nella sostanza i contenuti del corso di *Contabilità di Stato*, se non riducendo leggermente il programma, rispetto l'impostazione iniziale del Maestro.

In particolare, si può notare come nel programma del 1921 – 1922 (il primo programma disponibile da quando fu incaricato D'Alvise) non ci siano più riferimenti

all'istituto dei contratti.

L'ultimo programma disponibile per questa materia lo troviamo nella guida di facoltà dell'anno accademico 1946 – 1947.

In questo periodo incaricato dell'insegnamento fu il Prof. Arnaldo Marcantonio.

Rispetto all'impostazione di Besta e D'Alvise, il corso di Marcantonio sembra concentrarsi prevalentemente sull'Azienda Stato, mentre la trattazione delle questioni attinenti le amministrazioni locali si riduce a concetti di carattere generale.

Viene pure cancellata la trattazione sull'evoluzione storica della materia.

Nell'anno accademico 1955 – 1956 il corso di *Contabilità di Stato* venne disattivato, ma la materia continuò comunque ad essere inserita all'interno degli insegnamenti fondamentali dei Diplomi di Magistero presenti nello statuto della Scuola, riportato negli annuari dal 1956 – 1957 al 1966 – 1967 (l'ultimo disponibile per il periodo osservato).

Durante questi anni si sa solo che titolare dell'insegnamento era il professor Rossi Napoleone, mentre per quel che riguarda il programma, non sussistono notizie al riguardo.

Per di più, partire dal 1965 il corso venne nominato nello statuto della Scuola, anche se, nella sezione degli Annuari del corpo accademico non si ritrova alcuna indicazione in merito al professore incaricato dell'insegnamento.

Sul finire degli anni Cinquanta, a seguito della disattivazione del corso di *Contabilità di Stato*, alcuni temi di tale materia cominciarono a comparire nei programmi di diversi insegnamenti quali *Economia Politica*, *Tecnica delle imprese dei pubblici servizi* e *Scienze delle Finanze e Diritto Finanziario*; corsi appartenenti ad ambiti scientifici differenti e non analizzati in questo elaborato.

Tuttavia, nel 1967 – 1968, anche il corso di *Ragioneria Generale ed Applicata*, impartito al secondo anno e tenuto dal Prof. Alfredo Guarini, assunse il contenuto di *Economia delle Aziende Operanti nella Sfera Pubblica*.

Il programma di tale insegnamento era suddiviso in tre parti:

- nella prima parte venivano inquadrate le caratteristiche principali dell'azienda pubblica di erogazione: la sua organizzazione, classificazione e gestione, nonché lo studio delle entrate e delle uscite, delle rilevazioni d'esercizio, del rendiconto e dei bilanci di previsione;
- nella seconda parte, invece, era prevista l'illustrazione dei principali documenti amministrativi nell'azienda dello Stato, nelle aziende della Regione, della Provincia,

del Comune e nelle IPAB (Istituzioni di Pubblica Assistenza e Beneficenza);

- nella terza parte, infine, venivano approfonditi temi di carattere "istituzionale" relativi alle aziende pubbliche di produzione, ad esempio circostanze determinanti la costituzione delle aziende pubbliche di erogazione, forme di intervento attuate e proposte, etc.

Si noti come lo spazio riservato alla trattazione di aspetti amministrativo-contabili, rispetto al passato, appare molto ridotto. Si ritrovano temi ragionieristici solamente nella prima parte del corso, segnatamente in riferimento a tematiche inerenti il bilancio[45].

Nella figura sottostante possiamo osservare la variazione del rapporto di ore rispetto all'offerta formativa del corso di *Contabilità di Stato*.

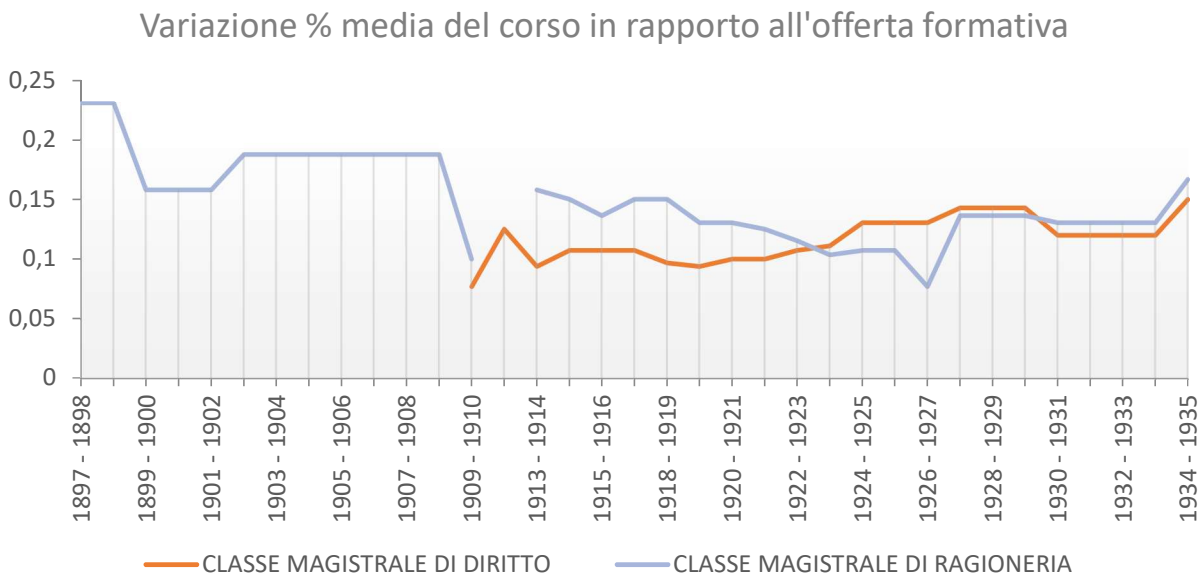

Figura 16 - Grafico della variazione percentuale delle ore di *Contabilità di Stato* rispetto l'offerta formativa nei vari anni della classe magistrale di ragioneria della scuola veneziana.

Si nota che il rapporto ore/offerta formativa, per la sezione magistrale di ragioneria, diminuisce progressivamente nel tempo, per poi aumentare dall'anno 1926 – 1927; mentre,

[45] Per maggiori informazioni riguardo l'evoluzione del corso di *Contabilità di Stato* si consiglia di consultare l'articolo scritto dalla Professoressa Chiara Mio *Profili degli insegnamenti di contabilità e amministrazione delle aziende pubbliche nella Scuola Veneziana dalle origini alla prima metà del XX secolo* in CONTABILITÀ E CULTURA AZIENDALE, vol. XI, pp. 84-119 (ISSN 1721-5242)

per la sezione magistrale di diritto, presenta una lieve crescita costante dal 1909 – 1910 al 1934 – 1935.

Nei primi anni della scuola gli studi di *Contabilità di Stato* erano previsti nella seconda parte dell'insegnamento di *Ragioneria*, impartito esclusivamente nella classe magistrale di Ragioneria. Successivamente, a partire cioè dall'anno accademico 1909 – 1910, la materia acquisì una sua autonomia.

L'unico picco presente nel grafico, riguarda l'anno 1911. Durante quest'anno, in base ai documenti recuperati, il corso di *Contabilità di Stato* veniva impartito insieme a quello di *Ragioneria*, quindi delle quattro ore su venti, probabilmente, solamente due si riferiscono esclusivamente al corso di *Contabilità di Stato*.

3.6 Conclusioni

Dall'analisi condotta sull'evoluzione di questi due insegnamenti possiamo notare come, vi sia stata una sensibile modifica nell'insegnamento della ragioneria: le tematiche tipiche di questa materia, invero, come le registrazioni contabili e le regole di formazione del bilancio, hanno lasciato il posto ad altri argomenti.

Con riguardo all'insegnamento di *Pratica Commerciale*, si rammenta come lo stesso fosse nato per permettere agli studenti di mettere in pratica, in situazioni reali e concrete, gli strumenti appresi nei banchi della Scuola.

Questo corso, in particolare, si proponeva l'obiettivo di far acquisire agli alunni competenze specifiche con particolare riguardo alla gestione di una Casa di Commercio, nonché, alla redazione di tutte le scritture e rilevazioni contabili necessarie all'impresa: dalla compilazione della prima nota, del giornale e del mastro con il metodo della partita doppia, fino alla chiusura dell'esercizio, con le conseguenti scritture di fine anno e la formazione del bilancio finale.

Fintanto che Besta rimase nella Scuola, questa impostazione del corso di *Banco* perdurò, anche quando l'insegnamento fu affidato a Rigobon, allievo diretto del Besta.

Ma, come possiamo notare dalla tabella n. 5, nel 1921 -1922 il corso cambiò completamente natura; quasi tutti i temi ragionieristici vengono eliminati, probabilmente a causa anche del ritiro dalla vita accademica di Fabio Besta, avvenuto qualche anno prima.

Docente:	F. Besta e E. Castelnuovo	Pietro Rigobon	Pietro Rigobon
	Pratica commerciale 1891	Banco Modello 1910-1911	Tecnica commerciale 1921-1922
Costituzioni di società (contratto sociale, conferimento di beni)	X	X	
Simulazione di operazioni di acquisto e vendita di merci e di altre operazioni commerciali (depositi presso banche, presentazioni di effetti allo sconto, cambiali, etc.)	X	X	Vengono approfonditi in modo dettagliati i depositi (a risparmio, in c/c e a scadenza fissa) con cenni sull'ordinamento contabile e le scritture in partita doppia. Approfondito anche il tema delle cambiali e degli effetti insoluti, protestati, in sofferenza e all'incasso
Documenti mercantili (fatture, polizze di carico e assicurazione, etc.) e strumenti di pagamento (cambiali, vaglia, assegni)	X	X	Fatture e documenti che la accompagnano. Con un approfondimento sul trasporto e l'assicurazione marittima
Corrispondenza con clienti e fornitori (anche in lingua straniere)	X	X	
Tenuta registri (prima nota, giornale, mastro, etc), scritture in partita doppia, formazione bilanci o situazioni mensili	X	X	
Formazione dell'inventario, valutazione della merce e dei crediti, calcolo ammortamenti, rilevazione utili o perdita d'esercizio	X	X	
Funzione delle banche nel commercio interno ed internazionale			X
Generalità intorno al contratto di compravendita: precisare quantità e qualità della merce, vendite condizionali, trattative di compravendita, cessione di contratti e il prezzo			X

Tabella 5 – Analisi comparativa, per oggetti di sintesi, dei programmi di *Pratica/Tecnica Commerciale* dal 1891 al 1922.

Il nuovo corso di Tecnica commerciale, dunque, persegue la finalità di trasmettere agli alunni concetti fondamentali della tecnica bancaria e della tecnica commerciale, mentre solo qualche cenno viene riservato agli argomenti amministrativo-contabili.

Il corso perde senza dubbio quella praticità e trasversalità che lo caratterizzavano fin

dai tempi della fondazione della Scuola, focalizzandosi, al contrario, su argomenti più specifici.

Per quanto riguarda il corso di *Contabilità di Stato* si può osservare come, dal momento i cui Besta cessa di essere titolare del corso, il programma dell'insegnamento subisce una progressiva riduzione (Tabella n. 6).

Docente:	Fabio Besta	Fabio Besta	Pietro D'Alvise	Arnaldo Marcantonio	Alfredo Guarini
	Ragioneria. Parte II 1881	Contabilità di Stato 1910-1911	Contabilità di Stato 1921-1922	Contabilità di Stato 1946-1947	Ragioneria Generale ed Applicata II 1967 - 1968
Cenni storici	X	X	X		
Amm.ni pubbliche: caratteristiche, principi di funzionamento, aspetti amministrativi e finanziari	X	X	X	X	X
Organismi finanziari e amministrativi dello Stato (e loro attribuzioni)	X	X	X	X	Cenni?
Il patrimonio dello Stato	X	X	X	X	
I contratti con la Pubblica Amministrazione	X	X			
Principi e fondamenti della Contabilità di Stato	X	X	X	X	Non Esplicitato
Nozioni generali sui bilanci pubblici: definizioni, tipologia, sistemi di bilancio	X	X	X	X	Non Esplicitato
Bilancio di previsione dello Stato	X	X	X	X	"Principali documenti amministrativi"
Il Servizio del Tesoro e le operazioni di tesoreria	X	X	X	X	
Entrate e Uscite dello Stato	X	X	X	X	Non Esplicitato
Le Scritture dello Stato	X	X	X	X	Non Esplicitato
Il Rendiconto generale dell'amministrazione dello Stato	X	X	X	X	"Principali documenti amministrativi"
Enti locali: aspetti contabili (scritture, Bilanci di previsione e Rendiconti), patrimoniali, economico-gestionali e giuridici	X	X	X	Solo per la parte "generale": caratteristiche e principi di amministrazione	"Principali documenti amministrativi"

Altre Amm,ni Pubbliche: aspetti contabili (scritture, Bilanci di previsione e Rendiconti), patrimoniali, economico-gestionali e giuridici	X	X	X	Solo per la parte "generale": caratteristiche e principi di amministrazione	"Principali documenti amministrativi"

Tabella 6 – Analisi comparativa, per oggetti di sintesi, dei programmi di *Contabilità di Stato* dal 1881 al 1968. La tabella è stata ripresa in parte dall'articolo *Profili degli insegnamenti di contabilità e amministrazione delle aziende pubbliche nella Scuola Veneziana dalle origini alla prima metà del XX secolo* in CONTABILITÀ E CULTURA AZIENDALE, vol. XI, pp. 84-119 (ISSN 1721-5242) scritto dalla Prof. Chiara Mio.

Già nel 1946 -1947, quando incaricato dell'insegnamento era Marcantonio, il corso cominciò a focalizzarsi sulla trattazione dei principi di funzionamento dell'Azienda della Stato, descritti come: "*Il fondamento economico dell'attività amministrativa dell'azienda statale. I principi che presiedono all'attività amministrativa dell'azienda dello Stato: dell'unità, della politica, dell'economicità e dell'equilibrio finanziario*"[46].

Questo cambiamento potrebbe trovare una spiegazione nel cambio di impostazione impresso alla Scuola da Zappa, succedutosi a Besta.

La teoria del Zappa, ricordiamo, si basa su una concezione realistica dell'impresa, intesa come un organismo sistematico nel quale si organizza la produzione dei beni e servizi attraverso il coordinamento degli strumenti di produzione, che perdono la loro individualità ed il cui singolo valore acquista significato se correlato all'utilità che offre all'azienda.

In questo nuovo contesto, lo studio della contabilità e della ragioneria pubblica resta sullo sfondo, essendo un tema non rilevante nella produzione zappiana.

Infine, come riportato nel paragrafo precedente, il corso viene disattivato nell'anno 1955 – 1956. In questo periodo assistiamo al passaggio dei concetti di Contabilità di Stato dall'area di Economia Aziendale all'area di Economia Politica e Diritto. Questa migrazione è stata resa possibile sul finire degli anni Cinquanta, dal ritiro, per motivi di salute, del Prof. Gino Zappa.

In questa nuova prospettiva, la Contabilità di Stato diventa un tema non prioritario, non presidiato dal gruppo di Economia Aziendale e passa ad altri[47].

[46] Opuscolo: Programma 1946 - 1947

[47] Cfr. l'articolo della Prof. Chiara Mio *Profili degli insegnamenti di contabilità e amministrazione delle aziende pubbliche nella Scuola Veneziana dalle origini alla prima metà del XX secolo* in CONTABILITÀ E CULTURA

CAPITOLO 4

GLI INSEGNAMENTI DI COMPUTISTERIA E RAGIONERIA GENERALE ED APPLICATA NELLA SCUOLA VENEZIANA DALLE ORIGINI ALLA PRIMA METÀ DEL XX SECOLO

4.1 Introduzione

Il quarto, ed ultimo, capitolo di questo studio riguarda l'insegnamento di *Ragioneria* e l'evoluzione del programma dalla fondazione della Scuola fino al 1968.

L'obiettivo, in quest'ultima parte, è quello di mettere in evidenza come i programmi d'insegnamento di questa materia siano cambiati nei primi cent'anni di vita di Ca' Foscari, passando dalla trattazione di argomenti quali i registri contabili e le scritture in partita doppia, allo studio di temi relativi all'analisi di bilancio e al capitale economico d'impresa.

L'indagine è stata condotta esaminando i programmi dettagliati dei corsi di *Computisteria* e *Ragioneria* disponibili a partire dal 1871 e fino al 1968 reperiti dagli annuari della Scuola Superiore di Commercio e dalle guide di facoltà[48].

Al fine di dare una chiara esposizione dell'evoluzione della didattica, il seguente capitolo è stato suddiviso in tre archi temporali: nel primo, vengono approfonditi i programmi del periodo 1871 – 1921, quando, incaricato dell'insegnamento di *Ragioneria*, era il Prof. Fabio Besta. Nel secondo, invece, vengono presi in considerazione gli insegnamenti ragionieristici tenuti dal Prof. Gino Zappa, nel periodo in cui egli insegnò presso la Scuola, ovvero dal 1921 al 1947.

Nell'ultimo arco temporale osservato, 1947 – 1968, infine, sono esposti i contenuti dei corsi di *Ragioneria generale ed applicata* tenuti, dapprima, dal Prof. Napoleone Rossi, e, in seguito, dal Prof. Vittorio Coda.

L'ultima parte di questo quarto capitolo, infine, è finalizzata a porre in evidenza, attraverso una tabella, come i programmi di insegnamento di *Ragioneria* si siano evoluti nel

[48] Il materiale utilizzando per questa analisi è stato ampiamento illustrato nel paragrafo introduttivo del Capitolo 3.

tempo e sottolineando le principali differenze e innovazioni che sono avvenute nei programmi di Ragioneria nei primi cent'anni di Ca' Foscari.

4.2 Il periodo 1871 – 1921

Il corso di *Ragioneria/Computisteria* comparve, per la prima volta, nel 1871, al cui insegnamento era preposto il professore Antonio Biliotti.

In base alla documentazione visionata si evince che, inizialmente, il corso aveva una durata biennale.

Il primo anno veniva generalmente suddiviso in tre parti: l'inizio del corso era dedicato all'analisi dei principi fondamentali della ragioneria e delle loro applicazioni, nonché alla spiegazione del funzionamento della partita doppia e della teoria generale dei conti patrimoniali, propri e personali, con specifico riferimento ai conti merci, dei cambi, delle monete, dei valori di debito pubblico, dei beni immobili e delle obbligazioni a carico delle amministrazioni.

In una seconda fase gli alunni venivano istruiti sui libri di commercio e sulle relative prescrizioni di legge, con particolare attenzione al libro inventari, giornale, prima nota e libro maggiore.

Infine era previsto lo studio dei lavori preparatori al bilancio, della ripartizione degli utili o delle perdite e della formazione dell'inventario.

In ogni caso, alla discussione degli argomenti trattati, seguivano esercitazioni relative ad operazioni compiute da una Casa di Commercio in un determinato periodo, della durata di due mesi.

Durante il secondo anno, invece, l'attenzione si focalizzava sulle operazioni speciali (liquidazioni, scioglimenti di società e fallimenti), sulle relazioni fra amministrazioni principali e dipendenti, come le case figliali, e sull'ordinamento dello stato patrimoniale.

Per entrambi gli anni, comunque, erano previste esercitazioni e pratiche riguardanti gli argomenti affrontati[49].

Nel 1881 *Computisteria* e *Ragioneria* diventarono due corsi separati. Il professore

[49] Cfr. SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1871), *La R. Scuola Superiore di Commercio in Venezia. Notizie e dati raccolti dalla Commissione Organizzatrice per la Esposizione Internazionale Marittima in Napoli aperta il 17 aprile 1871*, Tipografia del Commercio di Marco Visentini, Venezia p. 105-106.

incaricato dell'insegnamento di entrambi fu Fabio Besta.

Nell'anno accademico 1880 - 1881, tra l'altro, il Maestro tenne il discorso inaugurale intitolato "*La Ragioneria*". In questa prolusione Besta definì chiaramente l'indirizzo della Scuola e colse l'occasione per indicare l'oggetto e i confini della ragioneria, nonché il metodo da utilizzare nello studio della disciplina, ponendosi in totale antitesi con Giuseppe Cerboni[50].

Il programma del "nuovo" corso di *Computisteria*, di durata triennale, venne dal Besta arricchito, infatti il primo anno di corso si strutturò nel modo seguente:

- una parte introduttiva, nella quale si insegnavano i concetti teorici base (azienda e sue classificazioni, oggetto della computisteria, sistemi e metodi di registrature);
- una parte teorica relativa ai conti correnti a interesse, seguita da una trattazione sulle tematiche concernenti il calcolo degli interessi;
- una sezione dedicata ai metodi di registrazione, nella quale veniva affrontata in modo approfondito la materia contabile: scritture semplici e in partita doppia, libri contabili in cui si utilizza la partita doppia, scritture d'impianto e di apertura conti, teorica della chiusura dei conti e bilancio di chiusura, riapertura dei conti e dei libri.

Il nuovo programma di *Computisteria* prevedeva, inoltre, lo studio della partita doppia secondo la teoria logismografica, ponendosi, in chiave problematica, la domanda se questa forma di scritture potesse applicarsi anche alla azienda mercantile.

Durante il secondo anno, gli argomenti trattati riguardavano la computisteria di specifiche Case di Commercio (società in nome collettivo o in accomandita, associazioni in partecipazione, aziende industriali e manifatturiere) e operazioni straordinarie (liquidazioni, scioglimenti, fusioni, divisioni e fallimenti).

Infine, per gli studenti del terzo anno, il programma prevedeva lo studio e l'approfondimento della disciplina delle società anonime (costituzione, gestione, scritture generali, bilancio e operazioni straordinarie) e nozioni complementari sulla computisteria applicata agli istituti di credito[51].

---

[50] Pochi anni prima, nel 1879, Fabio Besta partecipò al primo Congresso Nazionale dei Ragionieri Italiano. In questa sede gettò le prime premesse che decretarono il progressivo declino del paradigma cerboniano, basato sulla logismografia e sulla teorica personalistica, a vantaggio di quello bestana che vedeva nel sistema patrimoniale e sulla teorica dei conti a "valore" i capisaldi del funzionamento della partita doppia.

[51] Cfr. SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1881), *La R. Scuola Superiore di Commercio*

Gli insegnamenti successivi di *Computisteria*, che nel 1911 assumerà il nome di *Ragioneria applicata al commercio ed ai banchi*, recepirono i contenuti del programma appena illustrato, con un'unica accezione, riferita al 1891, consistente nell'ampliamento del tema dei fallimenti e della divisione del patrimonio a seguito della morte del negoziante[52].

Il corso di *Ragioneria*, invece, attivato nel 1881, era uno "*studio speciale per gli allievi della Classe magistrale di Ragioneria"* e l'insegnamento era impartito al III° e IV° anno.

In particolare, dopo un'introduzione sui concetti fondamentali della materia, quali ad esempio la definizione di Azienda ed i momenti in cui la stessa era suddivisa (*direzione, gestione e controllo*), oppure ancora l'oggetto e la definizione di Ragioneria e Computisteria, era prevista la trattazione delle medesime tematiche oggetto del corso di *Computisteria*, come la teorica dei bilanci di previsione, le scritture semplici e le scritture in partita doppia, ancorché in queste sede esse formassero oggetto di uno studio più approfondito.

Nel programma del 1881, tuttavia, erano presenti anche argomenti non affrontati nel corso di *Computisteria*, come ad esempio il tema della valutazione della ricchezza, con lo studio dei metodi per stimare gli elementi del patrimonio, ovvero l'approfondimento della gestione dell'azienda, dove venivano analizzate le amministrazioni nelle aziende complesse e la suddivisione dei vari uffici, con i relativi incarichi, registri e scritture.

Particolare interesse desta l'inserimento di temi relativi al conto, alla sua definizione e alla sua teoretica, nonché lo studio della storia della partita doppia, unita alla discussione delle teoriche del Villa, di F. Marchi e molti altri.

Infine, una parte del programma, più ampia rispetto a quella dell'insegnamento di *Computisteria*, era riservata allo studio delle nozioni fondanti la logismografia, con particolare attenzione all'analisi dei pregi e dei difetti di questo metodo[53].

---

in Venezia. Notizie raccolte dal Consiglio Direttivo della Scuola e presentate alla Esposizione Nazionale di Milano aperta il 1° maggio 1881, Tipografia di G. Barbera, Firenze, p. 131-135.

[52] Cfr. SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1891), *La R. Scuola Superiore di Commercio in Venezia. Notizie raccolte dal Consiglio Direttivo della Scuola e presentate alla Esposizione Nazionale di Palermo*, Ferd. Ongania Editore, Venezia, p. 112, e SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1911), *La R. Scuola Superiore di Commercio in Venezia. Notizie e documenti presentati dal Consiglio Direttivo della Scuola alla Esposizione Nazionale di Torino*, Istituto veneto di arti grafiche, Venezia, p. 92-95

[53] Cfr. SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1881), *op. cit.*, p. 185-188.

La seconda parte del corso di *Ragioneria*, all'opposto, si occupava esclusivamente di concetti propri della contabilità pubblica, come è già stato ampiamente descritto nel capitolo 3.2.

Nell'anno 1890 – 1891, il programma di questo insegnamento venne ulteriormente arricchito. Fu invero ampliata la parte introduttiva del corso, inserendo concetti essenziali quali quelli di beni economici e di organismo amministrativo. Inoltre, tra le teoriche discusse in classe, figurava anche quella del Cerboni, contraria rispetto a quella sostenuta dal Besta[54].

Il corso di *Ragioneria* non presentò sostanziali modifiche fino al 1921 -1922, fatta salva per l'eliminazione della seconda parte del programma, dedicata alla contabilità pubblica, argomento che divenne oggetto del corso di *Contabilità di Stato*. Il programma tuttavia non mutò, dal momento che la prima parte fu ripartita nei due anni di corso previsti, anziché rimanere concentrata nel primo.

Il docente incaricato restò il Professor Besta fino al 1917, in seguito sostituito dal Professor Pietro D'Alvise nel periodo 1917 – 1921.

Si precisa, inoltre, che il corso di *Ragioneria*, nell'anno 1911, cambiò denominazione in *Ragioneria Generale*, e successivamente, nel 1913 – 1914, in *Ragioneria Generale ed Applicata (corso speciale)*.

4.3 Il periodo 1921 – 1952

Nell'anno accademico 1921 – 1922 Gino Zappa divenne ordinario dei corsi di *Ragioneria* e *Ragioneria generale (corso speciale)*.

Il programma del corso di *Ragioneria*, ex *Computisteria*, presentava delle analogie rispetto all'impostazione di Besta, soprattutto per quel che riguardava lo studio delle scritture semplici, dei registri nelle imprese commerciali, delle scritture in generale e della partita doppia. Se ne diversificava, apportando una innovazione in tal senso, per l'inserimento di argomenti riferiti al capitale, ai costi, ai ricavi e, soprattutto, al reddito.

Si ricorda come la teoria di Zappa si basasse su una concezione realistica dell'impresa, intesa come un organismo sistematico nel quale si organizza la produzione dei beni e servizi attraverso il coordinamento degli strumenti di produzione, che perdono la loro individualità ed il cui singolo valore acquista significato se correlato all'utilità che offre

[54] Cfr. SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1891), *op. cit.*, p. 176-179.

all'azienda.

Quindi la redditività veniva utilizzata come parametro per verificare se il complesso di beni investiti nell'azienda fosse stato impiegato in maniera profittevole. In questo contesto, dunque, la massimizzazione del profitto divenne l'obiettivo strategico della gestione aziendale.

Quindi la comparsa di tematiche relative al reddito e alla sua formazione rappresentò certamente una novità importante. Viceversa, era stata eliminata la trattazione della ragioneria nelle varie tipologie di azienda, dei fallimenti e delle operazioni straordinarie, ad eccezione della liquidazione che viene mantenuta come studio monografico, come verrà illustrato di seguito.

Al secondo, ed ultimo, anno del corso di *Ragioneria* era prevista altresì l'analisi dei valori nei conti che più frequentemente venivano accesi alle immobilizzazioni, alle disponibilità, alle perdite, ai profitti e al capitale nelle imprese commerciali. Inoltre, era previsto lo studio monografico di uno o più de seguenti temi[55]:

- variazione del valore economico della moneta corrente e valutazioni contabili;
- società commerciali;
- aziende divise;
- operazioni in commissione ed in partecipazione;
- contabilità dei titoli delle banche;
- bilanci ed imposte;
- scritture e bilanci di liquidazione;
- bilanci di previsione e scritture ad essi attinenti;
- imprese pubbliche.

Per quanto riguarda l'insegnamento di *Ragioneria generale (corso speciale)*, l'unica informazione riportata nell'annuario 1921 – 1922 circa il programma è la seguente: "*La teorica del capitale, del conto e del rendiconto nella dottrina italiana e straniere*"[56]. Nessuna informazione più dettagliata riguardo al corso in commento è stato possibile reperire, in base alla documentazione a disposizione.

---

[55] Cfr. SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1922), *Annuario della R. Scuola Superiore di Commercio in Venezia (Istituto Superiore di Studi Commerciali) per l'Anno Accademico 1921-22*, Stabilimento tipo-litografico F. Garzia, Venezia, p. 172- 177.

[56] SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1922), *op. cit.*, p. 177.

Il corso di *Ragioneria generale (corso speciale)*, nel 1936, cambiò denominazione in *Ragioneria generale ed applicata – Economia aziendale*. Fu la prima volta dal discorso inaugurale "*Tendenze nuove negli studi di ragioneria*" tenuto da Gino Zappa un decennio prima, che il termine "Economia Aziendale" comparve nella denominazione di un insegnamento della Scuola Superiore di Commercio in Venezia.

I successivi programmi di *Ragioneria* e *Ragioneria generale (corso speciale)*, riportati esplicitamente nei documenti, si riferiscono all'anno accademico 1945 – 1946. Nel frattempo, però, entrambi i corsi cambiarono denominazione, rispettivamente, in *Ragioneria generale ed applicata (I e II corso)* e *Ragioneria generale ed applicata – Economia aziendale*.

Nel programma di quell'anno, per il corso di *Ragioneria generale ed applicata*, l'attenzione si concentrò quasi esclusivamente sulle seguenti tematiche: costi, ricavi e reddito.

Si rammenta che nel sistema del reddito, ideato da Zappa, i fatti aziendali venivano esaminati sotto due aspetti: quello economico (costo o ricavo) e quello numerario (cassa, crediti e debiti di funzionamento).

Per tale motivo non sorprende che i programmi del 1945 – 1946, e dell'anno successivo, si concentrassero, nel I corso, sulla trattazione di argomenti relativi ai costi (costo di produzione, costo contabile, metodologie di determinazione del costo) ai ricavi, alle variazioni numerarie. Mentre, nel II corso, l'argomento principe riguardava il reddito, con focus particolare ai suoi componenti e alle modalità per la sua determinazione.

Degno di nota è il fatto che, il Prof. Zappa, abbia previsto nel programma del secondo anno anche la discussione di bilanci di imprese bancarie, mercantili, industriali e ferroviarie.

Per entrambi gli insegnamenti, comunque, erano previste delle esercitazioni:

- nel I corso gli alunni potevano cimentarsi sulle scritture sistematiche delle imprese mercantili, industriali e bancarie, nonché sull'interpretazione delle stesse e sulle operazioni di calcolo mercantile (interesse semplice, percentuali, cambi, etc.);
- nel II corso, invece, gli allievi dovevano svolgere un esercizio compreso in partita doppia in un'impresa industriale ed esercitazioni sui complessi economici di imprese e sui bilanci consolidati, sulle rilevazioni contabili, sul contenuto e sulla rappresentazione dei valori di conto e di bilancio relativi alla costituzione di imprese

societarie[57].

Per quel che riguarda il corso *Ragioneria generale ed applicata – Economia aziendale*, il primo programma dettagliato disponibile risale al 1945 – 1946 e prevedeva la trattazione dei seguenti argomenti: il patrimonio – il conto – le scritture doppie – le aziende divise – il problema delle vendite nelle imprese commerciali - politica delle vendite[58].

Il programma non era molto articolato, ma dalla documentazione disponibile non è stato possibile recupera nessun'altra informazione.

Quindi non è possibile fare un confronto tra i programmi di *Ragioneria (corso speciale)*, del 1921 – 1922, e di *Ragioneria generale ed applicata – Economia aziendale*, del 1945 – 1946, poiché le informazioni disponibili in merito a questi corsi sono poche e tali da non permettere un raffronto.

4.4 Il periodo 1952 – 1968

Per il periodo compreso tra il 1952 e il 1968 sono disponibili le guide ai programmi della facoltà di Economia e Commercio relative agli anni accademici 1955 – 1956, dal 1958 – 1959 al 1964 – 1965, 1967 – 1968 e 1968 - 1969.

Purtroppo, non in tutte le guide di questi anni sono presenti i programmi particolareggiati del corso di ragioneria, però sono sempre indicati i libri di testo sui quali studiare la materia.

Per questo motivo è stata redatta la tabella n.7 nella quale sono riportati i testi usati per lo studio dei corsi di Ragioneria del 1945 – 1946 e 1946 - 1947, anni in cui i programmi, analiticamente esposti nel paragrafo precedente, venivano descritti nelle rispettive guide di facoltà. Nella medesima tabella è indicato inoltre il materiale didattico utilizzato nell'arco temporale dal 1955 – 1956 al 1962 – 1963, rappresentante per vero l'unica informazioni disponibile per quelle annate.

Osservando la tabella è interessante notare la presenza costante del libro di Zappa "*Il Reddito d'Impresa*", nonché di vari testi riguardanti temi del bilancio e delle rilevazioni contabili e partita doppia. Si può supporre, quindi, che nel tempo le tematiche principali, viste nei corsi precedenti, continuarono ad essere affrontate e insegnate.

---

[57] ISTITUTO UNIVERSITARIO DI ECONOMIA E COMMERCIO VENEZIA (1946), Opuscolo, *Programmi del R. Istituto Universitario di Economia e Commercio anno 1945-46*, p. 6-7 e p. 12-14.

[58] ISTITUTO UNIVERSITARIO DI ECONOMIA E COMMERCIO VENEZIA (1946), *op. cit.*, p. 32-33.

ANNO	INSEGNAMENTO	INSEGNANTE	LIBRI DI TESTO
1945 - 1946	Ragioneria generale ed applicata - I e II corso	Gino Zappa	- G. ZAPPA - Il Reddito d'Impresa - N. ROSSI - Scritture Doppie - Un qualsiasi testo di scuole medie di computisteria - G. ZAPPA - Bilanci di imprese commerciali - A. AMADUZZI - Ragioneria applicata
	Ragioneria generale ed applicata - Economia aziendale	Gino Zappa	- G. ZAPPA - Il Reddito d'Impresa - G. ZAPPA - Tendenze nuove negli studi di ragioneria - F. BESTA - La ragioneria - G. ZAPPA - Bilanci. Note e commenti - P. ONIDA - Elementi di ragioneria
1946 - 1947	Ragioneria generale ed applicata - I e II corso	Gino Zappa	- G. ZAPPA - Il Reddito d'Impresa - N. ROSSI - Esercitazioni di ragioneria Vol. I, II, III - P: SARACENO - Esercitazioni di ragioneria - Un qualsiasi testo di computisteria - G. ZAPPA - Bilanci di imprese commerciali - A. AMADUZZI - Ragioneria applicata
	Ragioneria generale ed applicata - Economia aziendale	Gino Zappa	- G. ZAPPA - Il Reddito d'Impresa - F. BESTA - La ragioneria - G. ZAPPA - Bilanci. Note e commenti - P. ONIDA - Elementi di ragioneria
1955 - 1956	Ragioneria generale ed applicata - I e II corso	Domenico Amodeo	- ZAPPA, AZZINI, CUDINI - Computisteria - ZAPPA, AZZINI, CUDINI - Ragioneria generale - G. ZAPPA - Il Reddito d'Impresa - D. AMODEO - Le gestioni industriali delle imprese produttrici di beni - BENEDETTI - Corso di computisteria e ragioneria Vol. II, IV - G. ZAPPA - Bilanci di imprese commerciali - ZAPPA, AZZINI, CUDINI - Ragioneria applicata alle aziende private
1958 - 1959	Ragioneria generale ed applicata - I e II corso	Napoleone Rossi	- N. ROSSI - Appunti di computisteria - N. ROSSI - Scritture doppie - A. AMADUZZI - Il sistema dell'impresa - N. ROSSI - Rilevazioni di impresa nell'industria meccanica - G. ZAPPA - Il Reddito d'Impresa - A. AMADUZZI -Conflitto ed equilibrio di interessi nel bilancio dell'impresa - N. ROSSI - Il bilancio nel sistema operante dell'impresa
1959 - 1960	Ragioneria generale ed applicata - I e II corso	Napoleone Rossi	- N. ROSSI - Appunti di computisteria - N. ROSSI - Scritture doppie - A. AMADUZZI - Il sistema dell'impresa - N. ROSSI - Rilevazioni di impresa nell'industria meccanica - G. ZAPPA - Il Reddito d'Impresa - A. AMADUZZI -Conflitto ed equilibrio di interessi nel bilancio dell'impresa - N. ROSSI - Il bilancio nel sistema operante dell'impresa - P. ONIDA - Il bilancio d'esercizio nelle imprese - T. BIANCI - Gli aumenti di capitale nelle imprese di Milano
1960 - 1961	Ragioneria generale ed applicata - I e II corso	Napoleone Rossi	- N. ROSSI - Appunti di computisteria - N. ROSSI - Scritture doppie - A. AMADUZZI - Il sistema dell'impresa - A. AMADUZZI - L'azienda - N. ROSSI - Rilevazioni di impresa nell'industria meccanica - N. ROSSI - Le variazioni e le rimanenze d'esercizio - G. ZAPPA - Il Reddito d'Impresa - ANTONIO AMADUZZI - Note introduttive alle rilevazioni contabili - A. AMADUZZI -Conflitto ed equilibrio di interessi nel bilancio dell'impresa - N. ROSSI - Il bilancio nel sistema operante dell'impresa - P. ONIDA - Il bilancio d'esercizio nelle imprese - T. BIANCI - Gli aumenti di capitale nelle imprese di Milano - ANTONIO AMADUZZI - La pianificazione dell'economia dell'azienda industriale

ANNO	INSEGNAMENTO	INSEGNANTE	LIBRI DI TESTO
1961 - 1962	Ragioneria generale ed applicata - I e II corso	Napoleone Rossi	- N. ROSSI - Appunti di computisteria - N. ROSSI - Scritture doppie - A. AMADUZZI - Note introduttive alle rilevazioni contabili - N. ROSSI - Il bilancio nel sistema operante dell'impresa - N. ROSSI - Le gestioni erogatrici private - G. ZAPPA - Il Reddito d'Impresa - N. ROSSI - Le variazioni e le rimanenze d'esercizio - N. ROSSI - Il bilancio nel sistema operante dell'impresa - A. AMADUZZI - La pianificazione dell'economia dell'azienda industriale
1962 - 1963	Ragioneria generale ed applicata - I e II corso	Tancredi Bianchi	- N. ROSSI - Appunti di computisteria - N. ROSSI - Teoria e pratica delle rilevazioni sistematiche di conto nelle imprese - A. AMADUZZI - Note introduttive alle rilevazioni contabili - N. ROSSI - Le gestioni erogatrici private - G. ZAPPA - Il Reddito d'Impresa - N. ROSSI - Il bilancio nel sistema operante dell'impresa - A. AMADUZZI - La pianificazione dell'economia dell'azienda industriale - A. GUARINI - Le aziende divise - T. BIANCHI - Gli aumenti di capitale nelle imprese - T. BIANCHI - Il bilancio pubblico nelle società per azioni (in preparazione)

Tabella 7 – Libri di testo utilizzati e/o consigliati per lo studio dell'insegnamento di Ragioneria dal 1945 al 1963.

Nella guida relativa all'anno 1964 – 1965 ricompare il programma dettagliato del corso di *Ragioneria generale e applicata*, di durata biennale, tenuto dal Professor Napoleone Rossi.

Al primo anno era prevista la trattazione di concetti teorici di matematica finanziaria (interesse semplice, sconto, calcolo interessi conto corrente) e ragioneria (contabilità sistematica delle imprese commerciali, nozione e classificazione di azienda, l'amministrazione e i suoi momenti, reddito globale e reddito d'impresa, capitale di funzionamento e economico).

Al secondo anno, invece, il corso veniva diviso in due parti: nella prima si svolgevano esercitazioni su contabilità generale ed industriale, nonché su operazioni straordinarie (trasformazioni, fusioni, scioglimenti e liquidazioni), tema che non veniva affrontato dall'anno 1911.

La seconda parte del corso, invece, era finalizzata all'apprendimento delle nozioni di bilancio di esercizio (schemi e formazione, analisi finanziarie ed economiche di bilancio, il bilancio fiscale, il capitale economico d'impresa, etc.)[59].

[59] ISTITUTO UNIVERSITARIO DI CA' FOSCARI VENEZIA (1965), Opuscolo, *Programmi della Facoltà di Economia e Commercio anno 1964-65*, p. 13-15 e p. 25-26.

Nell'anno 1967 – 1968 la cattedra dell'insegnamento di *Ragioneria generale ed applicata* venne affidata al Professor Vittorio Coda.

Per questo periodo gli insegnamenti del gruppo economico-aziendale comprendevano:

- un insegnamento di economia aziendale di carattere istituzionale, svolto nel corso di *Ragioneria I*;
- tre insegnamenti aventi ad oggetto l'economia dei seguenti tipi di azienda:
  - aziende operanti nella sfera pubblica sia di produzione, sia di erogazione, svolto nel corso di *Ragioneria II*;
  - aziende industriali, svolto nel corso di *Tecnica industriale e commerciale*;
  - aziende bancarie e finanziarie, impartito nel corso di *Tecnica bancaria e professionale*.

L'insegnamento di *Ragioneria I – Nozioni di economia aziendale e istituzione di ragioneria* (anno 1967 – 1968) era suddiviso anch'esso in due parti: l'una istituzionale, dedicata alle nozioni generali; l'altra relativa ai temi di contabilità e bilancio.

Può osservarsi, tuttavia, che gli argomenti coincidono per la maggior parte con quelli riscontrati nei programmi precedenti, anche se l'ordine di trattazione era diverso.

Si può, peraltro, constatare come, fra i testi consigliati per lo studio della materia, comparisse anche quello di Giovanni Ferrero *Le analisi di bilancio*, sebbene nel programma del 1967 – 1968 non vi fosse alcun cenno a questo argomento[60].

Bisognerà aspettare l'anno successivo per vedere comparire nuovamente, nei programmi di ragioneria, tematiche inerenti l'analisi e gli indici di bilancio.

Invero, il programma di *Ragioneria generale ed applicata I – Istituzioni di Economia aziendale* (anno 1968 - 1969), tenuto sempre dal Prof. Vittorio Coda, era suddiviso in quattro parti:

- concetti e principi di economia d'azienda;
- il reddito e il capitale d'impresa;
- la formazione e l'analisi di bilancio;
- il capitale economico di impresa.

[60] ISTITUTO UNIVERSITARIO DI ECONOMIA E COMMERCIO E DI LINGUE E LETTERATURE STRANIERE VENEZIA, *Anno Accademico 1967-68 Programmi di insegnamento Facoltà di Economia e Commercio*, Tipografia Emiliana, Venezia, p. 13-17.

Nella prima sezione, da un lato veniva affrontata la parte istituzionale del programma, dedicata alle nozioni ed ai concetti generali, dall'altro venivano studiati i vari processi economici e decisionali interni all'azienda.

Le novità più rilevanti e significative del programma, rispetto ai corsi precedenti, si ritrovano nella terza e quarta parte, nelle quali viene inserito l'insegnamento delle tecniche e degli scopi dell'analisi di bilancio, dei giudizi sulla situazione economica e finanziaria dell'impresa, del capitale economico e del procedimento per valutarlo[61].

Queste tematiche comparvero per la prima volta nell'insegnamento di Ragioneria dell'anno 1964 – 1965, con il Prof. Napoleone Rossi, ma ricoprivano un ruolo marginale. Con il Prof. Coda, invece, esse assunsero un ruolo centrale, andando a costituire metà del programma previsto.

4.5 Conclusioni

Dall'analisi condotta sui programmi di ragioneria dal 1871 al 1968 è stato possibile compilare la tabella n. 8, nella quale si può notare quanto segue:

- i corsi di computisteria, dal 1881 al 1911, trattavano concetti relativi alle rilevazioni contabili ed alle scritture da eseguire nelle varie tipologie di azienda, affrontando quindi la materia da un punto di vista principalmente pratico, mentre i corsi di Ragioneria, del medesimo periodo, pur approfondendo le stesse tematiche, ne studiavano l'aspetto teorico. Infatti largo spazio era dedicato alle teoriche dei conti, allo studio del metodo logismografico e dei metodi di registratura del passato.

  Su questi ultimi temi può leggersi senz'altro l'impronta di Besta, il suo amore per la storia della ragioneria e l'importanza che egli attribuiva agli studi storici per la crescita della disciplina.

  Nei programmi di questo periodo, inoltre, venne inserito anche l'insegnamento dei principi della logismografia, con la dibattuta questione se tale disciplina potesse trovare applicazione altresì nelle aziende mercantili ed industriali.

  Anche questo era un tema molto caro al Besta, che fu colui che per primo criticò e si scontrò con il metodo ideato dal Cerboni;

[61] UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI VENEZIA CA' FOSCARI, *Notiziario. Guida per lo studente / nell'ambito dell'ordinamento sperimentale degli studi / facoltà di economia e commercio / anno accademico 1968 – 69*, p.35 – 37.

- il 1921 -1922 rappresentò un anno di transizione, in cui si assistette alla successione accademica tra il Professor Besta e il Professor Zappa, che si concretizzò nella scomparsa di qualsiasi trattazione di carattere storico della ragioneria, nonché di ogni riferimento alla logismografia. Vennero, d'altra parte, introdotti per la prima volta i concetti di reddito, di analisi dei costi, tema solo accennato con Besta, e di capitale;
- nei programmi successivi, dal 1945 al 1947, non si verificarono sostanziali mutamenti nei programmi degli insegnamenti: scomparve lo studio dei registri contabili, ma il tema principale rimase quello del sistema del reddito di Zappa, le varie tipologie e la sua determinazione;
- nell'arco temporale che va dal 1963 al 1968, la novità senz'altro più rilevante fu l'introduzione della trattazione di tematiche inerenti il capitale economico e l'analisi di bilancio. Infatti, questi ultimi programmi, soprattutto nell'anno 1968 – 1969, si caratterizzavano per i notevoli elementi di novità e modernità che recano in sé, tanto è vero che molti degli argomenti ivi affrontati si ritrovano ancora oggi nei programmi dei corsi di Ragioneria;
- l'unico tema che compare costantemente in tutti i programmi di insegnamento considerati nel presente studio è quello relativo ai metodi di registrazione. Ovviamente la trattazione di questa tematica non è rimasta immutata negli anni: invero, seguendo l'impostazione di Besta, ideatore del sistema patrimoniale, la rilevazione delle operazioni avveniva sempre in funzione delle variazioni che esse provocavano sul patrimoniale aziendale. Viceversa, con Zappa, padre del sistema del reddito, l'attenzione si sposta dal patrimonio al reddito, che diviene l'obiettivo finale delle registrazioni contabili;
- Un'altra tematica che si ritrova in tutti i programmi esaminati è quella relativa al bilancio. Si nota, però, che fino al 1922 la trattazione di questo tema prevedeva lo studio non solo delle regole di formazione del rendiconto, ma anche la sua revisione, approvazione e successiva pubblicazione.

  Nei programmi d'insegnamento successivi, viene aggiunta una nuova tematica relativa ai bilanci consolidati (comparsa per la prima volta nei programmi delle esercitazioni dell'anno 1945 – 1946). Nel 1968, invece, ricompare, il tema della certificazione dei bilanci, argomento non più affrontato da 1922, anno in cui Zappa subentrò a Besta.

Tutte le considerazioni sopra svolte portano senz'altro a concludere come il

contributo di Besta e Zappa sia stato fondamentale per il prestigio che negli anni ha acquistato la Scuola di Venezia, in particolare con riferimento al programma di ragioneria.

A buon diritto può peraltro affermarsi che le teorie portate avanti dai due maestri rappresentano pietre miliari della ragioneria, soprattutto per la loro portata innovativa. Ciò ha permesso ad intere generazioni di studenti di formarsi in un contesto scolastico/universitario all'avanguardia sia se rapportato al panorama nazionale, sia se raffrontato con le corrispettive scuole europee ed internazionali.

Docente	Fabio Besta					Gino Zappa		Napoleone Rossi		Vittorio Coda	
Anno di riferimento	1871	Dal 1881 al 1898		1911		1921 - 1922	Dal 1945 al 1947	Dal 1963 al 1965		1967 - 1968	1968 - 1969
	Ragioneria / Computisteria	Computisteria	Ragioneria	Ragioneria applicata	Ragioneria generale	Ragioneria (corso generale)	Ragioneria generale ed applicata (I e II corso)	Ragioneria generale ed applicata (I e II corso)		Ragioneria generale ed applicata (I corso)	Ragioneria generale ed applicata (I corso)
I registri contabili usati nella gestione di un'azienda	X	X		X		X					
I metodi di registrazione: scritture semplici, la partita doppia, regole di rilevazioni contabili, chiusura e riapertura dei conti.	X	X	X	X	X	X	X	X		X	X
Il bilancio: formazione, revisione, approvazione e pubblicazione	X	X	X	X	X	X	Solo formazione + esercitazioni sul bilancio consolidato	Solo formazione	Tema affrontato nelle esercitazioni	Solo formazione	Formazione, certificazione dei bilanci e bilancio consolidato
Operazioni straordinarie: liquidazioni, divisioni, fusioni e fallimenti.	X	X		X			Tema affrontato nelle esercitazioni	Tema affrontato nelle esercitazioni			
Esercitazioni ed esercizi misti.	X	X		X			X	X			
Conti correnti e calcolo interesse semplice, sconti, percentuali, cambi.		X		X			X	X			
La logismografia: il suo inventore e i suoi divulgatori, studio e discussione dei concetti su cui si base e della sua applicabilità alle scritture analitiche e sintetiche.		X	X	X	X						
Approfondimento sui metodi di registrazione utilizzati in altri Paesi, storia della partita doppia e delle teoriche presenti e passate.			X		X						
Il reddito d'impresa.						X	X	X		X	X
L'analisi dei costi.		Cenni		Cenni		X	X			X	
L'analisi di bilancio.								Cenni			X
Il capitale economico d'impresa e sua valutazione.							X	X			X

Tabella 8 – Analisi comparativa, per oggetti di sintesi, dei programmi di *Ragioneria* dal 1871 al 1968, redatta sulla base della tabella contenuta nell'articolo *Profili degli insegnamenti di contabilità e amministrazione delle aziende pubbliche nella Scuola Veneziana dalle origini alla prima metà del XX secolo* in CONTABILITÀ E CULTURA AZIENDALE, vol. XI, pp. 84-119 (ISSN 1721-5242) scritto dalla Prof. Chiara Mio.

Bibliografia

BERENGO M., *La fondazione della Scuola Superiore di commercio di Venezia*, Poligrafo, Venezia, 1989.

BESTA F., *La ragioneria*, seconda edizione riveduta ed ampliata col concorso dei professori Vittorio Alfieri, Carlo Ghidiglia, Pietro Rigobon, Parte Prima, *Ragioneria generale*, volume I, Casa Editrice Dottor Francesco Vallardi, Milano, 1909.

BESTA F., *La ragioneria*, seconda edizione riveduta ed ampliata col concorso dei professori Vittorio Alfieri, Carlo Ghidiglia, Pietro Rigobon, Parte Prima, *Ragioneria generale*, volume II, Casa Editrice Dottor Francesco Vallardi, Milano, ristampa 1910.

BESTA F., *La Ragioneria. Vol. I*, Vallardi, Milano, 1929.

BESTA F., *La Ragioneria (prolusione letta nella solenne apertura degli studi per l'a.a. 1880-81 alla R. Scuola Superiore di Commercio di Venezia)*, Venezia, 1880.

BONACCHI M. La missione della ragioneria: il contributo di Emanuele Pisani, in "Ritratti d'Autore n° 2", Quaderno n° 3, Area Didattica e di Ricerca in Storia della Ragioneria, Coordinatore: Giuseppe Catturi, XV Ciclo, A.A. 1999/2000, Stamperia della Facoltà di Economia, Siena.

DE GOBBIS F., *Ragioneria generale. Corso teorico-pratico*, Società Editrice Dante Alighieri, Milano, 1921.

DELLA PENNA F., *Le istituzioni contabili*, parte prima, Casa Editrice Castellani, Roma, 1946.

ISTITUTO UNIVERSITARIO DI ECONOMIA E COMMERCIO VENEZIA (1946), Opuscolo, *Programmi del R. Istituto Universitario di Economia e Commercio anno accademico 1945 - 46.*

ISTITUTO UNIVERSITARIO DI ECONOMIA E COMMERCIO VENEZIA (1947), Opuscolo, *Programmi del R. Istituto Universitario di Economia e Commercio anno accademico 1946 - 47.*

ISTITUTO UNIVERSITARIO DI CA' FOSCARI (1956), Opuscolo, *Programmi della facoltà di economia e commercio anno accademico 1955 - 46.*

ISTITUTO UNIVERSITARIO DI CA' FOSCARI (1959), Opuscolo, *Programmi della facoltà di economia e commercio anno accademico 1958 - 59.*

ISTITUTO UNIVERSITARIO DI CA' FOSCARI (1960), Opuscolo, *Programmi della*

facoltà di economia e commercio anno accademico 1959 - 60.
ISTITUTO UNIVERSITARIO DI CA' FOSCARI (1961), Opuscolo, *Programmi della facoltà di economia e commercio anno accademico 1960 - 61.*
ISTITUTO UNIVERSITARIO DI CA' FOSCARI (1962), Opuscolo, *Programmi della facoltà di economia e commercio anno accademico 1961 - 62.*
ISTITUTO UNIVERSITARIO DI CA' FOSCARI (1963), Opuscolo, *Programmi della facoltà di economia e commercio anno accademico 1962 - 63.*
ISTITUTO UNIVERSITARIO DI CA' FOSCARI (1964), Opuscolo, *Programmi della facoltà di economia e commercio anno accademico 1963 - 64.*
ISTITUTO UNIVERSITARIO DI CA' FOSCARI (1965), Opuscolo, *Programmi della facoltà di economia e commercio anno accademico 1964 - 65.*
ISTITUTO UNIVERSITARIO DI ECONOMIA E COMMERCIO E DI LINGUE E LETTERATURE STRANIERE VENEZIA, *Anno Accademico 1967-68 Programmi di insegnamento Facoltà di Economia e Commercio*, Tipografia Emiliana, Venezia.
LUZZATTI L., DEODATI E., Progetto per la fondazione di una Scuola superiore di commercio in Venezia, presentata al R. Governo dalla Commissione mista del Consiglio provinciale, comunale e della Camera di commercio di Venezia, 1868.
MARCHI F., *I cinquecontisti ovvero la ingannevole teorica che viene insegnata negli istituti tecnici del regno e fuori del regno intorno il sistema di scrittura a partita doppia, e nuovo saggio per la facile intelligenza ed applicazione di quel sistema*, Tipografia Ff. Giachetti, Prato, 1867.
MARCHI L., *Introduzione alla contabilità d'impresa*, Giappichelli, Torino, 1998.
MIO C., *Profili degli insegnamenti di contabilità e amministrazione delle aziende pubbliche nella Scuola Veneziana dalle origini alla prima metà del XX secolo*, articolo in CONTABILITÀ E CULTURA AZIENDALE, vol. XI, pp. 84-119 (ISSN 1721-5242).
ROSSI N., *Il Bilancio nel sistema operante dell'impresa*, S.A.M.E., Milano, 1958
SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1871), *La R. Scuola Superiore di Commercio in Venezia. Notizie e dati raccolti dalla Commissione Organizzatrice per la Esposizione Internazionale Marittima in Napoli aperta il 17 aprile 1871*, Tipografia del Commercio di Marco Visentini, Venezia.
SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1873), *Relazione straordinaria sull'andamento della Scuola presentata all'Onorevole Consiglio Provinciale da Edoardo*

Avv. Deodati e Sebastiano Dr. Franceschi, membri del Consiglio Direttivo della Scuola e in esso Rappresentanti il Consiglio Provinciale, Le Monnier, Firenze.
SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1881), *La R. Scuola Superiore di Commercio in Venezia. Notizie raccolte dal Consiglio Direttivo della Scuola e presentate alla Esposizione Nazionale di Milano aperta il 1° maggio 1881*, Tipografia di G. Barbera, Firenze.
SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1891), *La R. Scuola Superiore di Commercio in Venezia. Notizie raccolte dal Consiglio Direttivo della Scuola e presentate alla Esposizione Nazionale di Palermo*, Ferd. Ongania Editore, Venezia.
SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1897), *Annuario della R. Scuola Superiore di Commercio in Venezia per l'anno scolastico 1897 - 1897*, Fratelli Visentini, Venezia.
SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1898), *Annuario della R. Scuola Superiore di Commercio in Venezia per l'anno scolastico 1898 – 1899*, Stabilimento tipo-litografico succ. M. Fontana, Venezia.
SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1899), *Annuario della R. Scuola Superiore di Commercio in Venezia per l'anno scolastico 1899 – 1900*, Stabilimento tipo-litografico succ. M. Fontana, Venezia.
SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1900), *Annuario della R. Scuola Superiore di Commercio in Venezia per l'anno scolastico 1900 – 1901*, Stabilimento tipo-litografico succ. M. Fontana, Venezia.
SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1901), *Annuario della R. Scuola Superiore di Commercio in Venezia per l'anno scolastico 1901 – 1902*, Stabilimento tipo-litografico succ. M. Fontana, Venezia.
SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1902), *Annuario della R. Scuola Superiore di Commercio in Venezia per l'anno scolastico 1902 – 1903*, Stabilimento tipo-litografico succ. M. Fontana, Venezia.
SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1903), *Annuario della R. Scuola Superiore di Commercio in Venezia per l'anno scolastico 1903 – 1904*, Stabilimento tipo-litografico succ. M. Fontana, Venezia.
SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1905), *Annuario della R. Scuola Superiore di Commercio in Venezia per l'anno scolastico 1904 – 1905*, Stabilimento tipo-

litografico succ. M. Fontana, Venezia.
SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1906), *Annuario della R. Scuola Superiore di Commercio in Venezia per l'anno scolastico 1905 – 1906*, Stabilimento tipo-litografico succ. M. Fontana, Venezia.
SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1906), *Di alcune riforme alla R. Scuola Superiore di Commercio in Venezia*, Stabilimento tipo-litografico succ. M. Fontana, Venezia.
SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1907), *Annuario della R. Scuola Superiore di Commercio in Venezia per l'anno scolastico 1906 – 1907*, Istituto veneto di arti grafiche, Venezia.
SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1908), *Annuario della R. Scuola Superiore di Commercio in Venezia per l'anno scolastico 1907 – 1908*, Istituto veneto di arti grafiche, Venezia.
SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1909), *Annuario della R. Scuola Superiore di Commercio in Venezia per l'anno scolastico 1908 – 1909*, Istituto veneto di arti grafiche, Venezia.
SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1910), *Annuario della R. Scuola Superiore di Commercio in Venezia per l'anno scolastico 1909 – 1910*, Istituto veneto di arti grafiche, Venezia.
SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1911), L*a R. Scuola Superiore di Commercio in Venezia. Notizie e documenti presentati dal Consiglio Direttivo della Scuola alla Esposizione Internazionale di Torino,* Istituto veneto di arti grafiche, Venezia.
SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1912), *Annuario della R. Scuola Superiore di Commercio in Venezia per l'anno scolastico 1911 – 1912*, Istituto veneto di arti grafiche, Venezia.
SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1913), *Annuario della R. Scuola Superiore di Commercio in Venezia per l'anno scolastico 1912 – 1913*, Istituto veneto di arti grafiche, Venezia.
SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1914), *Annuario della R. Scuola Superiore di Commercio in Venezia (Istituto Superiore di Studi Commerciali) per l'anno scolastico 1913 – 1914*, Istituto veneto di arti grafiche, Venezia.
SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1915), *Annuario della R. Scuola*

Superiore di Commercio in Venezia (Istituto Superiore di Studi Commerciali) per l'anno scolastico 1914 – 1915, Istituto veneto di arti grafiche, Venezia.
SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1916), *Annuario della R. Scuola Superiore di Commercio in Venezia (Istituto Superiore di Studi Commerciali) per l'anno scolastico 1915 – 1916*, Istituto veneto di arti grafiche, Venezia.
SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1917), *Annuario della R. Scuola Superiore di Commercio in Venezia (Istituto Superiore di Studi Commerciali) per l'anno scolastico 1916 – 1917*, Stabilimento tipo-litografico G. Garzia, Venezia.
SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1919), *Annuario della R. Scuola Superiore di Commercio in Venezia (Istituto Superiore di Studi Commerciali) per l'anno accademico 1918 – 1919*, Stabilimento tipo-litografico G. Garzia, Venezia.
SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1921), *Annuario della R. Scuola Superiore di Commercio in Venezia per gli anni accademici 1919 – 20 e 1920 – 21*, Stabilimento tipo-litografico G. Garzia, Venezia.
SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1922), *Annuario del R. Istituto Superiore di Studi Commerciali di Venezia per l'anno accademico 1921 – 1922*, Istituto veneto di arti grafiche, Venezia.
SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1923), *Annuario del R. Istituto Superiore di scienze economiche e commerciali di Venezia per l'anno accademico 1922 – 1923*, Premiate Officine Grafiche Carlo Ferrari, Venezia.
SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1924), *Annuario del R. Istituto Superiore di scienze economiche e commerciali di Venezia per l'anno accademico 1923 – 1924*, Premiate Officine Grafiche Carlo Ferrari, Venezia.
SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1925), *Annuario del R. Istituto Superiore di scienze economiche e commerciali di Venezia per l'anno accademico 1924 – 1925*, Premiate Officine Grafiche Carlo Ferrari, Venezia.
SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1927), *Annuario del R. Istituto Superiore di scienze economiche e commerciali di Venezia per gli anni accademici 1925 – 26 e 1926 – 27*, Libreria Emiliana Editrice, Venezia.
SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1928), *Annuario del R. Istituto Superiore di scienze economiche e commerciali di Venezia per l'anno accademico 1927 – 1928*, Libreria Emiliana Editrice, Venezia.

SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1929), *Annuario del R. Istituto Superiore di scienze economiche e commerciali di Venezia per l'anno accademico 1928 - 1929*, Libreria Emiliana Editrice, Venezia.
SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1930), *Annuario del R. Istituto Superiore di scienze economiche e commerciali di Venezia per l'anno accademico 1929 - 1930*, Libreria Emiliana Editrice, Venezia.
SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1930), *Annuario del R. Istituto Superiore di scienze economiche e commerciali di Venezia per l'anno accademico 1929 - 1930*, Libreria Emiliana Editrice, Venezia.
SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1931), *Annuario del R. Istituto Superiore di scienze economiche e commerciali di Venezia per l'anno accademico 1930 - 1931*, Libreria Emiliana Editrice, Venezia.
SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1932), *Annuario del R. Istituto Superiore di scienze economiche e commerciali di Venezia per l'anno accademico 1931 - 1932*, Libreria Emiliana Editrice, Venezia.
SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1933), *Annuario del R. Istituto Superiore di scienze economiche e commerciali di Venezia per l'anno accademico 1932 - 1933*, Libreria Emiliana Editrice, Venezia.
SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1934), *Annuario del R. Istituto Superiore di scienze economiche e commerciali di Venezia per l'anno accademico 1933 - 1934*, Libreria Emiliana Editrice, Venezia.
SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1935), *Annuario del R. Istituto Superiore di scienze economiche e commerciali di Venezia per l'anno accademico 1934 - 1935*, Libreria Emiliana Editrice, Venezia.
SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1936), *Relazione sull'anno accademico 1934 - 1935*, Tipografia Emiliana, Venezia.
SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1937), *Annuario del R. Istituto Superiore di economia e commercio di Venezia per l'anno accademico 1936 - 1937*, Ca' Foscari - Venezia.
SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1938), *Annuario del R. Istituto Superiore di economia e commercio di Venezia per l'anno accademico 1937 - 1938*, Ca' Foscari - Venezia.

SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1939), *Annuario del R. Istituto Superiore di economia e commercio di Venezia per l'anno accademico 1938 - 1939*, Ca' Foscari - Venezia.

SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1940), *R. Istituto Superiore di economia e commercio di Venezia* a*nnuario per l'anno accademico 1939 - 1940*, Ca' Foscari - Venezia.

SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1941), *Annuario per l'anno accademico 1940 - 1941*, Ca' Foscari - Venezia.

SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1943), *Annuario per gli anni accademici 1941 - 42 e 1942 - 43*, Ca' Foscari - Venezia.

SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1948), *Annuario per gli anni accademici dal 1943 - 44 al 1947 - 48*, Ca' Foscari - Venezia.

SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1952), *Annuario per gli anni accademici dal 1948 - 49 al 1951 - 52*, Ca' Foscari - Venezia.

SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1958), *Annuario per gli anni accademici dal 1952 - 53 al 1956 - 57*, Ca' Foscari - Venezia.

SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1965), *Annuario per gli anni accademici dal 1957 - 58 al 1963 - 64*, Ca' Foscari - Venezia.

SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1967), *Annuario per gli anni accademici 1964 - 65 e 1965 - 66*, Ca' Foscari - Venezia.

SCUOLA SUPERIORE DI COMMERCIO IN VENEZIA (1968), *Annuario per l'anno accademico 1966 - 1967*, Ca' Foscari - Venezia.

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI VENEZIA CA' FOSCARI (1969), *Notiziario. Guida per lo studente / nell'ambito dell'ordinamento sperimentale degli studi / facoltà di economia e commercio / anno accademico 1968 – 69.*

ZAPPA G., *Tendenze nuove negli studi di ragioneria (discorso inaugurale dell'anno accademico 1926-27 – R. Istituto Superiore di Scienze Economiche e commerciali di Venezia)*, Milano, 1927, pp. 38.

ZAPPA G., *Fabio Besta, il Maestro (commemorazione letta a Ca' Foscari il 2.2.1935)*, in "Rivista Italiana di Ragioneria", (Supplemento al n. 5), Roma, 1935 e in "Annuario dell'Istituto Universitario di Economia e Commercio di Venezia, 1934-35", Venezia, 1935.

Webgrafia

Rivista della scuola superiore dell'economia e delle finanze. A cura della Ce. R.D.E.F.-Centro ricerche documentazione economia e finanza: I metodi contabili e i sistemi di scritture: evoluzione storica e processuale p. 5.
http://www.rivista.ssef.it/www.rivista.ssef.it/site053a.html?page=20060426091114342#_edn72

Dispensa a cura del prof. Stefano Coronella: i diversi sistemi contabili.
http://economia.uniparthenope.it/isa/coronella/i%20diversi%20sistemi%20contabili.pdf.

Le Teoriche Contabili dispensa a cura del Prof. Stefano Coronella ad uso esclusivo degli studenti. http://economia.uniparthenope.it/isa/coronella/teoriche.pdf