

Le discipline economiche e aziendali nei 150 anni di storia di Ca' Foscari

a cura di Monica Billio, Stefano Coronella, Chiara Mio e Ugo Sostero

Fondamenti di programmazione e controllo negli insegnamenti della scuola cafoscarina

Chiara Mio

(Università Ca' Foscari Venezia, Italia)

Marco Fasan

(Università Ca' Foscari Venezia, Italia)

Maria Lusiani

(Università Ca' Foscari Venezia, Italia)

Abstract The chapter discusses the results of an empirical analysis we conducted on the management accounting courses taught at Ca' Foscari between 1871 and 1991. The aim is to explore the roots and the evolution of management accounting at Ca' Foscari. The evidence we collected shows that the early management accounting concepts can be traced back to the course Bookkeeping which was taught in 1871 by Biliotti and, some years later, by Besta. As time went by, management accounting concepts evolved and expanded until some specific courses devoted to this field of study were created. The chapter discusses the evolution not only of the contents but also of the teaching methods. In its early years, teaching at Ca' Foscari was very much based on practice (case study, simulations) while it became more theoretical as time went by. We also provide a brief description of the teaching of management accounting at the Harvard Business School, one of the pioneering institutions in management accounting, pointing out some similarities and differences in the Italian and in the United States contexts.

Sommario 1 Introduzione. – 2 Metodologia. – 3 L'emergere di concetti di contabilità direzionale, programmazione e controllo negli insegnamenti di Ca' Foscari. – 3.1 Excursus storico degli insegnamenti aziendali (1871-1991): il blocco storico, rivisitazioni e innovazioni. – 3.2 La crescente presenza di elementi di contabilità direzionale, programmazione e controllo negli insegnamenti di Ca' Foscari. – 3.3 Il passaggio da una didattica pratica a una didattica teorica... e ritorno? – 4 La scuola cafoscarina e la Harvard Business School. – 5 Conclusioni.

Keywords Accounting history. Management accounting. Teaching. Ca' Foscari.

1 Introduzione

Il capitolo discute i risultati di un'analisi condotta sull'evoluzione degli insegnamenti di contabilità direzionale, programmazione e controllo nella tradizione cafoscarina, al fine di esplorare l'origine, l'evoluzione e il consolidamento di una delle fondamentali aree disciplinari dell'economia aziendale.

I libri di Ca' Foscari 6 e-ISSN 2610-9506 | ISSN 2610-8917

DOI 10.30687/978-88-6969-255-0/010

ISBN [ebook] 978-88-6969-255-0 | ISBN [print] 978-88-6969-259-8

© 2018 |  Creative Commons Attribution 4.0 International Public License

L'analisi degli insegnamenti impartiti a Ca' Foscari nel periodo 1871-1991 ha permesso di identificare tre fasi nell'insegnamento della programmazione e controllo: il 'blocco storico' (1871-1930); la rivisitazione del blocco storico (1930-64); l'innovazione del blocco storico (1964-91). Il capitolo discute nel dettaglio le evoluzioni che hanno caratterizzato ogni periodo. Inoltre, analizza le mutazioni dell'approccio didattico e traccia un parallelo con la nascita e l'evoluzione del *management accounting* nell'ambito della Harvard Business School, che è generalmente considerata essere una delle istituzioni pioniere nello sviluppo degli insegnamenti di programmazione e controllo.

2 Metodologia

Per ricostruire i fondamenti di programmazione e controllo negli insegnamenti della scuola cafoscarina, abbiamo svolto una ricerca d'archivio presso il Fondo Storico di Ca' Foscari, accedendo in particolare agli Annuari e alle pubblicazioni ufficiali curate dalla Scuola, ivi compresi i programmi degli insegnamenti.

La raccolta dati si è sviluppata in due fasi principali. Nella prima fase abbiamo ottenuto la lista di tutti gli insegnamenti impartiti a Ca' Foscari nell'arco di 120 anni, dal 1871 al 1991, con indicazione dell'anno di insegnamento, docente responsabile, ruolo del docente. Sulla base del titolo dell'insegnamento e del docente responsabile abbiamo selezionato 30 insegnamenti potenzialmente contenenti elementi, anche embrionali, di programmazione e controllo. Gli insegnamenti selezionati secondo questo criterio sono i seguenti: Pratica commerciale; Banco modello; Ragioneria; Merceologia; Bureau Commercial; Algebra e calcolo mercantile; Computisteria; Matematica finanziaria; Tecnica commerciale; Ragioneria e tecnica commerciale; Ragioneria generale; Computisteria e Ragioneria generale; Ragioneria applicata; Computisteria e Ragioneria generale, ragioneria applicata; Ragioneria generale e applicata; Tecnica mercantile e bancaria; Tecnica amministrativa delle aziende industriali; Tecnica commerciale, industriale, bancaria e professionale; Ragioneria generale e applicata - Economia aziendale; Tecnica del commercio internazionale; Tecnica commerciale e bancaria; Tecnica bancaria e professionale; Ricerca operativa; Tecnica delle imprese dei pubblici servizi; Economia aziendale; Contabilità industriale; Scienza dell'amministrazione; Metodi quantitativi per le decisioni; Programmazione e pianificazione della amministrazione pubblica; Metodologia e determinazione quantitativa di aziende; Programmazione e controllo. Si veda l'Appendice per i dettagli.

Nella seconda fase della raccolta dati abbiamo recuperato il programma dei 30 insegnamenti. In particolare, abbiamo ottenuto il programma per il primo anno di insegnamento e per ogni anno in cui si sia verificata una qualche variazione (cambiamento del docente responsabile e/o cambiamento della denominazione dell'insegnamento).

Sulla base dei documenti così raccolti dall'Archivio abbiamo svolto due principali elaborazioni. In primo luogo, abbiamo ordinato i 30 insegnamenti per anno di inizio dell'insegnamento; questo ci ha concesso di ricostruire una panoramica di quali fossero le materie aziendali insegnate a Ca' Foscari dal 1871 in avanti e quale ne sia stata la dinamica nel tempo. In secondo luogo, abbiamo svolto una descrizione sintetica dei contenuti per ciascun insegnamento, utilizzando come fonte informativa i programmi e gli annuari reperiti, nonché un *coding* delle parti inerenti più o meno direttamente elementi di contabilità direzionale, programmazione e controllo, chiedendoci, per ciascun ritrovamento:

- in quale insegnamento si inseriva;
- chi era il docente;
- quanto spazio era dato a questi elementi nell'ambito del corso;
- quali i testi di riferimento (se indicati);
- metodologia didattica (teorica, pratica, entrambe);
- altro eventuale.

I risultati di queste analisi sono illustrati nei paragrafi successivi.

3 L'emergere di concetti di contabilità direzionale, programmazione e controllo negli insegnamenti di Ca' Foscari

L'obiettivo della ricerca è stato quello di ricercare i fondamenti della contabilità direzionale, programmazione e controllo nella tradizione cafoscarina, al fine di esplorare quali siano stati l'origine, l'evoluzione e il consolidamento di una delle discipline fondamentali dell'economia aziendale. Nei seguenti paragrafi tratteremo dapprima un excursus storico degli insegnamenti di area aziendale per poi presentare le principali evidenze empiriche: la crescente presenza di elementi di contabilità direzionale negli insegnamenti aziendali di Ca' Foscari e il passaggio da una didattica 'pratica' a una più 'teorica'.

3.1 Excursus storico degli insegnamenti aziendali (1871-1991): il blocco storico, rivisitazioni e innovazioni

Dall'ordinamento cronologico degli insegnamenti di area aziendale, collocati su una linea temporale (fig. 1), nonché da un'analisi dei contenuti dei programmi dei corsi, è possibile individuare due principali svolte, una agli inizi degli anni Trenta e una negli anni Sessanta-Settanta, che permettono di identificare tre fasi nell'arco temporale considerato:

- 1871-1930: il blocco storico degli insegnamenti aziendali;

- 1930-64 (con alcune propaggini fino al 1991): rivisitazione del blocco storico;
- 1964-91: innovazioni del blocco storico.

3.1.1 Il blocco storico

I primi insegnamenti di area aziendale che ritroviamo sono Ragioneria e Pratica commerciale (anche chiamata 'Bureau commercial' un anno, in quanto impartita da un docente francese, e poi 'Banco modello' dal 1906, ma trattasi dello stesso insegnamento), entrambi insegnati a partire dalla fondazione della Scuola e presenti negli annuari dal 1871; Computisteria e Algebra e calcolo mercantile, entrambi introdotti nel 1881, e infine Matematica finanziaria, dal 1918.

Ragioneria fu un insegnamento caratterizzante della Scuola fin dalle origini. Tra il 1871 e il 1930 fu insegnata, a fasi alterne, dai seguenti docenti principali: Biliotti, Besta, Zappa. In termini di contenuti trattava le principali questioni tecniche in materia di amministrazione. In particolare, da un'analisi degli annuari, si rilevano due principali approcci, segnati, rispettivamente, dalla docenza di Biliotti (1871-81) e dalla docenza di Besta (1881-1919). Si veda in proposito il capitolo di Mancin, Marcon e Sostero nel presente volume, che approfondisce l'analisi dell'evoluzione degli insegnamenti di Ragioneria.

Con la docenza di Biliotti Ragioneria si presentava come un corso teorico-pratico sulle amministrazioni commerciali. I contenuti riguardavano i libri di commercio, la logica della partita doppia e le scritture contabili. Inoltre, il corso trattava questioni speciali relative alla fondazione di nuovi esercizi, relazioni tra amministrazioni principali e dipendenti, nonché differenze tra amministrazioni industriali, di commercio, di banca, di assicurazioni, di società, ecc.

Con la docenza di Besta Ragioneria si presentava come un corso prettamente teorico, biennale, riservato agli allievi del corso magistrale del 3° e 4° anno. L'insegnamento era diviso in due parti:

Parte I:

- Teoria delle aziende (classificazione delle aziende, organi tipici, funzioni tipiche di direzione, gestione, controllo):
- Teoria della valutazione della ricchezza (concetti di attivo, passivo, sostanza netta, deficit);
- Teoria degli inventari;
- Teoria delle previsioni (uffici e conti di previsione, fasi e struttura dei bilanci di previsione; distinzione tra cassa e competenza; previsioni in aziende indipendenti/dipendenti, ecc.);
- Teoria della gestione (divisioni degli uffici);

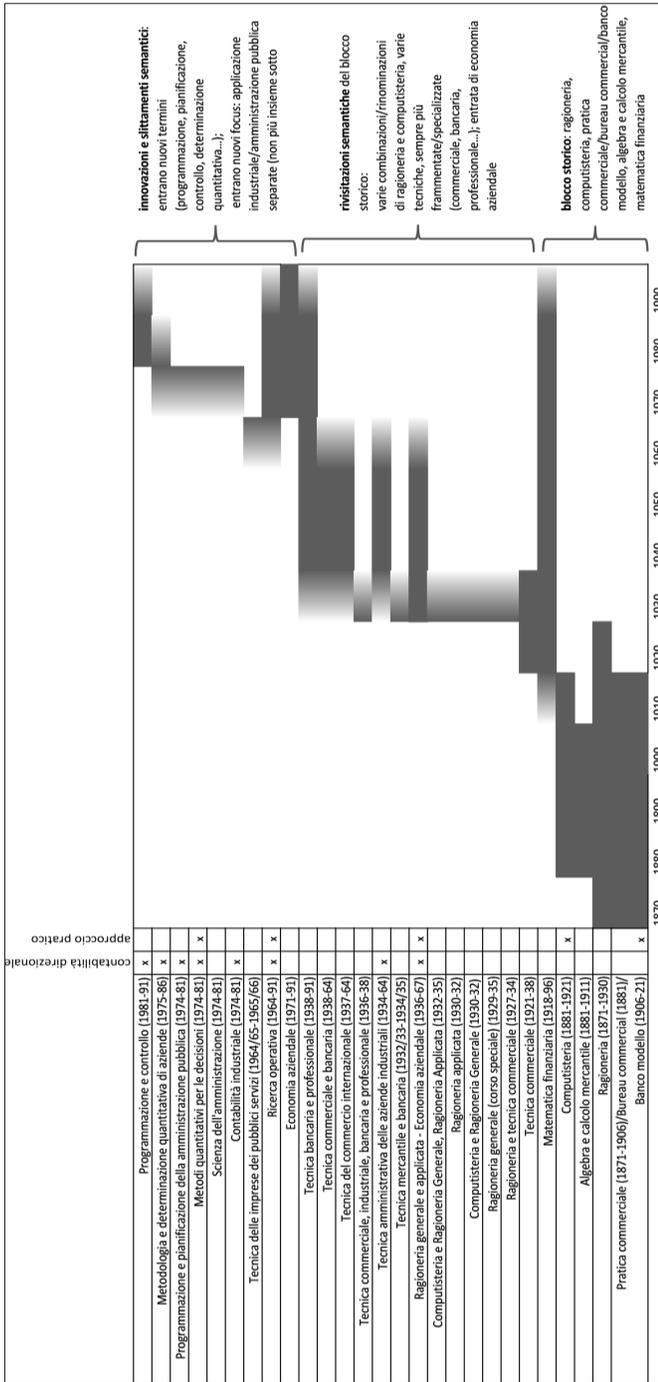


Figura 1. Gli insegnamenti di area aziendale nel tempo

- Teoria delle 'registrazioni' (in generale; scritture semplici, partita doppia, sue applicabilità, logismografia);
- Teoria dei rendiconti, loro revisione e approvazione.

Parte II:

- Teoria delle amministrazioni pubbliche:
- Focus sulla contabilità dello Stato (sistema amministrativo statale; entrate e uscite dello Stato, scritture dello Stato, ecc.);
- Focus sulla contabilità di altre amministrazioni pubbliche (dei Comuni, delle Province, delle Opere Pie).

Pratica commerciale, poi chiamata Banco modello, fu l'altro insegnamento di area aziendale insegnato per un cinquantennio, fin dalle origini della Scuola. Il corso fu inizialmente insegnato da Costantini (1871-91), poi ampiamente da Besta (1891-1906) e, infine da Rigobon (1906-21). In questo lungo arco temporale, i contenuti del corso non parvero cambiare. Si trattava, apparentemente, di un corso laboratoriale fondamentale, che faceva da contraltare pratico a Ragioneria e Computisteria, ma anche a tutti gli altri insegnamenti non aziendali della scuola (dalle lingue straniere, alla geografia, alla politica), le cui nozioni venivano messe a sistema nella simulazione di attività commerciali di vario tipo.

Dal 1881 venne aggiunto l'insegnamento di Computisteria, anche questo quasi completamente insegnato da Besta (1881-1919), poi passato a Costantini. Per argomenti, Computisteria si sovrapponeva in parte a Ragioneria, attivo da prima (1871), presentando tuttavia alcune specificità distintive. Rispetto a Ragioneria, l'insegnamento non prevedeva una parte dedicata alle aziende pubbliche. In più rispetto a Ragioneria, Computisteria era organizzato su tre anni, di cui: il primo anno, dedicato alle nozioni di base, era erogato agli studenti di tutti gli indirizzi (laddove Ragioneria era riservato alla magistrale in Ragioneria); il secondo e terzo anno erano dedicati a una disamina nel dettaglio degli aspetti tecnici delle varie operazioni commerciali, affiancando la teoria alla trattazione di un caso monografico di un'azienda mercantile, rivelando così un caratterizzante impianto sia teorico che pratico.

Altri insegnamenti aziendali del blocco storico sono Algebra e calcolo mercantile (dal 1881 al 1911) e, successivamente, Matematica finanziaria (dal 1918 in avanti). Il primo fu insegnato da Martini e può essere inteso come un antecedente di matematica finanziaria; il secondo fu insegnato da svariati docenti diversi. I temi riguardavano complementi di matematica generale (algebra, insieme degli spazi euclidei, funzioni, massimi e minimi, serie, equazioni differenziali) ed elementi di matematica finanziaria (capitalizzazioni, rendite, metodi di ammortamento, prestiti per obbligazioni, ecc.).

3.1.2 Rivisitazioni del blocco storico: 1930-64

Scorrendo l'elenco dei corsi rappresentati graficamente sulla linea temporale in figura 1, dall'inizio degli anni Trenta sembrerebbe esserci una radicale revisione degli insegnamenti aziendali impartiti. In realtà, a ben guardare, da un'analisi dei programmi si evince che si tratti in gran parte di una rivisitazione degli insegnamenti pre-esistenti. Questa fase è infatti anzitutto caratterizzata da varie combinazioni/ricombinazioni di Ragioneria e Computisteria e da una proliferazione dei docenti titolari di questi corsi (*versus* la precedente dominanza della docenza di Besta).

In particolare, il corso che sembra trovare massima stabilità per continuità di titolazione e per contenuti è Ragioneria generale e applicata, che sembra rapidamente soppiantare Computisteria e Ragioneria. Attivata con questo nome nel 1930 e presente negli Annuari fino al 1986, fu insegnata da molti docenti (da Amaduzzi, G. Rocchi, Masini, Amodeo, ecc. fino ai recenti Coda, Olivotto, Guarini, Bergamin, Santesso, Bernardi), ma con una forte influenza di Zappa per oltre dieci anni (1936-48).

Con Zappa, il primo corso di Ragioneria generale e applicata sembra contenere molti più elementi di contabilità direzionale (analisi dei costi e delle dinamiche di costruzione del reddito) e meno elementi di scritture contabili (che caratterizzavano Computisteria e la tradizionale Ragioneria con Besta). Il secondo corso aveva un aspetto più tecnico, relativo alle scritture contabili e al bilancio. Questa impostazione sembra essere sostanzialmente mantenuta anche nei decenni successivi, ma con una diversa suddivisione: il primo corso verteva su nozioni generali, che includevano aspetti di analisi dei costi (con minor enfasi, tuttavia), oltre che le tecniche di bilancio per le aziende industriali; il secondo corso era dedicato invece alle aziende pubbliche.

Inoltre, questa seconda fase di rivisitazione del blocco storico vede una proliferazione dei corsi cosiddetti di 'tecnica': non più solo Tecnica commerciale (già Pratica commerciale), ma anche Tecnica bancaria, professionale, del commercio internazionale, delle imprese di pubblici servizi. Da notare però come, nonostante il nome, l'analisi dei programmi di questi insegnamenti riveli la loro natura essenzialmente teorica, a fronte invece dell'approccio pratico di Pratica commerciale delle origini, per esempio.

Un approfondimento merita il corso di Tecnica amministrativa delle aziende industriali (1934-64), introdotto da Cudini e impartito poi anche da Mazzariol e Volpato, per dieci anni ciascuno. Questo insegnamento era dedicato alla costituzione delle imprese industriali, la struttura del capitale (finanziamenti, investimenti), l'organizzazione economica dell'impresa nel quadro della politica nazionale; la gestione e le tipiche operazioni; i ricavi (prezzi di vendita, politica delle vendite) e le rilevazioni contabili; le statistiche nella determinazione dei costi, dei ricavi e del reddito (*Programmi* 1946-46). I testi di riferimento sono di tradizione italiana/cafosca-

rina: D'Ippolito; Onida; Dell'Amore; Saraceno: non è cioè ancora evidente l'influenza della dottrina americana nella bibliografia del corso. Inoltre, la terminologia e l'impostazione si fanno molto simili a quelle adottate oggi.

Infine, in questa fase fece l'ingresso l'insegnamento di Ragioneria generale e applicata - Economia aziendale, impartito a partire dal 1936 da Zappa. L'insegnamento venne poi tenuto da Masini e Cudini. I contenuti riguardavano il sistema economico, il sistema aziendale (l'azienda, proprietà controllo e direzione, la formazione delle decisioni aziendali, l'organizzazione) e la gestione dell'azienda (di erogazione, di produzione, il sistema informativo). Si veda in proposito anche il capitolo «L'evoluzione degli insegnamenti di Ragioneria» nel presente volume.

3.1.3 Innovazioni del blocco storico (1964-91)

La seconda svolta che si rileva nell'exkursus storico dei programmi degli insegnamenti aziendali a Ca' Foscari avvenne negli anni Sessanta. Dal 1971 viene impartito l'insegnamento denominato Economia aziendale, tenuto da Rugiadini e poi da Coda, Santesso, Brunetti, Canziani, ecc. In questo periodo rileviamo l'introduzione di termini, anche nel titolo degli insegnamenti, che non erano mai stati utilizzati prima. Nel 1974 viene introdotto l'insegnamento Contabilità industriale (tenuto da Bergamin, Marcon, Olivotto, Malfi). Il programma è interamente dedicato alla trattazione di tematiche tipiche della programmazione e controllo. Fra le altre, si tratta di attribuzione di costi, contabilità industriale, impiego dei dati di costo e costi standard.

Nel 1975 viene introdotto il corso Metodologia e determinazione quantitativa di aziende (tenuto da Brunetti, Bergamin, Marcon, F. Rocchi), che tratta del sistema delle rilevazioni d'azienda, contabilità generale, bilancio d'esercizio, piani e programmi d'impresa, analisi di bilancio. All'interno del programma si possono identificare alcuni elementi di programmazione e controllo, quali la programmazione d'impresa, il programma di esercizio e le relative scelte, i preventivi di vendita, di produzione e di costo, i preventivi, il controllo budgetario, l'analisi delle variazioni e aspetti umani del controllo budgetario.

Da ultimo, si utilizza il termine 'programmazione' nel corso Programmazione e controllo, tenuto per la prima volta nel 1981 da Bergamin.

Non solo si introducono nuovi temi (e quindi terminologie) nella definizione degli insegnamenti, ma si assiste anche a un ampliamento verso nuovi settori. Nel 1974 viene introdotto il corso Programmazione e pianificazione dell'amministrazione pubblica (tenuto da Marcon, Guarini, Mossetto). L'applicazione dei concetti di programmazione e controllo nell'amministrazione pubblica viene quindi trattata in uno specifico insegnamento, invece che confluire negli insegnamenti di ragioneria.

3.2 La crescente presenza di elementi di contabilità direzionale, programmazione e controllo negli insegnamenti di Ca' Foscari

Un primo elemento di interesse portato alla luce dalla ricostruzione del quadro storico degli insegnamenti di area aziendale dalle origini di Ca' Foscari è la crescente presenza di concetti relativi ai temi di contabilità direzionale, programmazione e controllo nell'arco dei 120 anni considerati (si veda seconda colonna in fig. 1).

Nel blocco storico gli elementi di contabilità direzionale erano rari ma presenti, rinvenibili in mezzo ad altri, più che come argomenti a sé stanti. Per esempio, nell'insegnamento originale di Ragioneria (1871-1930) con Biliotti era presente un unico cenno a pratiche di controllo nell'intero corso: «Il conto preventivo posto a confronto del conto consuntivo» (*Notizie e dati* 1871, 106). Con Besta, a partire già dal 1881, il controllo rientrava nella trattazione teorica generale come una delle funzioni tipiche delle aziende. Dei 12 argomenti di cui constava la prima parte del corso, un intero argomento era dedicato alla teoria delle previsioni, piuttosto in dettaglio. Tuttavia, la maggioranza degli argomenti insisteva sulle teorie e tecniche delle scritture contabili. Nella seconda parte del corso (dedicata al settore pubblico) non vi è traccia di elementi di programmazione e controllo (l'enfasi era piuttosto posta su struttura, funzionamento e specificità delle scritture contabili delle amministrazioni pubbliche). Successivamente, sempre con Besta, nel 1891, veniva posta enfasi in introduzione del corso sul concetto di 'controllo economico', che però era ancora molto legato al controllo dei conti: «gli strumenti del controllo economico: le registrazioni, i sistemi di scrittura ed i metodi di registrazione» (*Notizie e documenti* 1891, 176).

In riferimento a Computisteria, solo al terzo anno, all'interno dell'argomento 'gestione di società' si trova un accenno al controllo: «del controllo; come possa ottenersi costante ed efficace - le registrazioni riguardate come mezzo di controllo» (*Notizie* 1881, 134).

Se, dunque, nei primi decenni dalla fondazione della Scuola gli argomenti di contabilità direzionale, programmazione e controllo erano appena embrionali, nella fase di rivisitazione del blocco storico questi cominciarono ad avere statura propria, soprattutto sotto l'influenza di Zappa.

In Ragioneria generale e applicata, con Zappa (anni '30-'40), veniva dato ampio spazio nel primo corso alle nozioni di costo e ai sistemi di determinazione dei costi. È da notare, però, che questi argomenti occupavano uno spazio solo teorico, essendo le esercitazioni incentrate sulle scritture contabili. Inoltre, bisogna rilevare che tale enfasi dedicata ai costi si diluì in parte nei decenni successivi, con altri docenti.

In Tecnica amministrativa delle aziende industriali, con Cudini, Mazarior e Volpato (dagli anni '40), dentro l'argomento 'La gestione e le sue tipiche operazioni' era dato molto spazio all'analisi dei costi, in particolare ai sistemi di determinazione dei costi, ai costi differenziali e standard:

Le materie prime, la manodopera, gli impianti, i costi diversi, i rendimenti quantitativi, i costi generali di fase e di reparto, l'imputazione delle componenti di costo ai prodotti, i criteri di determinazione dei costi di prodotto, la congiunzione dei costi, i costi suppletivi e le determinazioni di convenienza economica comparata, i costi congetturali, i sistemi di costi preventivi e di costi standard. (*Programmi 1945-46*, 33-4)

In Economia aziendale, sempre con Zappa e poi con Masini, Cudini e i recenti Coda, Brunetti, Airoidi, Santesso, si rilevano solo cenni di contabilità direzionale, programmazione o controllo all'interno dell'argomento 'il sistema informativo', laddove, in particolare, veniva trattata la distinzione tra contabilità generale e industriale e il budget.

Nella fase di innovazione del blocco storico gli argomenti di contabilità direzionale cominciarono invece a diventare materia aziendale a sé stante, con corsi propri.

Infatti, elementi di contabilità direzionale, programmazione e controllo erano costitutivi di tutto il programma di Contabilità industriale (dal 1974, con Bergamin e altri), come dimostra l'elenco degli argomenti trattati: in particolare, gli oggetti di attribuzione dei costi, la contabilità industriale, l'impiego dei dati di costo, il controllo dei costi, i costi standard e, successivamente, tutto il programma di Programmazione e Controllo (Bergamin, dal 1981).

Elementi di contabilità direzionale, programmazione e controllo caratterizzavano inoltre il corso di Metodologia e determinazione quantitativa di aziende (dal 1975, con Brunetti, Bergamin, Marcon e altri), che comprendeva: la programmazione d'impresa, il programma di esercizio e le relative scelte, i preventivi di vendita, di produzione e di costo, preventivi finanziari, economici, patrimoniali, il controllo budgetario, analisi delle variazioni, aspetti umani del controllo budgetario.

Inoltre, simili argomenti erano previsti anche nell'ambito del programma di Metodi quantitativi per la determinazione delle decisioni (con Fagioli), in particolare per quanto riguarda i temi della pianificazione aziendale, il controllo delle decisioni, le azioni correttive, così come gli argomenti di pianificazione, la programmazione e il budgeting costituivano fondamenti del corso di Programmazione e pianificazione dell'amministrazione pubblica (di Marcon).

Infine, tracce di elementi di contabilità direzionale, programmazione e controllo erano presenti fin dal primo programma di Ricerca operativa (1964): in particolare, gestione degli stock, ritardi fra ordinazione e approvvigionamento.

In sintesi, si rileva una forte ascesa della trattazione di argomenti di contabilità direzionale, programmazione e controllo nel corso dei 120 anni di Scuola cafoscarina in analisi. Termini come 'controllo' e tracce di argomenti affini, come le pratiche di confronto tra preventivo e consuntivo, le tecniche di determinazione dei costi, ecc., furono presenti da sempre,

fin dalle prime origini della Scuola. Tuttavia questi argomenti acquisirono progressivamente uno status più centrale, dapprima sotto l'influenza di Zappa, in cui concetti di controllo e di costi cominciavano a costituire parte rilevante dei programmi generali di Ragioneria, assurgendo successivamente a materie a sé stanti, con insegnamenti propri e molteplici dedicati a questi temi, a partire dagli anni Sessanta. È inoltre interessante notare che i termini tecnici cambiano con la terza fase di innovazione del blocco storico: nei titoli e nei programmi didattici di questa fase ricorrono i termini di programmazione, pianificazione, controllo, con particolare enfasi rivolta al loro essere a servizio delle decisioni. L'evoluzione di tale approccio sembra risentire anche di influenze riferibili all'evoluzione della disciplina statunitense sul *management accounting* (si veda in particolare il paragrafo seguente). La presenza di testi di matrice anglosassone incrementa nel periodo che abbiamo definito 'innovazioni del blocco storico'. Va però rappresentato che l'influenza dell'evoluzione dottrinale statunitense è sempre passata attraverso una contestualizzazione nella realtà italiana e non ha mai rappresentato una mera mutuazione.

3.3 Il passaggio da una didattica pratica a una didattica teorica... e ritorno?

Un secondo elemento di interesse che emerge dall'analisi è la preponderanza di corsi pratici, o basati su una combinazione di approccio teorico e applicato, agli inizi della Scuola, per poi passare progressivamente a un impianto sempre più teorico nei corsi più recenti (si veda terza colonna in fig. 1).

La forte impostazione pratica nel blocco storico (dal 1871 agli anni '20) è rappresentata massimamente da Pratica commerciale/Banco modello. Come già sottolineato, si trattava di un corso laboratoriale fondamentale, tenutosi per un cinquantennio dalla fondazione della Scuola, che faceva da contraltare pratico a Ragioneria e Computisteria, ma anche a tutti gli altri insegnamenti non aziendali della scuola (dalle lingue straniere, alla geografia, alla politica), le cui nozioni venivano messe a sistema nella simulazione di attività commerciali di vario tipo. Il corso voleva essere una 'scuola di pratica vera e reale' impartita in ogni anno di corso, con complessità crescente, per «applicazione [de]gli insegnamenti teoretici di istituzioni di commercio, d'aritmetica commerciale e politica, di computisteria e ragioneria [...], di diritto e geografia e statistica commerciale, di calligrafia, e delle lingue straniere» (*Notizie e documenti* 1891, 129-30). Si trattava quindi di un grande esercizio di simulazione (precursore degli attuali 'business games') in cui gli alunni erano divisi in gruppi che rappresentavano diverse case di commercio operanti in diverse piazze. I docenti davano indicazioni per simulare operazioni commerciali e bancarie tra gruppi (ad esempio: compra-vendita, aperture crediti, prestiti, assicurazioni, ecc.). Era compito di ogni gruppo curare la tenuta dei conti durante

il corso e durante lo svolgersi delle operazioni nell'arco dell'esercizio. A fine corso, simbolicamente coincidente con la fine dell'esercizio, i gruppi dovevano provvedere alla chiusura dei conti e alla redazione del bilancio. Da notare, tra l'altro, che le operazioni dovevano svolgersi nelle diverse lingue insegnate nella Scuola (italiano, tedesco, francese, a seconda della piazza; cf. *Notizie e dati* 1871).

Oltre al massimo esempio di Pratica commerciale, l'approccio pratico degli insegnamenti aziendali cafoscarini delle origini era in parte presente anche nel corso di Computisteria, che combinava un mix di contenuti teorici e pratici. Il programma triennale affrontava teorie e tecniche delle registrazioni contabili,¹ ma era annualmente accompagnato da una trattazione monografica della computisteria di una azienda mercantile speciale, ogni anno diversa (*Notizie* 1881).

Nella fase di rivisitazione del blocco storico (anni '30 -'60) il corso di Pratica commerciale non venne più tenuto, e non fu sostituito da corsi analoghi. L'impostazione pratica rimase in parte comunque all'interno dell'insegnamento di Ragioneria generale e applicata. Per il resto, come già notato, gli insegnamenti erano di natura essenzialmente teorica (si vedano i contenuti delle varie Tecniche, sopra descritti).

Similmente, nella fase di innovazione del blocco storico (anni '60-'90) tracce dell'approccio pratico delle origini si ritrovano solo parzialmente nei corsi di Ricerca operativa e di Metodi quantitativi per le decisioni.

In sintesi, si rileva dunque uno spostamento verso una didattica più accademica e relativamente distaccata dalla pratica che caratterizzava invece l'approccio originario della Scuola di Commercio. Questo forse riflette una diffusa tendenza dell'insegnamento accademico, che a più riprese è criticato (e si auto-critica) per la lontananza dal cosiddetto 'mondo reale' - una deriva tanto più critica per le materie aziendali che sono essenzialmente, e prima di tutto, tecniche e legate alla pratica commerciale, industriale, o di erogazione di servizi.

Non a caso si pone sempre più enfasi oggi alla questione della cosiddetta 'didattica innovativa', non solo nelle tecnologie di interazione d'aula, ma anche, e forse soprattutto, nel conclamato bisogno di ritorno al contatto con le aziende e ai problemi pratici (dall'insegnamento basato su casi aziendali, alle testimonianze d'aula, al cosiddetto *experiential learning* in cui gli studenti lavorano a gruppi in collaborazione con aziende reali,

¹ Il primo anno, comune a tutti gli indirizzi, copriva i temi della teoria delle aziende; i registri; teoria dei conti correnti; le registature (libri, scritture di apertura e chiusura dei conti, partita doppia, logismografia). Il secondo anno era riservato al solo indirizzo commerciale e magistrale di ragioneria e includeva: computisteria di società, di aziende che si sciolgono o chiudono, commissioni in mercanzie, in banca, ecc. Il terzo anno, anch'esso rivolto all'indirizzo commerciale e magistrale di ragioneria) copriva i temi della costituzione di società; gestione delle società; scritture generali e bilanci di società; revisione dei bilanci; computisteria delle banche.

i business games che prevedono simulazioni di problemi aziendali da risolvere, ecc.).

In questo scenario è interessante notare come la didattica accademica della Scuola di Commercio è nata come pratica, sebbene questo tratto si sia poi diluito in parte nel tempo. In altre parole, il bisogno odierno di forme di didattica innovativa può essere riletto anche come un richiamo a ritornare un po' alle origini della tradizione accademica cafoscarina. Nella corsa di oggi all'emulazione delle *business school* straniere, può essere utile guardare agli esordi eccellenti dell'ateneo veneziano, per innovare nel recupero della tradizione.

4 La scuola cafoscarina e la Harvard Business School

Il paragrafo propone una breve analisi comparativa degli insegnamenti in programmazione e controllo a Ca' Foscari e Harvard Business School (HBS). Le ben note caratteristiche del capitalismo statunitense - fra le altre: separazione fra proprietà e controllo delle imprese, gestione da parte di manager estranei alla compagine societaria, rilevanti dimensioni aziendali, ruolo centrale del mercato azionario - contribuiscono a generare un tessuto produttivo che generalmente trae maggiore beneficio dagli strumenti di programmazione e controllo. Buona parte degli strumenti di programmazione e controllo infatti presuppongono l'esistenza della delega, che invece generalmente manca nelle imprese familiari di minori dimensioni tipiche del contesto italiano e, più in generale, europeo continentale. Non è un caso che i più importanti autori di management control siano appunto statunitensi.

In tale contesto, la HBS è unanimemente annoverata fra le istituzioni pioniere nello sviluppo degli insegnamenti in programmazione e controllo. Si pensi che Ross G. Walker e Robert N. Anthony insegnarono nelle aule delle business school di Boston. Ciò non toglie che vi furono altre istituzioni che contribuirono in maniera molto rilevante allo sviluppo del pensiero di management control, come il Massachusetts Institute of Technology (MIT) e la University of Chicago. Fra tutte le possibili istituzioni, abbiamo selezionato la HBS in quanto più frequentemente oggetto di approfondimenti accademici anche in tempi recenti. In particolare, il confronto si basa su un articolo di Stephen Zeff pubblicato sulla rivista *Journal of management accounting research* e intitolato 'The contribution of the Harvard Business School to Management Control, 1908-1980'.

Una prima interessante considerazione riguarda la genesi degli insegnamenti in *management accounting*. Nella HBS il primo insegnamento contenente delle tracce di programmazione e controllo risale ai primissimi anni di fondazione della business school. A partire dal 1914 William Morse Cole (precedentemente impiegato presso il dipartimento di economia) insegnò

il corso *Accounting Principles*, che rappresenta il primo insegnamento generalista in *accounting*, obbligatorio per tutte le matricole MBA. Nel syllabus del corso, i fruitori delle informazioni sono definiti essere non solo gli azionisti e gli investitori ma anche il management operativo. Nell'anno accademico 1921-22, il Thomas Sanders stabilisce nel syllabus del suo corso *Industrial Accounting* che l'*accounting* dovrebbe essere considerato essere una leva di *executive control*. Secondo Zeff (2008), questa è la prima volta nella quale il termine 'control' appare nella descrizione di un insegnamento. Nel 1923 Sanders pubblica inoltre un libro di testo di 600 pagine intitolato *Problems in Industrial Accounting* (Sanders 1923). Il fatto è di particolare rilevanza se si considera che il testo contiene circa 150 casi di programmazione e controllo, secondo uno stile formativo (appunto, basato sui casi) tipico della HBS. Nel 1922-23 infine D. Earle Burchell introduce per la prima volta, nel suo corso 'Industrial Management and Control', un esplicito riferimento al '*budgetary control*'.

Se confrontiamo questi '*early development*', come definiti da Zeff (2008), con le evoluzioni riscontrate nella scuola cafoscarina, appare chiaramente che le prime tracce di programmazione e controllo hanno radici ben più lontane nel tempo nella scuola veneziana. Infatti, come già commentato ai paragrafi precedenti, le prime tracce - 'rarefatte' e da sviluppare, ma pur sempre presenti - risalgono al 1871 con Biliotti e al 1881 con Besta.

È inoltre interessante rilevare che la programmazione e controllo sia, nel contesto veneziano, parte integrante del *financial accounting*. Non è un caso che le prime tracce di programmazione e controllo vengono rinvenute, fra gli altri, negli insegnamenti Ragioneria, Computisteria, Ragioneria generale e applicata. Nel contesto della HBS invece questa gemmazione del *management accounting* dal *financial accounting* non è così evidente, probabilmente a causa delle differenze istituzionali brevemente discusse in apertura del paragrafo. È possibile argomentare che, nel contesto statunitense, *financial* e *management accounting* siano stati costitutivi, fin dall'inizio, della disciplina di *accounting*. Zeff (2008) riferisce che nel 1925-26, per la prima volta un corso di *accounting* ('*Auditing and Accounting Procedure*') menziona esplicitamente il 'banchiere' e 'l'investitore' come destinatari dell'insegnamento, mentre per i primi anni l'*accounting* era pensato sia per utenti interni sia per utenti esterni. Si ricorda in proposito che il corso di Cole era esplicitamente pensato per il management interno. Inoltre, Walker (che nella seconda metà del 1930 cominciò a insegnare il suo corso sul controllo budgetario) era considerato essere un pensatore 'pratico', che secondo alcuni aiutò a far diventare l'*accounting* uno strumento gestionale.

5 Conclusioni

Il capitolo ha discusso i risultati di un'analisi condotta in merito all'evoluzione degli insegnamenti di contabilità direzionale, programmazione e controllo nella tradizione cafoscarina. Gli insegnamenti sono stati divisi in tre blocchi: blocco storico, rivisitazione del blocco storico, innovazione del blocco storico. L'analisi dei programmi di insegnamento ci ha permesso di concludere che le prime tracce di elementi di programmazione e controllo - ancorché molto rarefatte - sono riscontrabili fin dal 1871 nell'insegnamento Ragioneria tenuto da Biliotti e successivamente da Besta. Negli anni seguenti, i concetti di programmazione e controllo si sono sviluppati fino al conseguimento di insegnamenti dedicati.

L'analisi ha riguardato non solo i contenuti ma anche le modalità didattiche. In particolare, si è registrata una prevalenza di approccio pratico nei primi anni della Scuola e invece la tendenza a una didattica più teorica negli ultimi anni. Nella corsa di oggi all'emulazione delle business school straniere, può essere utile guardare anche agli esordi eccellenti dell'ateneo veneziano fra il 1871 e il 1991, per innovare nel recupero della tradizione.

Da ultimo, il parallelo con l'evoluzione degli insegnamenti di programmazione e controllo presso la Harvard Business School ha permesso di concludere che le prime tracce di programmazione e controllo rilevate nel contesto veneziano sono precedenti a quelle della scuola di Boston. Programmazione e controllo nasce, nel contesto veneziano, come gemmazione dal *financial accounting* mentre nel contesto statunitense sembra che *financial* e *management accounting* siano stati costitutivi, fin dall'inizio, della disciplina di *accounting*.

Appendice

Insegnamenti selezionati, periodo e docente titolare

Materie aziendali insegnate (in ordine per anno di inizio insegnamento)	Periodo	Docente titolare
Pratica commerciale (anche detto: "Banco modello") (1871-1906)	1871	Costantini Raffaele
	1891	Besta Fabio e Castelnuovo Enrico
	1897/98-1905/06	Besta Fabio e Castelnuovo Enrico
Ragioneria (1871-1930)	1871	Biliotti Antonio
	1881	
	1891	Besta Fabio
	1897/98-1918/19	
	1911	Besta Fabio
	1919/20-1920/21	D'Alvise Pietro
	1921/22-1928/29	Zappa Gino
	1928/1929-1929/30	Onida Pietro
Merceologia (1871-1975)	1871	Bizio Giovanni
	1881	Bizio Giovanni
	1891	Besta Fabio
	1899/1900-1933/34	Truffi Ferruccio
	1934/35	Rossi Giuseppe
	1936/37-1947/48	Rotini Orfeo Turno
	1948/49-1951/52	Procopio Mario
	1952/53-1956/57	Scipioni Andrea
	1953/58-1963/64	Santarelli Antonino
	1964/65-1965/66	Cudini Giuseppe
	1966/67	Saraceno Pasquale
	1974/75	Barolo Pietro
Bureau commercial (1881)	1881	Vannier Théophile
Algebra e calcolo mercantile (1881-1911)	1881	
	1891	Martini Tito
	1897/98-1910/1911	
Computisteria (1881-1921)	1881	
	1891	Besta Fabio
	1897/98-1918/19	
	1918/19-1920/21	D'Alvise Pietro
Banco modello (nome alternativo a "Pratica Commerciale") (1906-1921)	1906/07-1920/21	Rigobon Pietro

Le discipline economiche e aziendali nei 150 anni di storia di Ca' Foscari, 251-270

Materie aziendali insegnate (in ordine per anno di inizio insegnamento)	Periodo	Docente titolare
Matematica finanziaria (1918-1996)	1918/19-1923/24	Bordiga Giovanni
	1929/30-1947/48	Dell'Agnola Carlo Alberto
	1948/1949-1966/67	Zecchin Luigi
	1957/58-1966/67	Levis Vincenzo
	1975/76-1985/86	Castellani Giovanni
	1975/76-1985/86	Bortot Paolo
	1981/82-1985/86	Mazzoleni Piera
Tecnica commerciale (1921-1938)	1921/22-1934/35	Rigobon Pietro
	1936/37-1937/38	Fabro Manlio
Ragioneria e tecnica commerciale (1927-1934)	1927/28-1929/30	Lorusso Ettore
	1930/31-1931/32	Rocchi Giulio
	1932/33-1933/34	Cudini Giuseppe
Ragioneria generale (corso speciale) (1929-1935)	1929/1930	Zappa Gino
	1930/1931-1934/35	D'Alvise Pietro
Computisteria e Ragioneria Generale (1930-1932)	1930/31-1931/32	D'Alvise Pietro
Ragioneria applicata (1930/1932)	1930/31-1931/32	D'Alvise Pietro
Computisteria e Ragioneria Generale, Ragioneria Applicata (1932-1935)	1932/1933-1934/35	D'Alvise Pietro
Ragioneria generale e applicata (1930-1986)	1930/31-1931/32	Amaduzzi Aldo
	1932/1933-1934/35	Rocchi Giulio
	1936/37-1947/48	Zappa Gino
	1948/49-1951/52	Masini Carlo
	1952/53-1956/57	Amodeo Domenico
	1957/58-1965/66	Bianchi Tancredi
	1964/65-1965/66	Rossi Napoleone
	1964/65-1966/67	Guarini Alfredo
	ecc...	Coda, Olivotto, Guarini, Bergamin, Santesso, Bernardi
Tecnica mercantile e bancaria (1932/33-1934/35)	1932/33-1934/35	Rigobon Pietro
Tecnica amministrativa delle aziende industriali (1934-1964)	1934/35-1947/48	Cudini Giuseppe
	1948/49-1956/57	Mazzariol Pietro
	1957/58-1963/64	Volpato Mario
Tecnica commerciale, industriale, bancaria e professionale (1936-1938)	1936/37-1937/38	Rigobon Pietro

Le discipline economiche e aziendali nei 150 anni di storia di Ca' Foscari, 251-270

Materie aziendali insegnate (in ordine per anno di inizio insegnamento)	Periodo	Docente titolare
Ragioneria Generale ed Applicata- Economia aziendale (1936-1967)	1936/37-1947/48	Zappa Gino
	1948/49-1951/52	Masini Carlo
	1957/58-1963/64	Cudini Giuseppe
Tecnica del commercio internazionale (1937-1964)	1937/38-1956/57	Azzini Lino
	1957/58-1963/64	Cudini Giuseppe
Tecnica commerciale e bancaria (1938-1964)	1938/39-1947/48	Dell'Amore Gino Giordano
	1952/53-1963/64	Cudini Giuseppe
Tecnica bancaria e professionale (1938-1991)	1938/39-1990/91	vari
Ricerca operativa (1964-1991)	1964/65-1990/91	Malesani Paolo, Mazzoleni Piera, Ottaviani Massimiliano, Mason Francesco
Tecnica delle imprese dei pubblici servizi (1964/65-1965/66)	(1964/65-1965/66)	Piras Aldo
Economia aziendale (1971-1991)	1974/75	Rugiadini Andrea
	1974/75-1981	Coda Vittorio
	1975/76-1980/81	Santesso Erasmo, Brunetti Giorgio, Donna Giorgio, Tessitore Antonio, Canziani Arnaldo
	1981/82-1985/86	Brunetti Giorgio, Canziani Arnaldo, Airoldi Giuseppe
Contabilità industriale (1974-1981)	1974/75	Bergamin Maria
	1975/76-1980/1981	Bergamin Maria, Marcon Giuseppe, Olivotto Luciano, Malfi Lucio
Scienza dell'amministrazione (1974-1981)	1974/75	Dente Bruno
	1975/76-1980/1981	Trimarchi Francesca, Carullo Antonio, Pini Rolando
Metodi quantitativi per le decisioni(1974-1981)	1974/75-1980/81	Fagioli Enrico
Programmazione e pianificazione della amministrazione pubblica (1974-1981)	1974/75	Marcon Giuseppe
	1975/76-1980/1981	Marcon Giuseppe, Guarini Alfredo, Mossetto Gianfranco
Metodologia e determinazione quantitativa di aziende (1975-1986)	1975/76-1980/1981	Brunetti Giorgio, Bergamin Maria, Marcon Giuseppe, Rocchi Fulvia,
	1981/82-1985/1986	Rocchi Fulvia
Programmazione e controllo (1981-1991)	1981/82-1990/91	Bergamin Maria

Bibliografia

- Annuario 1897-98 = Annuario della R. Scuola Superiore di Commercio in Venezia per l'anno scolastico 1897-98* (1897). Venezia: Coi tipi dei Fratelli Visentini. URL <http://phaidra.cab.unipd.it/o:29460>.
- Annuario 1906-07 = Annuario della R. Scuola Superiore di Commercio in Venezia per l'anno scolastico 1906-07* (1907). Venezia: Istituto Veneto di Arti Grafiche. URL <http://phaidra.cab.unipd.it/o:31851>.
- Annuario 1909-10 = Annuario della R. Scuola Superiore di Commercio in Venezia per l'anno scolastico 1909-10* (1910). Venezia: Istituto Veneto di Arti Grafiche. URL <http://phaidra.cab.unipd.it/o:42866>.
- Annuario 1913-14 = Annuario della R. Scuola Superiore di Commercio in Venezia per l'anno accademico 1913-14*, (1914). Venezia: Istituto Veneto di Arti Grafiche. URL <http://phaidra.cab.unipd.it/o:49024>.
- Annuario 1921-22 = Annuario R. Istituto Superiore di Scienze Economiche e Commerciali di Venezia per l'anno accademico 1921-22* (1922). Venezia: Istituto Veneto di Arti Grafiche. URL <http://phaidra.cab.unipd.it/o:50607>.
- Notizie e dati 1871 = Notizie e dati raccolti dalla Commissione organizzatrice per la Esposizione internazionale marittima di Napoli aperta il 17 aprile 1871* (1871). Venezia: Tipografia del Commercio di Marco Visentini. URL <http://phaidra.cab.unipd.it/o:231139>.
- Notizie 1881 = Notizie raccolte dal Consiglio direttivo della Scuola e presentate alla Esposizione nazionale di Milano aperta il 1° maggio 1881* (1881). Firenze: Tipografia di G. Barbèra. URL <http://phaidra.cab.unipd.it/o:31444>.
- Notizie e documenti 1891 = Notizie e documenti presentati dal Consiglio direttivo della Scuola alla Esposizione nazionale di Palermo* (1891). Venezia: Ferd. Ongania Edit. URL <http://phaidra.cab.unipd.it/o:32133>.
- Notizie e documenti 1911 = Notizie e documenti presentati dal Consiglio direttivo della Scuola alla Esposizione internazionale di Torino* (1911). Venezia: Istituto veneto di arti grafiche.
- Programmi 1945-46 = Programmi del R. Istituto Universitario di Economia e Commercio* (1945-46). Venezia: Libreria Universitaria.
- Sanders, Thomas Henry (1923). *Problems in Industrial Accounting*. Chicago: AW Shaw Company. URL [https://babel.hathitrust.org/cgi/pt?id=uc1.\\$b38332;view=1up;seq=9](https://babel.hathitrust.org/cgi/pt?id=uc1.$b38332;view=1up;seq=9) (2018-08-24).
- Zeff, Stephen (2008). «The contribution of the Harvard Business School to Management Control, 1908-1980». *Journal of Management Accounting Research*, 20, 175-208.

