

LA CONTABILIDAD Y LA PARTIDA DOBLE: REPERCUSIÓN EUROPEA DE LA OBRA MAESTRA DE LUCA PACIOLI (SIGLOS XVI-XVIII)

ACCOUNTING AND DOUBLE-ENTRY BOOKKEEPING: EUROPEAN REPERCUSSION OF LUCA PACIOLI'S SEMINAL WORK (16TH-18TH CENTURIES)

Miguel Gonçalves¹
Miguel Maria Carvalho Lira²

RESUMEN: El artículo asume como finalidad la de analizar como se procesó la divulgación del método de la partida doble, con especial relevo para la literatura contabilística que en mucho ayudó a su difusión. De entre los diversos autores que contribuyeron para su generalización y difusión, se destaca *Luca di Bartholomeu dei Pacioli*. Por consiguiente, el artículo también tiene como objetivo presentar una reseña de los principales aspectos de la vida y de la obra de este tratadista de la Contabilidad, considerado por muchos el precursor de nuestra disciplina, por haber publicado en 1494 en Venecia la *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*, obra primordial en el dominio de nuestra especialidad, más concretamente una sección suya - el *Tratatus Particularis de Computis y Scripturis* (De las Cuentas y las Escrituras).

Palabras-clave: Historia de la Contabilidad. Partida Doble. Registros Contabilísticos. Luca Pacioli. *De Computis et Scripturis*.

ABSTRACT: This article aims to examine how Double-Entry Bookkeeping was widespread in Europe (16th-18th centuries), with particular regard to Accounting literature. Among the various authors who contributed for their generalization and diffusion, *Luca di Bartholomeu dei Pacioli* stands out. Therefore, the article also seeks to present an overview of the main aspects of the life and work of this important Accounting's author, considered by many the precursor of our discipline, for having published in 1494, in Venice, the *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*, a seminal work in the domain of our discipline, more specifically it's section entitled *Tratatus Particularis de Computis y Scripturis* (Particular Treatise on Accounts and Bookkeeping).

Keywords: Accounting History. Double-Entry Bookkeeping. Accounting Records. Luca Pacioli. *De Computis et Scripturis*.

¹ Profesor de Contabilidad en el Instituto Superior de Contabilidad y Administración de Coimbra - ISCAC (PORTUGAL); Post-Graduado en Economía - Universidade de Coimbra, Portugal; Magister en Contabilidade y Auditoria - Universidade de Aveiro, Portugal; Doctorando en Contabilidade - Universidade do Minho, Portugal;

² Profesor de Contabilidad en el Instituto Superior de Contabilidad y Administración de Coimbra - ISCAC (PORTUGAL); Magister en Contabilidade y Auditoria - Universidade Aberta, Portugal; Doctorando en Contabilidade - Universidade Aberta, Portugal;

INTRODUCCIÓN

El principal objetivo del artículo se prende con la presentación de una reseña sobre el desarrollo del método de las partidas dobles con especial relevo para la literatura contabilística que contribuyó para su diseminación en Europa Occidental en los siglos XVI al XVIII.

Con vista a la concretización del objetivo enunciado, el trabajo se estructura en cuatro secciones adicionales, además de esta introducción. La primera sección alude a la temática de la Contabilidad en la Edad Media, período en que la partida doble habrá emergido. En seguida, la segunda sección trata de introducir en la exposición Luca Pacioli, autor de la obra primordial *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*, publicada en 1494. Consecuentemente, la tercera sección realza la importancia de su obra, dedica atención a sus principales aspectos biográficos y, fundamentalmente, analiza en Europa Occidental en los siglos XVI, XVII y XVIII la repercusión que el autor ejerció en numerosos otros tratadistas que, en conjunto, también contribuyeron para la difusión del método de las partidas dobles. Finalmente, presentamos las conclusiones del trabajo.

El protocolo de búsqueda utilizado respetó los siguientes trámites, de acuerdo con la concepción de Raupp y Beuren (2006): cuanto a los objetivos, descriptiva; cuanto a los procedimientos, bibliográfica; y cuanto al abordaje del problema, cualitativa.

Según los autores, la búsqueda descriptiva se configura como un estudio intermediario entre la búsqueda exploratoria y la explicativa, esto es, no se presenta tan preliminar como la primera ni tan profunda como la última, al paso que las búsquedas bibliográficas son las desarrolladas mediante material ya trabajado, o sea, fuentes de evidencia secundarias, principalmente libros y artículos científicos (técnicos y/o académicos). En este particular aspecto, se considere también el entendimiento de Cervo y Bervian (2002), cuando especifican que la búsqueda bibliográfica es aquella que explica un problema a partir de referenciales teóricos publicados en documentos y que puede ser realizada independientemente de la búsqueda descriptiva o experimental. Por su lado, la investigación cualitativa es aquella que no utiliza ningún instrumento matemático, estadístico o econométrico (RAUPP; BEUREN, 2006; VIEIRA; MAJOR; ROBALO, 2009).

El presente trabajo visa así concursar para el incremento del conocimiento de la evolución del pensamiento contabilístico europeo, basándose para

el efecto en presupuestos teóricos interpretativos, adoptando como metodología un abordaje cualitativo y como método de investigación el bibliográfico.

1. LA CONTABILIDAD EN LA EDAD MEDIA Y EL SURGIMIENTO DE LA PARTIDA DOBLE

El período histórico conocido como Edad Media abarcó, aproximadamente, mil años, desde el final del Imperio Romano del Occidente, en 476 d.C., hasta la caída de Constantinopla, capital del Imperio Romano del Oriente, en 1453. Los historiadores modernos subdividieron este largo espacio temporal en dos etapas:

- Alta Edad Media (siglos V a X) y
- Baja Edad Media (siglos XI a XV).

1.1. LA CONTABILIDAD EN LA ALTA EDAD MEDIA

El mundo Romano, sucediendo al Griego, fue escenario de grandes acumulaciones de riqueza, por lo que su Contabilidad, en las diferentes fases de su civilización (Monarquía, República e Imperio) puede ser calificada como de superior, de gran calidad, a pesar de la poquísima prueba material que ha llegado a nuestros días. Por otras palabras, la economía de la Edad Antigua llegó a su apogeo en el período Romano. Los intercambios comerciales eran realizados por todo el imperio, y entre éste y el mundo bárbaro más allá de sus fronteras. Así, no es de extrañar que la Contabilidad de los viejos tiempos haya alcanzado su más alta expresión en el Imperio Romano (GONÇALVES Y LIRA, 2009).

Después de las invasiones bárbaras que resultaron en el fin del Imperio Romano del Occidente, muchos de los progresos realizados por la antigua Roma se perdieron, al mismo tiempo que se dio una considerable reducción de la actividad económica, sobre todo del tráfico comercial. Y esto porque después del desaparecimiento del Imperio lo que siguió fue el caos político, económico y social, y que resultó en la total destrucción de todo aquello que los Romanos, paciente y metódicamente, habían concebido y realizado a lo largo de muchos siglos.

Sumariamente, se podrán enumerar unas cuantas circunstancias asociadas a esta época sombría: el casi total desaparecimiento de la administración pública, muy desarrollada entre los Romanos; la reducción de las fuentes de actividad económica; la reducción del

tráfico comercial; el menor uso del crédito; la falta de vías de comunicación; la disminución de la actividad económica; la reducción de la producción agrícola; la disminución de la población; el incremento del latifundio; y el corte de las comunicaciones con la economía oriental.

De esta forma, y teniendo en consideración este ambiente económicamente hostil, no es de admirar que no sean conocidos registros contabilísticos innovadores fechados de este período. Dentro de esta perspectiva, y de acuerdo con Melis (1950, p.9), citado por Cosenza (1999, p. 90), “la Contabilidad adquirió, al inicio de la Edad Media, formas tan rudimentarias que le llegaba a recordar los milenios anteriores”.

Vlaemminck (1956) juzga no ser posible relacionar la Contabilidad en la Edad Media con sus predecesoras de la Antigüedad Clásica. En el polo opuesto, Monteiro (1979) no concuerda, porque considera poco verosímil que todo pasase a ser inventado de nuevo. Con los progresos de la técnica contabilística en el Oriente, el autor piensa que no es creíble la idea de que se haya totalmente perdido, con la caída del imperio Romano en el Occidente, toda la tradición contabilística de ese tiempo.

A pesar de eso, esta sombra que cayera sobre el mundo occidental, no alcanzó a Grecia y Egipto, porque este último territorio, en particular, quedó bajo el dominio árabe en el año de 650 d.C.. A partir de esta época, los registros egipcios, de los cuales existen ejemplares de inventarios, cuentas-corrientes y cuentas domésticas, por ejemplo, pasan naturalmente a mostrar su influencia árabe.

1.2. LA CONTABILIDAD EN LA BAJA EDAD MEDIA: LA RELEVANCIA DE LAS REPÚBLICAS DEL NORTE DE ITALIA

A partir del siglo XI se observa en Europa un movimiento de renacimiento económico que, con el ascenso de la burguesía, da inicio a la alteración del orden vigente en el mundo medieval. Estas alteraciones irán a llevar, por ejemplo, a que la Iglesia tenga cada vez menos poder sobre los individuos y los Estados.

Los dos principales polos de este resurgimiento económico y social fueron las repúblicas italianas y Flandes. En estas dos regiones, además de un intenso comercio con otros pueblos, se desarrolla la pequeña industria, principalmente la de los tejidos. La economía monetaria vuelve a substituir el casi total regreso a la economía natural ocurrida en el período anterior. El crédito se propaga y con él surgen las letras de

cambio y otros títulos, originados por el surgimiento, en esta época, de banqueros, cuya actividad florecía con los préstamos con garantía, al mismo tiempo que promovían transacciones comerciales mediante el seguro de los navíos. Marques (2000b) es de opinión que este desarrollo de la actividad comercial forzó un perfeccionamiento, gradual pero rápido, de la técnica contabilística y que, en consecuencia, en un período relativamente corto, se evoluciona del registro por partida simple para el método de registro por partidas dobles.

Sin embargo, es en el siglo XII, como bien lo hace notar Monteiro (1979), que la contabilidad despierta del adormecimiento a que estaba votada desde finales del Imperio Romano del Occidente, mucho contribuyendo para el efecto diversos factores como, por ejemplo, la acción de las *cruzadas*.

Las *cruzadas* constituyeron un acontecimiento histórico importante, pues resultaron en un aumento de la intensidad del tráfico comercial en Europa, y entre esta y el Oriente, fundamentalmente por dos órdenes de razones: (1) por un lado, los cruzados necesitaban de barcos y de mantenimientos y, (2) por otro, al regresar de la Guerra Santa, contribuían para el aumento de la demanda de los productos orientales, de que son ejemplo el marfil y las perlas, productos que habían conocido en sus incursiones al Oriente. Como consecuencia, el movimiento de las cruzadas sirvió para, en una primera fase, estimular el comercio y, en una segunda etapa, desarrollar la industria, pues era indispensable al Occidente crear productos que sirviesen de objeto de trueque, como la sal, cueros curtidos y trabajados, maderas y armas.

Entre los dos extremos geográficos se situaba el mar Mediterráneo. Amorim (1968, p.70) nos sintetiza magistralmente la enorme importancia de esta conexión marítima: “sirvió de vínculo a los intercambios comerciales, cuyo establecimiento y mantenimiento exigían la utilización de una enorme flota mercante que, con sus reglamentos, sus leyes, sus instituciones de seguros y el apoyo de una eficiente diplomacia comercial, constituyeron la más extraordinaria y la más perfecta organización económica de la Edad Media”.

La expansión del comercio mediterráneo hizo resurgir y progresar la Contabilidad practicada en la última fase del imperio Romano, destacándose el desarrollo registrado en las repúblicas italianas de Venecia, Génova y Florencia.

Sucede así que, con base en un tan activo desarrollo del comercio internacional marítimo, se crearon condiciones para el retomar de la contabilidad

mercantil, que estancara después del declino del imperio Romano. Se necesitaban nuevos procesos contabilísticos como forma de dar respuesta a las corrientes comerciales de ámbito internacional. La preocupación de los comerciantes (empresarios) era ahora otra, en la medida en que sus productos deambulaban por largos viajes, dejando de estar bajo los ojos vigilantes de sus propietarios.

Estaban así creadas condiciones para el regreso a transacciones comerciales efectuadas a crédito y, principalmente, para el regreso de la necesidad del control del patrimonio a través de registros adecuados y fiables. En estos términos, asistimos al “renacimiento de la Contabilidad” (AMORIM, 1968, p.72).

1.3. EL SURGIMIENTO DE LA PARTIDA DOBLE

Remonta al siglo XIII, más específicamente a 1211, el aparecimiento del primero registro de la partida doble (OLDROYD Y DOBIE). Se admite que el método en análisis haya surgido de una forma natural, como evolución lógica de la partida simple, consistiendo esta última en el registro de cualquier hecho apenas en el *debe* o en el *haber* de una cuenta sin el correspondiente registro del mismo hecho (en simultáneo) en otra o en otras cuentas.

Una definición feliz de partida doble es la que nos he dada por Monteiro (1973, p. 47-48): “la partida doble constituye un método de escriturar las cuentas, el cual consiste, esencialmente, en registrar el mismo hecho doblemente, a débito de una cuenta o cuentas y a crédito de otra o de otras, de modo a formar una igualdad de valores que ofrece un control modelar”.

En lo que respecta a la determinación del nacimiento de la partida doble, es de referir que la literatura contabilística es consensual al indicar que el mismo reside en el campo de la incerteza. Sin embargo, nos es posible configurar las siguientes hipótesis para su gestación:

El método de las partidas dobles nació en Oriente, habiendo llegado a las repúblicas italianas del norte de Italia, resultado del intenso comercio de las mismas con el Oriente;

Las primeras cuentas por partida doble fueron usadas por los templarios franceses. Esta tesis fue defendida por Meunier (1975), citado por Cosenza (1999). Según el autor, los métodos y prácticas contabilísticas de los templarios habrían sido absorbidos, más tarde, por los venecianos;

El método de la partida doble era practicado en Sicilia en el año de 1133. Esta hipótesis, poco

consistente, fue levantada por Ángel Sinesio, monje benedictino (CAÑIZARES ZURDO, 1933).

Al respecto de la hipótesis del origen de la partida doble localizarse fuera de Europa, cabe subrayar que la gran mayoría de los historiadores de la Contabilidad examinadores de este tema (casos de Littleton (1933), Raymond de Roover (1956), Chatfield (1977)) realizó sus investigaciones con base en evidencias documentales occidentales, o sea, buscaron únicamente factores atribuidos o relacionados con el capitalismo renacentista. Tal vez que por eso hayan acabado por ignorar el hecho de que los aspectos económicos, sociales y políticos del Oriente podrían, también, haber sido objeto de manuscritos que vieses a ser conocidos en el Occidente o pudiesen traer contribuciones interesantes, en términos teóricos, para la historia contabilística.

1.4. EL CONTEXTO DEL SURGIMIENTO DEL SISTEMA DE LA PARTIDA DOBLE

Sintetizando algunos de los aspectos ya referenciados a lo largo de la exposición, y acrecentando otros, se vuelve posible enumerar unos cuantos factores que, cohabitando entre ellos, contribuyeron para el aparecimiento del método de la partida doble:

- advenimiento del capitalismo. Aumento del tráfico comercial, aumento de la realización de operaciones de crédito y respectivo desarrollo del sector bancario;

- mayor necesidad de dar relevo a las cuentas de lucro. Este factor interconecta, como es fácil constatar, con el que le antecede. De referir que este deseo por el lucro fue fuertemente suprimido en la Alta Edad Media, ya que su realización era considerada inmoral (influencia de la Iglesia Católica);

- mentalidad lógica más aguda (a través de la influencia de las Matemáticas, más concretamente de la Aritmética). No sorprende, pues, que las primeras obras impresas sobre Contabilidad contengan, en sus títulos, casi siempre la expresión *Aritmética* (por ejemplo; el “*Luminario di Arithmetica, libro doppio*” de Giovanni António Tagliente (1525));

- surgimiento en el siglo XIII, en Italia, de las Escuelas de Aritmética (*Scuole d’Ábaco*). Se trataba de escuelas de cálculo en las cuales los maestros el enseñaban aplicado a las operaciones comerciales y bancarias y también a las reglas elementares de Contabilidad;

- aplicación de la numeración árabe a la

escrituración, lo que se habrá traducido en un gran desarrollo para la Contabilidad, en la medida en que la escrituración contabilística en números romanos dificultaba, y mucho, el proceso de mensuración de los hechos administrativos³;

– otros desarrollos científicos y tecnológicos. Como ejemplos, listamos la invención de la prensa y la introducción en Europa del papel.

Inclinándose también sobre esta problemática, Kam (1989) concluyó la existencia de determinados pre-requisitos (fuerzas sociales) como elementos que, ocurriendo en simultáneo, potenciaron el apareamiento de la partida doble. En estos términos, el autor resumió las fuerzas sociales como sigue: a) espíritu capitalista; b) factores político-económicos y c) innovaciones tecnológicas. Esquemáticamente:

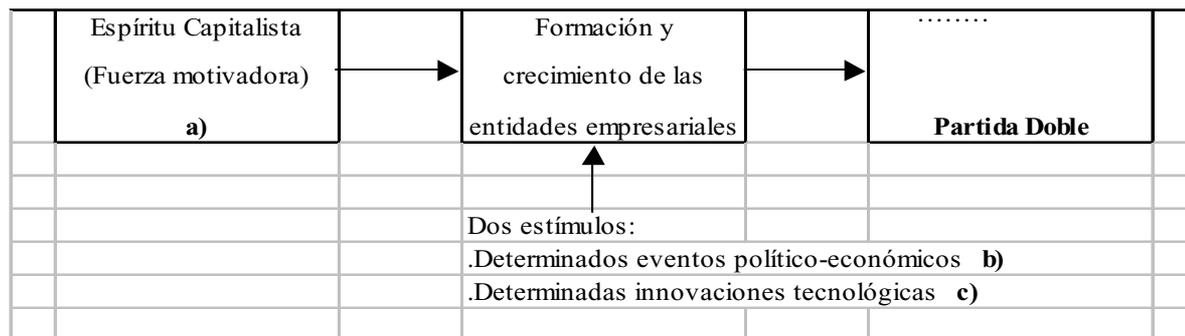


Tabla 1: Pre-requisitos (fuerzas sociales) que potenciaron el apareamiento de la partida doble
Fuente: adaptado de Kam (1989: 45)

Leyenda:

a) Reconocimiento de la obtención del lucro, reconocimiento de la propiedad privada, el comercio, el capital y el crédito; b) El desarrollo del comercio, la complejidad de los mercados y los gobiernos volteados para la economía; c) La escrita árabe, la aritmética y el dinero.

2. EL INICIO DE LA CONTABILIDAD MODERNA

Según Cravo (2000, p.33) “el método de la partida doble constituye el marco de referencia de la contabilidad moderna”.

García García (1996, p.40), enfatizando también el papel de la partida doble en la ciencia contabilística, escribe admirablemente: “en mi opinión, la partida doble es, con efecto, una fantástica obra de constructivismo sistemático pre-científico en que materiales heteróclitos se combinan en una extraordinaria coherencia interna articulados por una especie de interacción fuerte (al modo de como protones y neutrones se combinan dentro del núcleo atómico) que le dan ese sello característico de obra acabada compacta e indestructible. La partida doble

resistió casi intacta desde su invención que hizo afirmar a un talento matemático de la talla de *Arthur Cayley* que la partida doble era una ciencia perfecta y aún creo que arrancó frases de admiración al genio de *Goethe*”⁴.

Adicionalmente, puede aún levantarse a un tópico de discusión relacionado con la paternidad de la invención del método de la partida doble.

En este sentido, muchos son aquellos que, no sabiendo bien lo que es la Contabilidad, habrán oído decir, o por lo menos, juzgado entender, que ella fue inventada por un hombre de nombre *Luca di Bartholomeu dei Pacioli*, porque en 1494 publicó, por “compasión por los ignorantes”, como él propio refiere (PACIOLI, 1494), una enciclopedia matemática, con 616 páginas, reuniendo las principales enseñanzas de la disciplina hasta entonces, titulada *SUMMA*

*DE ARITHMETICA, GEOMETRIA, PROPORTIONI ET PROPORTIONALITA*⁵.

La importancia contabilística de este manual reside en los treinta y seis capítulos del Tratado XI de la Distinción IX, denominado *DE COMPUTIS ET SCRIPTURIS*, o sea, *De las Cuentas y las Escrituras*, pues éste presenta, en veintiséis páginas, el método de escrituración comercial utilizado en Venecia doscientos años antes - la partida doble.

⁴ Con efecto, es casi del dominio público contabilístico la afirmación de Goethe (1749-1832), escritor y filósofo alemán, de que el método de la partida doble habrá protagonizado una de las más bellas invenciones de la Humanidad.

⁵ Cuyo título iremos a condensar simplemente en *SUMMA*. La obra de Luca Pacioli es escrita en italiano pero está, en la realidad, repleta de latinismos, especialmente al nivel de los principales títulos. La *Summa* se divide en distinciones (o títulos), las distinciones en tratados y los tratados en capítulos. Para una traducción castellana comentada y anotada de la 1.ª obra impresa de Contabilidad, conteniendo también una reproducción fotográfica del trabajo de Luca Pacioli, ver Hernández Esteve (1994).

³ Fue Leonardo Fibonnaci (1170-1250) que introdujo en Europa, por primera vez, la numeración árabe a través de su libro manuscrito de 1202, o “*Liber Abaci*” (Libro del Ábaco).

Sin embargo, esta conclusión puede no ausentarse por el rigor absoluto. Sá (1998) y Marques (2000a) nos recuerdan que, en Italia, antes de Luca Pacioli, una obra exponiendo la contabilidad por partida doble estaba ya manuscrita, perteneciendo su autoría a Benedetto Cotrugli⁶, fechada en 1458, pero impresa en 1573. Se vuelve consensual, por lo tanto, que Pacioli no fue el inventor del método de Contabilidad por partida doble. Tuvo, sin embargo, el ingenio de sistematizarlo por primera vez en una obra impresa en 1494 en Venecia, aprovechando los beneficios del perfeccionamiento de la impresión por Gutenberg.

Sá (1998) escribe que seis obras de Contabilidad circularon en el Oriente antes que la de Pacioli fuese editada, el 10 de noviembre de 1494, citando muy particularmente un trabajo manuscrito de *Abdullah Ibn Mohammed al-Mazandarani*, de 1330, copiado en Teherán. Sá (1998) hace referencia a un autor de elección, *Ismail Otar*, por este último sustentar, en 1984, que la obra de *al-Mazandarani* presenta ya el proceso de la partida doble, en razón de la igualdad entre el débito y el crédito. Que antes de Pacioli hubo literatura contabilística, no subsisten dudas, pero que su obra sería la más famosa, también no se discute.

Dada la importancia de la *Summa* para la Contabilidad, y en especial para la divulgación del método de la partida doble, analizaremos tan relevante obra para los dominios del *debe* y *haber*, no sin antes a nos dedicarnos unas cuantas líneas al primer tratadista del área de conocimiento que aquí nos ocupa.

3. LUCA PACIOLI – CONTRIBUCIÓN PARA LA DIVULGACIÓN DE LA PARTIDA DOBLE

3.1. LA VIDA

Luca Pacioli nació en 1445 o 1447⁷ (MARTELLI, 2010) en la pequeña ciudad de Borgo San Sepolcro (Italia), próximo de las ciudades de Florencia, Perugia, Urbino y Assis. Inició sus estudios muy joven, habiendo sido alumno de *Piero della Francesca*, su coterráneo, treinta años mayor, con el cual aprende los primeros elementos de matemática, los secretos de la perspectiva y las reglas de la pintura.

Antes de ingresar en la orden de San Francisco, benefició de contactos con la realidad mercantil

al servicio del próspero comerciante judío *Antonio Rompiasi*. Para este último, además de los viajes de negocios al servicio del cual emprendía, fue preceptor de tres hijos del dueño de la casa, a los cuales enseñó fundamentalmente la ciencia aritmética.

Perteneciendo ya a la Orden Franciscana, comienza a enseñar las Matemáticas y Teología en diversas escuelas y universidades, teniendo en su actividad pasado por ciudades como Florencia, Zara, Roma, Nápoles, Pádua, Milán, Assis y Urbino.

Estos traslados frecuentes le permiten experiencias diversificadas y proficuos contactos. Sousa (1994) refiere que los poderosos le abren las puertas: son los *Montefeltre*, de Urbino, o los *Sforza*, de Milán. Aquí conoce a *Leonardo da Vinci* y se hacen amigos, compartiendo un período de algunos años, hasta llegando a vivir juntos algunos meses en Florencia, cuando Milán es invadida por los Franceses. Luca Pacioli enseña la perspectiva y la proporcionalidad a *Leonardo*, enseñanzas que permiten a *da Vinci* crear la “Última Cena”.

También la Curia Romana le acoge con afecto. Los Papas *Sixto IV*, *Julio II* y *León X*, un *Médicis*, le conceden su amistad y admiración. De 1491 a 1493, permaneció de forma más o menos frecuente en su tierra natal, en donde se presume que haya preparado el original para la publicación de la *Summa de Arithmetica, Geometria Proportioni et Proportionalita*. Como científico, escribió otras obras siempre conjugadas con su actividad pedagógica, como la *De Divina Proportione*, editada en Venecia, en el año de 1509⁸.

No obstante este conjunto de obras, dicen los especialistas que, como matemático, nada hizo, nada descubrió genuinamente original. Sin embargo, como compilador y vulgarizador, fue genial. “Todos apuntan como uno de los mayores obradores de los progresos que en la historia de la matemática entonces se registraron - debido a la recuperación, sistematización y difusión del viejo saber de los griegos y de los árabes” (SILVA, 1948, p.17).

Después de una rápida pasada por Roma, se retira, en 1515, para su tierra natal, en donde vendría a morir el 19 de junio de 1517 (MARTELLI, 2010).

3.2. LA OBRA SUMMA DE ARITHMETICA, GEOMETRIA, PROPORTIONI ET PROPORTIONALITA

En buen rigor, y como es sobejamente conocido,

⁶ Obra titulada *Della Mercatura e del Mercante Perfetto*, manuscrita en 1458.

⁷ La fecha de su nacimiento es imprecisa.

⁸ Las ilustraciones geométricas de la *De Divina Proportione* son de la autoría de la mano izquierda de Leonardo da Vinci.

la obra de Pacioli no versaba exclusivamente sobre materias de Contabilidad, sino también sobre Aritmética, Álgebra y Geometría, disciplinas anclas de su formación, a par, claro está, de la Teología.

En lo que concierne a la autoría de la obra en causa, autores diversos, de que es ejemplo Fábio Besta, citado por Amorim (1968), afirman que Pacioli plagió en todo o en parte la *Summa*. Este autor refiere que la parte de la obra dedicada a la Contabilidad - el Tratado *DE COMPUTIS ET SCRIPTURIS* - es copia de un manuscrito que se habrá perdido, de la autoría de *Troilo de Cancellaris*, un maestro del ábaco (hoy diríamos maestro de cálculo), que en mediados del siglo XV vivía en Venecia.

Ya el historiógrafo Federigo Melis, citado también por Amorim (1968), discuerda de Besta, refiriendo ser arriesgado avanzar el escenario de plagio en esta materia.

A bien de la verdad, Pacioli nunca se arrogó como el inventor del principio de la partida doble, asumiendo desde el inicio que describía el método de Venecia (o método italiano).

Independientemente de esta controversia, juzgamos que, en substancia, lo esencial de la cuestión se prende con lo inédito de la obra de Pacioli. Como observa Amorim (1968: 98), Luca Pacioli, “bien vistas las cosas, no deja de ser digno da todo la alabanza por haber sido el iniciador de una actividad publicitaria que contribuyó de una manera decisiva para la divulgación y perfeccionamiento de la técnica contabilística”. Con la misma visión parece concordar Marques (2000a, p.72) cuando escribe: “hubiese habido o no por parte de Luca Pacioli la intención de pasar por dueño de lo que no le pertenecía, nadie le podrá retirar el mérito de, antes de cualquier otro, haber hecho imprimir y publicar un libro de Contabilidad”.

Durante el siglo XVI se publicaron varios libros asociados a este tema, no sólo por autores italianos, sino también de otras nacionalidades. Todas estas obras, en el entendimiento de Hendriksen (1970), presentaban una descripción de la escrituración comercial por partida doble semejante a la presentada por el fraile, y que durante los siglos XVI, XVII y XVIII llevaron a la difusión del método de la partida doble por toda Europa.

3.3. EL TRACTATUS DE COMPUTIS ET SCRIPTURIS (EL TRATADO DE LAS CUENTAS Y LAS ESCRITURAS)

El *Tractatus* es compuesto por treinta y seis

capítulos, a lo largo de los cuales son presentadas las principales reglas del método de la partida doble y los libros contabilísticos fundamentales. Podemos referir, por ejemplo, que la primacía de los libros era atribuida al *Libro Mayor*, siendo el *Memorial* y el *Diario* considerados libros auxiliares. Este último tenía como objetivo el de permitir el pasaje del *Memorial* al *Libro Mayor*, como si de una fase intermedia se tratase, entre la del hecho (asiento) relatado en el *Memorial* y su expresión contabilística en el *Libro Mayor*.

En seguida presentamos los treinta y seis capítulos que componen el *De Computis et Scripturis*. En estos términos:

Capítulo 1 - El autor enumera las tres cosas necesarias al verdadero comerciante: 1) dinero; 2) ser un buen contador y saber hacer las cuentas con rapidez y 3) registrar y anotar todos los negocios de forma ordenada (PACIOLI, 1494). Este era el requisito, para Luca Pacioli, más útil, sin el cual la mente de los comerciantes no tenía reposo.

Capítulo 2 - Trata del inventario (AMORIM, 1968). Pacioli refiere que se debe comenzar por las cosas de mayor valor.

Capítulo 3 - Pacioli ejemplifica la construcción de un inventario (AMORIM, 1968).

Capítulo 4 - Pacioli habla sobre el detalle y minuciosidad con que debe anotarse cada partida del inventario (HERNANDÉZ ESTEVE, 1994).

Capítulo 5 - Escribe lo que entiende por administración y cuáles son los tres principales libros de los comerciantes: el *Memorial*, el *Diario* y el *Libro Mayor* (PACIOLI, 1494).

Capítulo 6 - Trata del 1.º libro, el *Memorial*. Cómo se debe escriturar y por quién. Todos los negocios que el comerciante realice, grandes o pequeños, deben minuciosa y detalladamente ser anotados con todos sus pormenores: quién, cómo, qué, cuándo, dónde, por cuánto... (PACIOLI, 1494).

Capítulo 7 - De la manera por la cual se autentican los libros comerciales en las diferentes ciudades; por qué y por quién (HERNANDÉZ ESTEVE, 1994).

Capítulo 8 - Cómo es que las contabilizaciones deben ser hechos en el *Memorial*, con ejemplos (AMORIM, 1968).

Capítulo 9 - Describe nueve maneras por las cuales es habitual un comerciante efectuar sus compras (HERNANDÉZ ESTEVE, 1994).

Capítulo 10 - Se ocupa del segundo libro principal: el *Diario*. Este libro recoge cronológicamente las anotaciones del *Memorial* (HERNANDÉZ ESTEVE, 1994).

Capítulo 11 - Se ocupa de dos términos usados en el *Diario* y usados por los comerciantes en Venecia: “por” y “a” (PACIOLI, 1494).

Capítulo 12 - Se ocupa de la manera de escribir en el *Diario* y de disponer las contabilizaciones por *Debe* (significando “debido a mí”, el propietario) y por *Haber* (significando “confianza”, o “creer en el propietario”) (HERNÁNDEZ ESTEVE, 1994). Pacioli ejemplifica, en este capítulo. Por ejemplo; manera de pasar el inventario (más concretamente el dinero inicial) para el libro del *Diario* - por Caja / / a Capital.

Capítulo 13 - Se ocupa del tercer libro, el libro principal, lo *Libro Mayor* (PACIOLI, 1494). Versa también la manera por la cual las contabilizaciones son transportados del *Diario* para al *Libro Mayor*. Ejemplifica recurriendo a contabilizaciones simples. La *Summa* no tiene contabilizaciones complejas o compuestas; las mismas, según Cravo (2000), sólo aparecerían más tarde, en una obra de 1550, en los Países Bajos, de la autoría de Valentín Mennher.

Capítulo 14 - Aquí habla, de forma general, de la forma de pasar los asientos del *Diario* al *Libro Mayor* y de por qué cada partida del primero da origen a dos, es decir, a una partida doble, en el segundo (CRAVO, 2000).

Capítulos 15 y 16 - Se dan ejemplos prácticos de asientos del *Libro Mayor* (AMORIM, 1968).

Capítulo 17 - Se dedica a especificar el especial cuidado que debe guardar el mercador al registrar las anotaciones y custodiar los comprobantes correspondientes a las operaciones que realice (HERNÁNDEZ ESTEVE, 1994).

Capítulo 18 - Se dan más ejemplos prácticos de asientos en el *Memorial*, *Diario* y *Libro Mayor* (HERNÁNDEZ ESTEVE, 1994).

Capítulo 19 - Se explica la forma de proceder contablemente al efectuar el pago de compras a través de libranzas o por medio de abonos en cuenta bancaria (HERNÁNDEZ ESTEVE, 1994).

Capítulo 20 - Se trata de la contabilización de las operaciones de barata o trueque (HERNÁNDEZ ESTEVE, 1994).

Capítulo 21 - Se explica la forma de contabilizar en los libros normales las operaciones en compañía que se realicen, cuando uno mismo sea el gestor de la compañía (CRAVO, 2000).

Capítulo 22 - Trata de las diversas cuentas de gasto y la forma de contabilizar éstos, con ejemplos prácticos de asientos (AMORIM, 1968).

Capítulo 23 - Trata de la parte dedicada a la contabilidad de una tienda (AMORIM, 1968).

Capítulo 24 - Se destina a explicar la

contabilización de las operaciones realizadas con los bancos de giro y depósito (CRAVO, 2000).

Capítulo 25 - Se habla brevemente de una cuenta de ingresos y gastos extraordinarios, llamada de Entrada y Salida (HERNÁNDEZ ESTEVE, 1994).

Capítulo 26 - Trata de la contabilización de los viajes de negocios, explicándose cómo dichos viajes originan la necesidad de llevar unos libros aparte, que se saldan al regreso (HERNÁNDEZ ESTEVE, 1994).

Capítulo 27 - Trata de una otra cuenta bien conocida, llamada “Lucros y Pérdidas” o “Ventajas y Desventajas”. Como es que ella se debe escriturar en lo *Libro Mayor* y por qué motivo es que no figura en el *Diario* como las otras (PACIOLI, 1494).

Capítulo 28 - En este capítulo se explica, con ejemplos prácticos, la forma de cerrar y arrastrar una cuenta del *Libro Mayor* a un folio nuevo, cuando el anterior se haya completado (PACIOLI, 1494).

Capítulo 29 - Se ilustra sobre cómo se ha proceder para consignar el cambio de año en las cuentas del *Libro Mayor* (PACIOLI, 1494).

Capítulo 30 - Trata de la manera de difundir una contabilización (PACIOLI, 1494).

Capítulo 31 - Se declara la forma de subsanar los errores que puedan producirse (HERNÁNDEZ ESTEVE, 1994).

Capítulo 32 - Explica cómo debe realizarse el cierre del *Libro Mayor* y cómo deben traspasarse los saldos al libro nuevo, después de haber punteado sus partidas con los asientos del *Diario* y de haber efectuado otras comprobaciones diversas (AMORIM, 1968).

Capítulo 33 - Trata de la manera de contabilizar las operaciones que se realicen durante o período de cierre de los libros (HERNÁNDEZ ESTEVE, 1994).

Capítulo 34 - Explica con todo detalle la forma de establecer el balance del *Libro Mayor* (AMORIM, 1968).

Capítulo 35 - Se explica la forma de guardar y archivar los documentos sueltos, tales como libranzas, contratos, recibos, etc., así como también la correspondencia (HERNÁNDEZ ESTEVE, 1994).

Capítulo 36 - Resumen de las reglas y de las maneras de escriturar los libros y de las cosas (como dinero, edificios, tiendas, compras de mercancías, etc.) que conviene escriturar en los libros de los comerciantes⁹ (HERNÁNDEZ ESTEVE, 1994).

⁹ Un resumen de algunas reglas: 1) todos los créditos deben inscribirse en lo *Libro Mayor* en el lado derecho y todos los débitos en el lado izquierdo; 2) todas las contabilizaciones en lo *Libro Mayor* deben ser dobles, esto es, si se hiciera una contabilización en el crédito, debe hacerse una contabilización en el débito; 3) cada contabilización a débito o a crédito en lo *Libro Mayor*, debe comprender el día de la operación, el monto y la causa; 4) la cuenta “caja” debe ser deudora o estar saldada.

3.4 REPERCUSIÓN DE LA OBRA DE PACIOLI Y DE LA PARTIDA DOBLE EN EUROPA OCCIDENTAL (SIGLOS XVI-XVIII)

Ya aquí mencionamos que fueron numerosos los tratadistas que sucedieron a Pacioli, los cuales, en gran parte, se basaron en su obra. Para el efecto se señalan los siguientes:

1) Inglaterra

Hugh Oldcastle (1543). Primer autor inglés a publicar una obra acerca de la partida doble.

James Peele (1569). Su principal contribución fue la obra "*Pathe waye to perfectness in the accompts of Debtor and Creditor*", pero Cravo (2000) escribe que el libro no aportó grandes novedades.

John Weddington (1567). Propuso la introducción de varios libros auxiliares, por tipo de operación, innovación embrionario de un sistema centralizador. Este sistema consiste en la existencia de varios diarios independientes para familias de operaciones - de caja, de compras, de ventas,... - y después centralizarlos en un diario central, lo que permite que cada libro pueda ser rellenado por un técnico diferente, sin que el registro de una operación tenga que esperar por el registro de otra.

2) Países Bajos

Jan Ympyn (1543). Primer autor a publicar una obra en flamenco. Monteiro (1979: 71) asume tratarse de una obra de "gran claridad didáctica, con conceptos originales, conteniendo una verdadera monografía contabilística". Refiere aún que se trata de una de las obras más conocidas de la literatura contabilística del siglo XVI, hasta porque fue traducida para el francés, siendo inclusivamente la primera obra contabilística escrita en ese idioma.

Valentín Mennher (1550). Primer autor a escribir sobre contabilizaciones complejas y compuestas. Recordemos que el *De Computis et Scripturis* de Pacioli sólo hacía referencia a contabilizaciones simples. Obra publicada en Antuérpia.

Martin van den Dyke (1598). En una obra publicada en Antuérpia presenta por primera vez la cuenta colectiva de "Mercancías Generales", i.e., trata por primera vez del concepto de la cuenta sintética de mercancías.

Simon Stevin (1608). Matemático. Primer autor a estudiar la Contabilidad Pública, bajo el nombre de "*Contabilidad del Príncipe*", sustentando que le debe ser aplicada la partida doble.

3) Alemania

Wolfgang Schweicker (1549). Su principal contribución fue la cuenta colectiva de Deudores y Acreedores.

Sebastian Gamersfelder (1570). Es el primer tratadista que presentó reglas para el movimiento de cuentas a debitar y a acreditar.

4) Francia

Pierre de Savonne (1567). Fue el primer autor de lengua francesa con la obra "*Instruction et manière de tenir des livres de compte por parties doubles, soit en compagnie soit en particulier*".

Jacques Savary (1675). Autor que colaboró en la redacción de la Ordenanza de Jean Baptiste Colbert de 1673 (ministro de Luis XIV).

Claude Irson (1678). En su tratado, por primera vez, la determinación de los lucros y pérdidas origina contabilizaciones en el *Diario* en final de ejercicio. El autor queda también conocido por efectuar una primera tentativa de establecer la Historia de la Contabilidad, de acuerdo con Cravo (2000).

Matthieu de la Porte (1673). El más importante autor francés de esta época. Es considerado como el precursor del sistema centralizador, con los diversos libros auxiliares.

5) España

Antich Rocha (1565). Profesor en la Universidad de Barcelona. Su obra no habrá pasado de una traducción para el castellano del manual de Valentín Mennher (SILVA, 1948; HERNÁNDEZ ESTEVE, 1981).

Bartolomé Salvador de Solórzano (1590). Comerciante de profesión, publicó, en Madrid, la primera obra genuinamente española con aplicación de la partida doble.

6) Portugal

João Baptista Bonavie (1758). Su obra presentaba el pomposo título: "*Mercader exacto en sus libros de cuentas, el methodo fácil para cualquier mercader y otros arreglen sus cuentas con la clareza necesaria, con su Diario, por los principios de la partida doble, según la determinación de Su Majestad*" [traducción al castellano]. Es el primer trabajo en lengua portuguesa sobre Contabilidad por partida doble.

Anónimo (1764). Título: "*Tratado sobre la Partida Doble*". Primera edición en Dublín y segunda en Lisboa, en 1792. Vlaemminck (1956) dice suponerse ser un religioso con el apellido *Carvalho*.

João Henrique de Sousa (1765). Primer profesor

de la Escuela de Comercio (Lisboa) teniendo ahí aleccionado parte del primer curso trienal de la existencia de esta academia, de 1759 la 1762.

A pesar de eméritos profesores y operosos publicistas de la historia de la Contabilidad portuguesa, como Martins (1944), Silva (1948, 1970, 1984), Amorim (1968), Caiado (2000) y Carqueja (2002), clasificaron la obra de Bonavie como pionera en lengua portuguesa, Vlaemminck (1956), Monteiro (1979) y Rodrigues (2000), refieren la existencia de un libro publicado en Ámsterdam de autoría de *Gabriel de Souza Brito*, posiblemente un judío portugués de ascendencia española, titulado “*Norte Mercantil*”. Indicaban ser este, por lo tanto, el primer libro portugués de Contabilidad.

Aún muy recientemente, Guimarães (2005) colocaba la hipótesis de haber una edición portuguesa, pero hoy la duda está deshecha, porque el tratado está escrito en castellano y se denomina “*Norte mercantil y crisol de cuentas dividido en tres livros, en los cuales se tratan por modos muy faciles, y breves de la arithmetica y especulativa com todas las reglas, y secretos de essa arte, y de os giros de cambios de una plaça a outra, y las monedas corrientes, que ay en Europa, y fuera della, y la declaracion del livro de caxa y su manual de cuentas de mercaderes*”. Vale la pena decir, para concluir, que se trata de un plagio de obras españolas anteriores, como atesta Hernández Esteve (1985).

7) Itália

Giovanni Antonio Tagliente (1525). Matemático. Según Cravo (2000), se limita a acrecentar unos cuantos ejemplos a la obra de Pacioli.

Domenico Manzoni (1534). Su manual acrecienta cerca de trescientos ejemplos de registros en el *Diario* y correspondiente pasaje al *Libro Mayor* (CRAVO, 2000).

Girolamo Cardano (1539). Matemático y Doctor en medicina, escribe sus libros en latín - lengua científica de la época.

Alvise Casanova (1558). La mayor contribución respecta a lo estudio de una entidad empresarial.

Benedetto Cotrugli (1573). Autor de una obra manuscrita (1458), titulada *Della Mercatura e del Mercante Perfetto*, pero impresa en 1573, como escribimos.

Angelo Pietra (1586). Monje benedictino, adoptó la contabilidad comercial a la de los monasterios y en general a la de todos los organismos no lucrativos. Fue el primer autor a ocuparse de las cuentas de previsión,

i.e., del presupuesto. Por la lucidez de su obra, es considerado por muchos como uno de los primeros grandes autores de obras de Contabilidad (SÁ, 1998).

Giovanni Antonio Moschetti (1601). Autor de obras más especializadas, como la primera de Contabilidad Industrial, en 1601 (SÁ, 1998).

Simon Grisogono (1609). Abandonando la partícula “por” de Luca Pacioli, establece el formato actual de redacción de las contabilizaciones en el *Diario: Caja a Capital*, por ejemplo.

CONCLUSIONES

La evolución de la partida simple para la partida doble se tradujo por un desarrollo gradual, no siendo el corolario de los esfuerzos de un solo autor o persona a quien pueda imputarse los elogios del descubrimiento. La vulgarización de este método por el continente europeo ocurrió en períodos de tiempo diferentes, sucediendo a las pioneras repúblicas italianas los Países Bajos, el Reino Unido, Alemania, Francia, España y Portugal.

De entre los autores que se inclinaron sobre el método de la partida doble existe uno que, obviamente, se destaca: Luca Pacioli. Mucha de su importancia para la Contabilidad adviene de la publicación, en 1494, de la *Summa de Arithmetica, Geometria Proportioni et Proportionalita*, que contenía el célebre *De Computis et Scripturis*. Aquí, Pacioli escribe sobre cómo se debe escriturar, cuáles cuidados son necesarios, cuáles son los principales registros, como saldar cuentas, cuales son los principales libros que deberían ser usados, entre otros temas.

Por último, decimos que en nuestra opinión la **semilla plantada por Pacioli** y sus seguidores fue muy importante para la creación de Escuelas de Comercio en Europa. En estas escuelas se enseñaba Contabilidad por partida doble y las mejores prácticas para los estudiantes estaban en los libros escritos por los seguidores de Pacioli. Por ejemplo, según Rodrigues *et al.* (2007) había en 1338 en Florencia seis *Scuole d'Ábaco*¹⁰ y en 1613 había en Nuremberga (Alemania) cuarenta y ocho *Scuole d'Ábaco*.

Thomas Watts, un profesor de las Matemáticas, estableció en Inglaterra en 1715 una Escuela de Comercio privada que se cree ser la primera academia privada de Comercio en Europa después de las *Scuole d'Ábaco* – su nombre fue *Little Tower Street Academy* (RODRIGUES *et al.*, 2007). Tres años después, en 1718,

¹⁰ Las Scuole d'Ábaco eran academias privadas.

Martin Clare, miembro de la *Royal Society*, fundó otra escuela privada – la *Soho Academy* (RODRIGUES *et al.*, 2007). También en Alemania, según Redlich (1957) y Gonçalves (1960), se estableció en Hamburgo una escuela privada con la designación de *Hamburgische Handlungskammer – Akademie Hamburg*.

Sin embargo, en meados de lo siglo XVIII, específicamente el 1.º de septiembre de 1759, ha nacido en Portugal de forma plenamente oficial y pública (e también gratuita) la primera escuela europea de Comercio y Contabilidad, bajo el gobierno de *Marquês de Pombal* (RODRIGUES; GOMES, 2002; RODRIGUES *et al.*, 2003). Por lo tanto, fue promulgada la ley de 19 de mayo de 1759, marcando lo comienzo oficial de la *Escola de Comercio de Lisboa* (1759-1844) (Portugal, 1759). Cabe destacar que la fecha de lo primer libro de Contabilidad portugués es 1758 (João Baptista Bonavie) y este libro fue un manual obligatorio en la *Escola de Comercio de Lisboa*.

Resulta así interesante apuntar que la difusión de la partida doble en Europa, con especial relevo para la literatura contabilística que en mucho ayudó a su propagación, teniendo como precursor Luca Pacioli y su *Summa*, fue un de los factores clave para la expansión de los conocimientos que llevaron a la creación de Escuelas de Comercio europeas (públicas y privadas).

Este trabajo presenta como principal limitación la circunstancia de apenas reportarse a la repercusión de la obra de Luca Pacioli en Europa Occidental. En este sentido, sería importante estudiar las primeras difusiones del conocimiento contabilístico por partidas dobles en países del Medio Oriente, una vez que el ilustre profesor António Lopes de Sá refiere que “nada menos de seis obras [manuscritas] de Contabilidad circularon en el Medio Oriente antes de que la de Pacioli fuese editada” (SÁ, 1998, p.51).

En esta línea, el artículo abre puertas a nuevas avenidas de investigación que se prenden con búsquedas futuras relacionadas con la hipótesis de que la cultura islámica poseía ya antes de Luca Pacioli un considerable avance en la literatura contabilística en relación a los demás países europeos.

Otra dirección a seguir podrá pasar por una más sólida caracterización de la evolución del pensamiento contabilístico de cualquiera de los diferentes países aquí referidos (Inglaterra; Países Bajos; Alemania; Francia; España, Italia o Portugal), sobretodo a través del estudio de la singular envolvente socio-económica de cada una de esas naciones, lo que permitirá con certeza la obtención de conclusiones más sustentadas en lo que toca al desarrollo de la Contabilidad en Europa Occidental en los siglos XVI, XVII y XVIII.

REFERÊNCIAS

AMORIM, Jaime Lopes. *Digressão Através do Vetusto Mundo da Contabilidade*. Porto: Livraria Avis, 1968.

BONAVIE, João Baptista. *Mercador exacto nos seus livros de contas, ou método fácil para qualquer mercador, e outros arrumarem as suas contas com a clareza necessária, com seu Diário, pelos princípios das partidas dobradas, segundo a determinação de Sua Majestade, etc.* Parte I. Lisboa, 1758.

CAIADO, António Pires. “The teaching of Accounting in Aula do Comércio (1759-1844)”. Comunicação apresentada no VIII Congresso Mundial de Historiadores de Contabilidade, *Academy of Accounting Historians*, Madrid, 1-9, 2000.

CAÑIZARES ZURDO, José María. *Ensayo Histórico sobre Contabilidad*. Madrid: Ed. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), 1933.

CARQUEJA, Hernâni Olímpio. “Do saber da profissão às doutrinas da academia”. Separata anexa à *Revista de Contabilidade e Comércio* 234/235, vol. LIX, 2002.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. *Metodologia Científica*. 5.ed. São Paulo: Makron Books, 2002.

CHATFIELD, Michael. *A History of Accounting Thought*. New York: Robert E. Krieger Publishing, 1977.

COSENZA, José Paulo. *A Evolução da Escrituração Contábil Através dos Tempos: uma Revisão Histórica da Contabilidade Contemporânea com base na Literatura Contábil*. Dissertação de Doutorado. Rio de Janeiro: Universidade Estadual do Rio de Janeiro, 1999.

COTRUGLI, Benedetto R. *Della Mercatura et del Mercante Perfetto*. Veneza, 1573.

CRAVO, Domingos José da Silva. *Da Teoria da Contabilidade às Estruturas Conceptuais*. Aveiro: Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro, 2000.

GARCIA GARCIA, Moisés. “La teoría de la Contabilidad a debate (crítica de la partida doble)”. *Partida Doble*, 64, 36-42, 1996.

GONÇALVES, Júlio César da Silva. *A Aula do Comércio*. Lisboa: [s.n.], 1960.

GONÇALVES, Migu; LIRA, Miguel Maria Carvalho. “Ensayo sobre la presencia de la Contabilidad en las civilizaciones antiguas”. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría*, 40, Bogotá, 161-182, 2009.

GUIMARÃES, Joaquim Fernando da Cunha. *História da Contabilidade em Portugal: Reflexões e Homenagens*. Lisboa: Áreas Editora, 2005.

HENDRIKSEN, Eldon. *Teoría de la Contabilidad*. Barcelona: Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana, 1970.

HERNÁNDEZ ESTEVE, Esteban. “Contribución al estudio de la historiografía contable en España”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 34, 11-30, 1981.

_____. “A spanish treatise of 1706 on double-entry bookkeeping: ‘Norte Mercantil y Crisol de Cuentas’, by Gabriel de Souza Brito”. *Accounting & Business Research*, 15 (60), 291-296, 1985.

_____. *Luca Pacioli: de las Cuentas y las Escrituras*. Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), 1994.

KAM, Vernon. *Accounting Theory*. 2. ed. New York: John Wiley & Sons, 1989.

LITTLETON, A. C. *Accounting Evolution to 1900*. New York: American Institute Publishing Co., 1933

MARTELLI, Matteo. “Pacioli 2010 - Aggiornamenti bibliografici”. *VII Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad de la Comisión de Historia de la Contabilidad de AECA*, Universidade de León, 10-11-12 Noviembre. Publicación en obra digital D.L.: LE-1556-2010. Universidade de León. España, 2010.

MARQUES, Maria da Conceição da Costa. “A evolução do pensamento contabilístico nos séculos XV a XIX”. *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, 414, 69- 72, 2000a.

_____. “A evolução do pensamento contabilístico nos séculos XV a XIX”. *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, 415, 107-111, 2000b.

MARTINS, Everard. “Ensaio de bibliografia portuguesa de Contabilidade”. *Revista de Contabilidade e Comércio*, 47 e 48, 260-278, 1944.

MELIS, Federigo. *Storia de la Ragioneria: Contibuto alla Conoscenza e Interpretazione delle Fonti piú Significativa della Storia Economica*. Boloña: Cesare Zuffi Editore, 1950.

MEUNIER, Achille Dauphin. *Histoire de la Banque*. 5.ed. Paris: Press Universitaires de France, 1975.

MONTEIRO, Martim Noel. *Contabilidade & Gestão: Ideias, Técnicas, Doutrinas, Comentários*. Vol. 1. [s.l.]: Atlântida Editora, 1973.

_____. *Pequena História da Contabilidade*. Lisboa: Edições APOTEC, 1979.

OLDROYD, D.; DOBIE, A. J. “Bookkeeping”. In EDWARDS, J.R. y WALKER, S. (2009) (eds.). *Routledge Companion to Accounting History*, 95-119. London and New York: Routledge Taylor & Francis Group, 2009.

PACIOLI, Luca. *De las Cuentas y las Escrituras*. Título Noveno, Tratado XI de su Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita, Venecia. Estudio introductorio, traducción y notas por Esteban Hernández Esteve con una reproducción fotográfica del original (1994). Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), 1494.

PISANO, L. (Fibonnaci) (1202) Liber Abaci. Manuscrito.

PORTUGAL. *Estatutos da Aula do Comércio ordenados por el Rey Nosso Senhor, no capitulo dezasseis dos Estatutos da Junta do Comércio destes reinos, e seus dominios, e Alvará de sua confirmação*. Lisboa: Oficina de Miguel Rodrigues, 1759.

RAUPP, F.; BEUREN, I. “Metodologia da pesquisa aplicável às Ciências Sociais”. In BEUREN, I. M. (Org.). *Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática*, 3.ed., 76-97. São Paulo: Editora Atlas, 2006.

REDLICH, Fritz. “Academic education for business: its development and the contribution of Ignaz Jastrow (1856-1937)”. *The Business History Review*, XXXI, 1, 35-91, 1957.

RODRIGUES, Lúcia Lima; GOMES, Delfina. “Evolução da profissão dos TOC em Portugal: do Marquês

de Pombal até aos nossos dias”. *Jornal de Contabilidade*, 302, 131-141, 2002.

de Gestão - Teoria, Metodologia e Prática. Lisboa: Escolar Editora, pp. 131-163, 2009.

RODRIGUES, Lúcia Lima; GOMES, Delfina; CRAIG, Russell. “Aula do Comércio: primeiro estabelecimento de ensino técnico profissional oficialmente criado no mundo?”. *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, 34, 46-54, 2003.

_____. “State intervention in commercial education: the case of the portuguese School of Commerce, 1759”. *Accounting History*, 12(1), 55-85, 2007.

RODRIGUES, Manuel Benavente. “Carta de Lei de 22 de Dezembro de 1761 sobre a extinção dos Contos e a criação do Real Erário”. *Revista de Contabilidade e Comércio*, 226, 361-414, 2000.

ROOVER, Raymond. “The development of Accounting prior to Luca Pacioli according to the account-books of medieval merchants”. In LITTLETON, A. C. y YAMEY, B. S. (1956) *Studies in the history of Accounting*, pp. 101-114. London: Sweet & Maxwell, 1956.

SÁ, António Lopes de. *História Geral e das Doutrinas da Contabilidade*. 2.ed. Lisboa: Vislis Editores, 1998.

SILVA, F. V. Gonçalves da. “Luca Pacioli: o homem e a obra”. *Revista de Contabilidade e Comércio*, 61/62, 5-27, 1948.

_____, F. V. Gonçalves da. *Curiosidades, Velharias e Miudezas contabilísticas*. Lisboa: [s.n.], 1970.

_____. “Bosquejo duma sucinta história da Contabilidade em Portugal”. *Revista de Contabilidade e Comércio*, 187/192, 503-514, 1984.

SOUSA, José Fernandes de. “Luca Pacioli (1447-1517): alguns aspectos da vida e da obra no quinto centenário da publicação do 1.º tratado impresso de Contabilidade”. Comunicação apresentada no *V Congresso de Contabilidade e Auditoria dos ISCAS*. Porto: Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto (ISCAP), 1994.

TAGLIENTE, Giovanni António. *Luminario di Arithmetica*, libro doppio. Veneza, 1525.

VLAEMMINCK, Joseph-H. *Histoire et Doctrines de la Comptabilité*. Bruxelles: Éditions du Treurenberg, 1956.

VIEIRA, R.; MAJOR, M.J.; ROBALO, R. Investigação qualitativa em Contabilidade. In MAJOR, M.J. e VIEIRA, R. (eds.) (2009), *Contabilidade e Controlo*