

# ASPECTOS HISTÓRICOS ACERCA DE LA DIVULGACIÓN DE LA PARTIDA DOBLE

**MIGUEL GONÇALVES**

*Profesor de Contabilidad en el Instituto Superior de Contabilidad y Administración de Coimbra –ISCAC– Portugal.  
Doctorando en Contabilidad. Univ. Minho/Univ. Aveiro*

## **Extracto:**

**E**L artículo asume como principal finalidad la de analizar, en términos sintéticos, cómo se procesó la divulgación del método de la partida doble, con especial relevo para la literatura contabilística que en mucho ayudó a su diseminación.

De entre los diversos autores que contribuyeron para la generalización y difusión del método digráfico, se destaca Luca di Bartholomeu dei Pacioli.

Por consiguiente, el artículo también tiene como objetivo la presentación de 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 la *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*, obra primordial en el dominio de nuestra especialidad, más concretamente una sección suya –el *Tractatus Particularis de Computis et Scripturis*.

**Palabras clave:** partida doble, surgimiento de la partida doble, registros contabilísticos, Luca Pacioli, *de Computis et Scripturis* y contabilidad en la Edad Media.

# SOME HISTORICAL ASPECTS ABOUT THE DISCLOSURE OF THE DOUBLE-ENTRY BOOKKEEPING

**MIGUEL GONÇALVES**

*Profesor de Contabilidad en el Instituto Superior de Contabilidad  
y Administración de Coimbra –ISCAC– Portugal.  
Doctorando en Contabilidad. Univ. Minho/Univ. Aveiro*

## **Abstract:**

**T**HIS article aims primarily to analyse, in a concise manner, how the disclosure of the double-entry bookkeeping method took place, paying special attention to the accounting literature, which greatly helped spreading this method.

Amongst the various authors whom have contributed to the spreading and generalization of this system, one stands out: Luca di Bartholomeu dei Pacioli.

Consequently, this article also aims to present a review about the main aspects of the life and work of this accounting author, by many considered to be the precursor of our discipline, as he is the author of *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*, an essential work in the mastery of our sphere of study, more specifically its section entitled *Tractatus Particularis de Computis y Scripturis*.

**Keywords:** double-entry Bookkeeping, emergence of the double-entry bookkeeping, accounting records, Luca Pacioli, *de Computis et Scripturis* and accounting in the middle ages.

# Sumario

1. La Contabilidad en la Edad Media y el surgimiento de las partidas dobles.
  - 1.1. La Contabilidad en la Alta Edad Media: retroceso y estancación.
  - 1.2. La Contabilidad en la Baja Edad Media: la relevancia de las repúblicas del norte de Italia.
  - 1.3. El surgimiento de la partida doble.
  - 1.4. El contexto del surgimiento del sistema de la partida doble.
2. El inicio de la Contabilidad moderna.
3. Luca Bartholomeo Pacioli. Contribuciones para la divulgación del método digráfico.
  - 3.1. Vida.
  - 3.2. La obra *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*.
  - 3.3. El *Tractatus de Computis et Scripturis*.
  - 3.4. Repercusión de la obra de Paciolo y de las partidas dobles en Europa occidental.
4. Conclusión.

Bibliografía.

## 1. LA CONTABILIDAD EN LA EDAD MEDIA Y EL SURGIMIENTO DE LAS PARTIDAS DOBLES

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

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

### 1.1. La Contabilidad en la Alta Edad Media: retroceso y estancación.

Después de las invasiones bárbaras que desembocaron en el fin del Imperio Romano de 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 sucedió 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.

Brevemente, se podrán enumerar unas cuantas circunstancias asociadas a esta época sombría: el casi total desaparecimiento de la administración pública, muy desarrollada entre los romanos; el debilitamiento de las instituciones comerciales; 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 regresión de la actividad económica; la reducción de la producción agrícola; la disminución de la

población; el incremento del latifundio; el corte de las comunicaciones con la economía oriental; la ruptura de la unidad política y la segmentación de la población en clases sociales distintas: la nobleza, el clero y el pueblo.

Pero otros factores estuvieron en la base de un decrecimiento de intensidad de las prácticas contabilísticas. Apuntamos aquí el menor uso de la moneda, una menor disponibilidad de excedentes y una menor producción y circulación de bienes, haciendo que naturalmente disminuyese la necesidad de registro de operaciones comerciales y patrimoniales.

Debe destacarse que la segmentación de la población en clases sociales estancadas y distintas llevó a que la sociedad medieval se basase en una obediencia indiscutible a alguien jerárquicamente superior, hasta alcanzar la autoridad suprema del Rey.

La economía internacional de la cuenca del Mediterráneo –característica de la civilización romana– retrocedió hacia una economía regional, dividida en compartimentos cerrados en sí mismos o, por lo menos, con escasa comunicación entre ellas.

De esta forma, y teniendo en consideración este ambiente económicamente hostil, no es de admirar que no sean conocidos registros contabilísticos innovadores fechados en este periodo.

Dentro de esta perspectiva, y de acuerdo con MELIS (1950: 9), citado por COSENZA (1999: 90), «la Contabilidad adquirió, al inicio de la Edad Media, formas tan rudimentarias que le llegaban a recordar los milenios anteriores».

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

A pesar de eso, esta sombra que cayó sobre el mundo occidental no alcanzó a Grecia y Egipto, porque este último territorio, en particular, quedó bajo dominio árabe en el año 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 desencadenarán, 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 del norte 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 sustituir el casi total regreso a la economía natural ocurrida en el periodo 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 (2000) es de la opinión de que este desarrollo de la actividad comercial forzó un perfeccionamiento, gradual pero rápido, de la técnica contabilística y que, en consecuencia, en un periodo 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), cuando la Contabilidad despierta del adormecimiento a que estaba abocada desde finales del Imperio Romano del Occidente, contribuyendo al efecto diversos factores como, por ejemplo, la acción de las «cruzadas». Esta expresión fue dada a las expediciones de los cruzados a Palestina, entre 1096 y 1270, en las cuales los nobles católicos de más categoría combatían para expandir la fe cristiana.

Las cruzadas constituyeron un acontecimiento histórico destacado, pues resultaron en un aumento de la intensidad del tráfico comercial en Europa, y entre ésta y Oriente, fundamentalmente por dos razones: (1) por un lado, los cruzados necesitaban barcos y mantenimientos y, (2) por otro, al regresar de la Guerra Santa, contribuían al aumento de la demanda de los productos orientales, como por ejemplo, las especias, el marfil y las perlas, productos que habían conocido en sus incursiones a 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 para Occidente crear productos que sirviesen de objeto de trueque, como sal, cueros curtidos y trabajados, maderas y armas.

Entre los dos extremos geográficos se situaba el mar Mediterráneo. AMORIM (1968: 70) nos sintetiza magistralmente la enorme importancia de este eslabón de conexión:

«Fue este mar que sirvió de vínculo (los trueques 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».

El ímpetu 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.

En este mismo sentido, la idea anterior viene reforzada por SÁ (1998), cuando explicita que la Contabilidad ganó proyección en el siglo XIV en las ciudades-Estado de Florencia, Génova y Venecia, como resultado del crecimiento del comercio marítimo y de las instituciones bancarias.

Sucede así que, con base en un tan activo desarrollo del comercio internacional marítimo, se crearon condiciones para la reanudación de la Contabilidad mercantil, que se había estancado después del declive del Imperio Romano. Nuevos procesos contabilísticos se volvieron apremiantes, 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 –otrotra a la vista– deambulaban ahora por largos viajes, dejando de estar bajo los ojos vigilantes de sus propietarios.

Se crearon así condiciones para el regreso a las 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: 72).

### 1.3. El surgimiento de la partida doble.

Se remonta al siglo XIII, más específicamente al año 1211, el aparecimiento del primer registro de la partida doble (OLDROYD y DOBIE, 2009).

Se admite que el método analizado haya surgido de forma natural, como evolución lógica de la partida simple, consistiendo esta última en el registro de cualquier hecho únicamente en el debe o en el haber de una cuenta sin el correspondiente registro del mismo hecho (simultáneamente) en otra o en otras cuentas.

Antes de que prosigamos con el desarrollo del argumento supra, convendrá definir lo que es el método digráfico.

Una definición acertada es la que nos es dada por MONTEIRO (1973: 47-48):

«La partida doble (o digrafía) 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 que forme una igualdad de valores que ofrece un control ejemplar».

Por «partida doble» se entiende el registro doble de un mismo hecho en dos o más cuentas, no pudiéndose confundir con la cuenta doble, que es también característica de la unigrafía y hasta de métodos más primitivos, esto es, cuando la cuenta contiene inscripciones de dos sentidos.

Si recurrimos al diccionario de Contabilidad de SÁ y SÁ (1995: 345-346) la definición para partida doble es similar:

«Partida en donde un débito es siempre correspondido por un crédito; partida digráfica. Método de escrituración que se basa en el principio de la contraposición de valores [...]. Si consideramos la cuestión por su rigor técnico y científico, la partida doble aparecerá como el único método verdadero y útil, puesto que evidencia las causas y los efectos de los fenómenos patrimoniales».

GOMES (2000) defiende que este sistema alcanzó la perfección con el desarrollo de las cuentas de Resultados y de Capital, en la medida en que éstas vinieron a permitir que una operación cualquiera pueda siempre ser registrada bajo dos puntos de vista –causa y efecto– existiendo en cualquier situación una igualdad entre el monto de los débitos y el de los créditos. Cuando se pretendió analizar y descomponer las mutaciones ocurridas en el capital, a través de las cuentas de resultados, apareció la cuenta de Pérdidas y Ganancias, en que las pérdidas se registraban en el Debe, pues disminuían el capital, y las ganancias en el Haber, pues aumentaban la deuda para con los socios.

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 incertidumbre. Sin embargo, nos es posible configurar las siguientes hipótesis sobre gestación:

1. El método de las partidas dobles nació en Oriente, habiendo llegado a las repúblicas italianas del norte de Italia, como resultado del intenso comercio de las mismas con Oriente.
2. Las primeras cuentas por partidas dobles 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.
3. El método de las partidas dobles era practicado en Sicilia en el año de 1133. Esta hipótesis, poco consistente, fue defendida por Ángel SINESIO, monje benedictino (CAÑIZARES ZURDO, 1933).

Con respecto de la hipótesis de que el origen de las partidas dobles fuera localizado en Europa, cabe subrayar que la gran mayoría de los historiadores de la Contabilidad que han examinado este tema (casos de LITTLETON, CHATFIELD, DE ROOVER) realizaron sus investigaciones con base en evidencias documentales occidentales, o sea, buscaron únicamente factores atribuidos o relacionados con el capitalismo renacentista. Tal vez por eso hayan acabado por ignorar el hecho de que los aspectos económicos, sociales y políticos de Oriente podrían, también, haber sido objeto de manuscritos que fuesen conocidos en 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 al apareamiento del método de las partidas dobles:

- Advenimiento del capitalismo: aumento del tráfico comercial; práctica de cobranza de intereses; concepto de precio incluyendo lucro; 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 se interconecta, como es fácil constatar, con el que le antecede. Es 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 la Matemática, más concretamente de la Aritmética. No sorprende, pues, que las primeras obras impresas sobre Contabilidad contengan, en sus títulos, casi siempre la expresión Aritmética <sup>1</sup>;
- El hábito proporcionado por las ecuaciones, lo que puede haber contribuido a generar, o por lo menos, haber estado en la génesis de la igualdad entre el débito y el crédito;
- Aumento de la población urbana europea proporcionado por la desintegración del sistema señorial y que resultó en un ciclo de crecimiento económico urbano;
- 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 enseñaban aplicando las operaciones comerciales y bancarias y también las reglas elementales de Contabilidad;
- Aplicación de la numeración árabe (o hindú-arábica) a la escrituración, lo que se tradujo 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 administrativos <sup>2</sup>;
- Otros desarrollos científicos y tecnológicos. Como ejemplos, listamos la invención de la imprenta y la introducción en Europa del papel.

Inclinándose también sobre esta problemática, LITTLETON (1933) <sup>3</sup> concluyó la existencia de determinados prerrequisitos (fuerzas sociales) como elementos que, ocurriendo en simultáneamente, potenciaron el apareamiento de la partida doble. Para ser precisos, no se alejan mucho de los factores presentados anteriormente, siendo a pesar de eso interesante mencionar que las condiciones que LITTLETON expone estaban fuertemente presentes en la Italia del siglo XIII (Baja Edad Media).

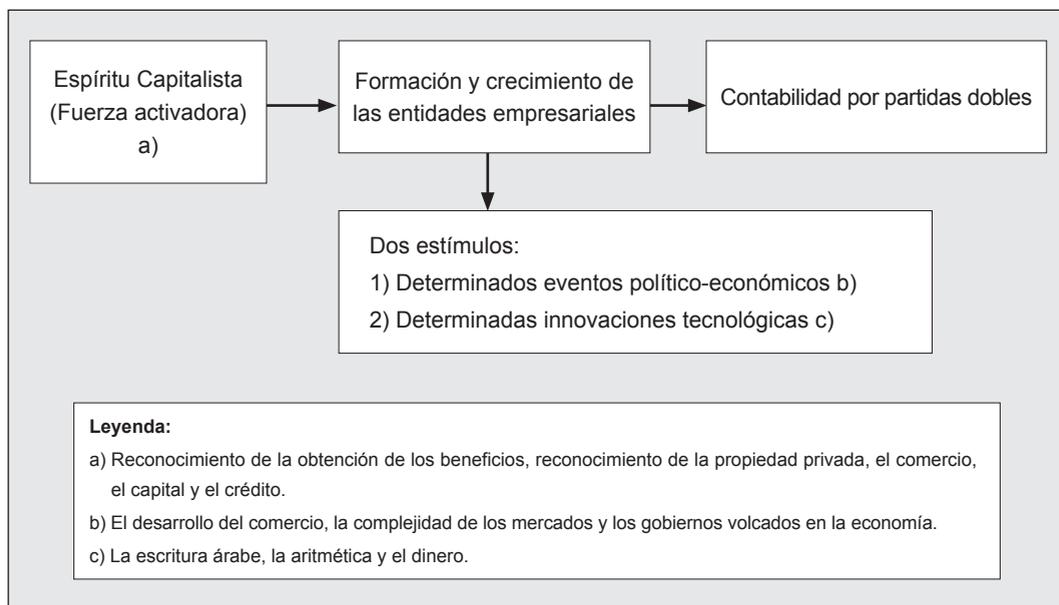
En estos términos, el autor resumió las fuerzas sociales como sigue: a) **espíritu capitalista**; b) **factores político-económicos** y c) **innovaciones tecnológicas**.

<sup>1</sup> Invocamos aquí el *Luminario di Arithmetica, libro doppio* de Giovanni António TAGLIENTE (1525). Eran también matemáticos los primeros tratadistas de la Contabilidad como Domenico MANZONI.

<sup>2</sup> Fue Leonardo FIBONNACI (1170-1250) el que introdujo en Europa, por primera vez, la numeración árabe a través de su libro manuscrito de 1202, o *Liber Abaci* (Libro del Ábaco).

<sup>3</sup> Extraído de KAM, VERNON (1989) *Accounting Theory*.

Esquemáticamente:



FUENTE: *Adaptado de KAM (1989).*

## 2. EL INICIO DE LA CONTABILIDAD MODERNA

En este ámbito, se señala la contundencia de CRAVO (2000: 33): «el método de la partida doble constituye, a nuestro parecer, el marco de referencia de la Contabilidad moderna».

GARCÍA GARCÍA (1996: 40), enfatizando también el papel de las partidas dobles en la ciencia contabilística, escribe admirablemente:

«En mi opinión, la partida doble es, en efecto, una fantástica obra de constructivismo sistemático precientífico 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 da 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 e incluso creo que arrancó frases de admiración al genio de GOETHE <sup>4</sup>».

<sup>4</sup> En efecto, es casi de dominio público contabilístico la afirmación de GOETHE (1749-1832), escritor y filósofo alemán, de que el método de las partidas dobles ha protagonizado una de las más bellas invenciones de la Humanidad.

Adicionalmente, puede aún levantarse un tema de discusión relacionado con la paternidad de la invención del método de las partidas dobles.

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 inventada por un hombre de nombre Luca Bartholomeo PACIOLI <sup>5</sup>, porque en 1494 publicó, por «compasión hacia los ignorantes», como él mismo refiere, una enciclopedia matemática, con 616 páginas, reuniendo las principales enseñanzas de la disciplina hasta entonces titulada *Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita* <sup>6</sup>.

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, Tratado de Cuentas y de Escrituración, pues éste presenta, en veintiséis páginas, el método de escrituración comercial utilizado en Venecia doscientos años antes –las partidas dobles.

Sin embargo, esta conclusión puede descartarse por falta de rigor. SÁ (1998) y MARQUES (2000) nos recuerdan que, en Italia, antes de PACIOLO, una obra que exponía la contabilidad por partidas dobles estaba ya manuscrita, perteneciendo su autoría a Benedetto COTRUGLI <sup>7</sup>, fechada en 1458, pero impresa en 1573, y publicada por Francisco Patrízio DÁLMATA. Se vuelve unánime, por lo tanto, que PACIOLI no fue el inventor del método de Contabilidad por partidas dobles. 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 Oriente antes que la de PACIOLO fuese editada, el 10 de noviembre de 1494 <sup>8</sup>, citando muy particularmente un trabajo manuscrito de Abdullah Ibn Mohammed AL-MAZANDARANI, de 1330, copiado en Teherán. LOPES DE SÁ hace referencia a un autor relevante, Ismail OTAR, por sustentar, en 1984, que la obra de MAZANDARANI presenta ya el proceso de las partidas dobles, en cuanto a la igualdad entre el débito y el crédito (SÁ, 1998).

De que antes de PACIOLO hubo literatura contabilística, no subsisten dudas, pero que su obra es la más famosa, tampoco se discute.

Dada la importancia de la *Summa* para la Contabilidad, y en especial para la divulgación del método digráfico, analizaremos, en la sección siguiente, con la profundidad y la atención merecidas, tan relevante obra para los dominios del debe y haber, no sin antes dedicar unas cuantas líneas al primer tratadista del área de conocimiento que aquí nos ocupa.

<sup>5</sup> O PACIOLO, según la tradición en la Baja Edad Media italiana o PACIOLO se dice cuando se cita sólo el apellido. Cuando se menciona el nombre completo se dice Luca PACIOLI (la «o» es sustituida por la «i» y acrece el primer nombre).

<sup>6</sup> Cuyo título iremos a condensar simplemente en *Summa*. La obra de Luca PACIOLI es escrita en italiano pero está, en realidad, repleta de latinismos, especialmente en 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, que contiene también una reproducción fotográfica del trabajo de Luca PACIOLI, véase HERNÁNDEZ ESTEVE (1994).

<sup>7</sup> Obra titulada *Della Mercatura e del Mercante Perfetto*, manuscrita en 1458.

<sup>8</sup> Edición a cargo de PAGANINO DE PAGANINI. La 2.ª edición, en 1523 (caso raro, lo que comprueba el suceso de la obra) también tuvo como responsable el mismo editor.

### 3. LUCA BARTHOLOMEO PACIOLI. CONTRIBUCIONES PARA LA DIVULGACIÓN DEL MÉTODO DIGRÁFICO

#### 3.1. Vida.

PACIOLO es una figura del Renacimiento, porque se esforzó por encerrar la oscuridad y decadencia de los siglos anteriores. SILVA (1948: 16) lo consideraba una verdadera «cátedra ambulante» y en realidad su formación polivalente y multidisciplinar es la de un intelectual renacentista y la de un docente respetado y disputado por las cortes y universidades más famosas que buscaban sus lecciones y conferencias.

Luca PACIOLI nació en 1445<sup>9</sup> en la pequeña ciudad de Borgo San Sepolcro, próxima a las ciudades de Florencia, Perugia, Urbino y Assis.

Inició sus estudios muy joven, habiendo sido alumno de Piero DELLA FRANCESCA, su conterráneo, treinta años mayor, con el cual aprende los primeros elementos de la matemática, los secretos de la perspectiva y las reglas de la pintura.

Antes de ingresar en la Orden de San Francisco, se 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 Matemática y Teología en diversas escuelas y universidades<sup>10</sup>, pasando en su actividad 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 periodo 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 y Julio II, dos Della Rovere, y León X, un Médicis, famoso protector de las Artes y de las Letras, le conceden su amistad y admiración.

<sup>9</sup> Las fechas de nacimiento y muerte de PACIOLO eran imprecisas y sólo fue posible determinarlas después de los estudios de Akira NAKANISHI e Ivano RICCI (SÁ, 1998).

<sup>10</sup> Según SOUSA (1994), la carrera universitaria de Luca PACIOLI fue coronada con éxito en Florencia (1481-1486), universidad en la cual alcanzó el más alto grado para la época, el de Maestro en Teología Sagrada y Filosofía.

Además de estas figuras, otros grandes semblantes del Renacimiento se cruzaron en la vida de este autor, dejando marcas en su personalidad, en especial Leonardo DA VINCI.

De 1491 a 1493, permaneció de forma más o menos frecuente en su tierra natal, en donde se presume que preparó el original para la publicación de la *Summa de arithmetica, geometria proportioni et proportionalita*.

Como científico, escribió aún, además de esta, otras obras de Matemática, siempre conjugadas con su actividad pedagógica, como la *De divina proportione*, editada en Venecia, en el año de 1509 <sup>11</sup>.

No obstante este conjunto de obras, dicen los especialistas que, como matemático, nada hizo, nada descubrió genuinamente original <sup>12</sup>. Sin embargo, como compilador y vulgarizador, fue genial. «Todos lo señalan como uno de los mayores artífices 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: 17).

Después de una rápida pasada por Roma, se retira, en 1515, a su tierra natal, donde moriría el 19 de junio de 1517.

### 3.2. La obra *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*.

Para ser precisos, y como es sobradamente conocido, la obra de PACIOLO no versaba exclusivamente sobre materias de Contabilidad, sino también sobre Aritmética, Álgebra y Geometría, disciplinas claves de su formación, además, claro está, de la Teología, visto que se trataba de un fraile perteneciente a la Orden de los Frailes Menores.

Podemos considerar que la *Summa* estaba repartida en dos partes principales: la primera, en donde se sitúa el *Tractatus de Computis et Scripturis*, sobre Aritmética, Aritmética Comercial y Álgebra; y la segunda, con 142 páginas, sobre Geometría.

En lo que concierne a la autoría de la obra en cuestión, autores diversos, como por ejemplo Fábio BESTA, citado por AMORIM (1968), afirman que la *Summa* de PACIOLO fue un plagio en todo o en parte. Este autor refiere que la parte de la obra dedicada a la Contabilidad –el Tratado XI de la Distinción IX; *De Computis et Scripturis*– es copia de un manuscrito que se habría perdido, de la autoría de TROILO DE CANCELLARIS, un maestro del ábaco (hoy diríamos maestro de cálculo), que a mediados del siglo XV vivía en Venecia. El manuscrito presentaba el título de *Brieve Instructioni*.

Ya el historiógrafo Federigo MELIS, citado por AMORIM (1968), discrepa de BESTA, refiriendo que es arriesgado insinuar plagio en esta materia.

<sup>11</sup> Se trata de la segunda obra más conocida del Fraile Luca PACIOLI. Las ilustraciones geométricas de esta obra son de la autoría de la mano izquierda de Leonardo DA VINCI.

<sup>12</sup> No obstante, GONÇALVES (2007) avanza que el manual contenía algunas originalidades relativas a cálculo de probabilidades, ecuaciones exponenciales y logaritmos neperianos.

A decir verdad, PACIOLO nunca se atribuyó ser el inventor del principio de las partidas dobles, asumiendo desde el inicio que describía el método de Venecia, *il Modo di Vinegia*.

Independientemente de esta controversia, juzgamos que, en sustancia, lo esencial de la cuestión se desprende de lo inédito de la obra de PACIOLO. Como observa AMORIM (1968: 98), Luca PACIOLI, «bien vistas las cosas, no deja de ser digno de toda alabanza por haber sido el iniciador de una actividad publicitaria que contribuyó de una manera decisiva a la divulgación y perfeccionamiento de la técnica contabilística».

Con la misma visión parece estar de acuerdo MARQUES (2000: 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».

En la misma línea, vale la pena presentar la conclusión de Montesinos JULVE (2003: 4):

«La obra de PACIOLI no debe su importancia a la originalidad o a la novedad, visto que el método ya era utilizado, nada más habiendo él hecho sino recoger en volumen la práctica de su tiempo, tal como entonces se desarrollaba, exponiendo los principios y la estructura matemática de lo que ampliamente se vendría a conocer como el modo de «Venecia». Su importancia deriva, sí, del hecho de ser el primer tratado sistemático impreso acerca de Contabilidad y de constituir un vehículo eficaz para la expansión y difusión además de los principios del método».

Durante el siglo XVI se publicaron varios libros asociados a este tema, no sólo por autores italianos, sino también de otras nacionalidades, esencialmente alemanes, holandeses e ingleses. Todas estas obras, a entendimiento de HENDRIKSEN (1970) presentaban una descripción de la escrituración comercial por partidas dobles semejante a la presentada por el fraile, y que durante los siglos XVI y XVII llevaron a la diseminación del método italiano por toda Europa.

Como concluye SÁ (1998: 53), «la época era de euforia, de ediciones de todos los géneros y centenas de ciudades de Europa poseían prensas y las ediciones ya se contaban a miles en el siglo XVI».

### 3.3. El *Tractatus de Computis et Scripturis*.

El *Tractatus* está 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 *Razón*, el libro principal, siendo el *Memorial* y el *Diario* considerados, en la ortodoxia paciolina, libros auxiliares. Este último tenía como objetivo el de permitir la transición entre el *Memorial* y la *Razón*, como si de una fase intermedia se tratase, entre la del hecho relatado en el *Memorial* y su expresión contabilística en la *Razón*.

Sin embargo, algunos autores, seguidores de Luca PACIOLI, comenzaron a dedicar una mayor importancia al *Diario*.

A continuación presentamos algunos de los treinta y seis capítulos que componen el *De Computis et Scripturis*. En estos términos <sup>13</sup>:

- Capítulo 1. El autor enumera las tres cosas necesarias del verdadero comerciante: 1) dinero; 2) ser un buen contable y saber hacer las cuentas con rapidez y 3) registrar y anotar todos los negocios de forma ordenada. Éste era el requisito, para Luca PACIOLI, más útil, sin el cual la mente de los comerciantes no tenía reposo.
- Capítulo 2. Trata del inventario. PACIOLO refiere que se debe comenzar por las cosas de mayor valor.
- Capítulo 3. PACIOLO ejemplifica la construcción de un inventario.
- Capítulo 5. Escribe lo que entiende por administración y cuáles son los tres principales libros de los comerciantes: el *Memorial*, el *Diario* y el *Razón*.
- 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...
- Capítulo 7. Sobre la manera en que se autentican los libros comerciales en las diferentes ciudades. Por qué y por quién.
- Capítulo 8. Cómo las contabilizaciones deben ser hechos en el *Memorial*, con ejemplos.
- Capítulo 9. Describe nueve maneras habituales en que un comerciante efectúa sus compras.
- Capítulo 10. Se ocupa del segundo libro principal: el *Diario*. Este libro recoge cronológicamente las anotaciones del *Memorial*, siendo el contable el que de un modo más filtrado y sin grandes adornos, pero también sin excesivas simplificaciones de contenido, transcribe las operaciones en doble entrada.
- Capítulo 11. Se ocupa de dos términos usados en el *Diario* y usados por los comerciantes en Venecia: «Por» y «A».
- Capítulo 12. Se ocupa de la manera en que se debe escribir en el *Diario* y disponer las contabilizaciones por Débito (que significa «debido a mí», el propietario) y por Crédito (que significa «confianza», o «creer en el propietario»). PACIOLO ejemplifica en este capítulo. Por ejemplo, la manera de pasar del inventario (más concretamente el dinero inicial) al libro del Diario: **POR Caja // A Capital**.

<sup>13</sup> Confróntese AMORIM (1968: 73-76), para una sistematización de los treinta y seis capítulos sobre los cuales se ocupa el *Tractatus*.

- Capítulo 13. Se ocupa del tercer libro; el libro principal, la *Razón*. Versa también sobre la manera en la que las contabilizaciones son transportadas del *Diario* a la *Razón*. Ejemplifica recurriendo a contabilizaciones simples. La *Summa* no tiene contabilizaciones complejas o compuestas (las mismas sólo aparecerían más tarde, en una obra de 1550, en los Países Bajos, de la autoría de MENNHER).
- Capítulo 26. De otra cuenta bien conocida, llamada «Lucros y Pérdidas» o «Ventajas y Desventajas». Cómo ésta se debe escriturar en la *Razón* y por qué motivo no figura en el *Diario* como las otras.
- Capítulo 30. Trata de la manera de difundir una contabilización.
- Capítulo 36 <sup>14</sup>. Resumen de las reglas y de las maneras de escriturar los libros y sobre las cosas (como dinero, edificios, tiendas, compras de mercancías, etc.) que conviene escriturar en los libros de los comerciantes <sup>15</sup>.

### 3.4. Repercusión de la obra de Paciolo y de las partidas dobles en Europa occidental.

Ya aquí mencionamos que fueron numerosos los tratadistas que sucedieron a PACIOLO, los cuales, en gran parte, se basaron en su obra y también en manuscritos italianos idénticos al que ciertamente le sirvió de inspiración. A tal efecto se señalan los siguientes:

#### 1. Inglaterra.

- Hugh OLDCASTLE (1543).
- James PEELE (1553).
- 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 al registro de otra.
- John MELLIS (1588).

<sup>14</sup> En una especie de apéndice de este capítulo, se incluye un caso adicional relativo a las situaciones que conviene anotar en el libro *Memorandum* de un comerciante, o sea, en su agenda. En este capítulo existe aún una referencia al «*Bilancio*», pero no con el significado de Balance, sino de Balancete de Verificación, pues se destinaba a averiguar, o a comprobar, los saldos de la *Razón* y no a representar la situación patrimonial de la firma del comerciante.

<sup>15</sup> Un resumen de algunas: 1) todos los créditos deben inscribirse en la razón en el lado derecho y todos los débitos en el lado izquierdo de la razón; 2) todas las contabilizaciones en la razón deben ser dobles, esto es, si se hiciera una contabilización en el crédito de la razón, debe hacerse una contabilización en el débito; 3) cada contabilización a débito o a crédito en la razón, debe comprender el día de la operación, el monto y la causa; 4) la cuenta «caja» debe ser deudora o estar saldada.

## 2. Países Bajos.

- Jan YMPYN (1543). Primer autor que publicó una obra en flamenco. MONTEIRO (1979: 71) asume que se trata de una obra de «gran claridad didáctica, con conceptos originales, que contiene una verdadera monografía contabilística». Refiere incluso que se trata de una de las obras más conocidas de la literatura contabilística del siglo XVI, hasta porque fue traducida al francés, siendo además la primera obra contabilística escrita en ese idioma.
- Valentín MENNHER (1550). Primer autor que escribió sobre contabilizaciones complejas y compuestas. Recordemos que el *De Computis et Scripturis* de PACIOLO 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 el concepto de la cuenta sintética de mercancías.
- Simon STEVIN (1608). Matemático. Primer autor en estudiar la Contabilidad pública, bajo el nombre de «Contabilidad del Príncipe», que sostiene le debe ser aplicada a 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 las cuentas a deber y a abonar, siendo, por lo tanto, el precursor, de forma muy empírica y errónea –regístrese–, de las leyes del débito y del crédito.

## 4. Francia.

- Pierre de SAVONNE (1567).
- Jacques SAVARY (1675). Autor que colaboró en la redacción de la *Ordenanza de Colbert* de 1673. Su obra fue patrocinada por este 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 al final de ejercicio. El autor es 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.
- Bartolomé SALVADOR DE SOLÓRZANMO (1590). Comerciante de profesión, publicó, en Madrid, la primera obra genuinamente española con aplicación de la partida doble, ya que el tratado de Antich ROCHA no pasó de ser una traducción al castellano del manual de MENNER<sup>16</sup>.

## 6. Portugal.

- João Baptista BONAVIE (1758). La obra presentaba el pomposo título: «Mercader exacto en sus libros de cuentas, el método fácil para que cualquier mercader y otros arreglen sus cuentas con la claridad necesaria, en su Diario, con los principios de las partidas dobles, según la determinación de Su Majestad».
- Anónimo (1764). Título: «Tratado sobre las partidas dobles». Primera edición en Dublín y segunda en Lisboa, en 1792. VLAEMMINCK (1961) se dice que era un religioso con el apellido CARVALHO.
- João Henrique DE SOUSA (1765): Lente (Profesor) en la Clase de Comercio que impartió parte del primer curso trienal de la existencia de esta Escuela, de 1759 al 1762.

A pesar de eméritos profesores y operosos publicistas de la historia de la Contabilidad, como MARTINS (1944), SILVA (1948, 1970 y 1984), AMORIM (1968), CAIADO (2000) y CARQUEJA (2002b), calificaron la obra de BONAVIE como pionera en lengua portuguesa, VLAEMMINCK (1961), 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 y crisol de cuentas dividido en tres libros, en los cuales se tratan por modos muy fáciles... y la declaración del libro de caja y su manual de cuentas de mercaderes». Indicaban que era éste, por lo tanto, el primer libro portugués de Contabilidad. Aún muy recientemente, GUIMARÃES (2005) colocaba la hipótesis de que había una edición portuguesa, pero hoy la duda está resuelta, 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 aritmética 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 caixa y su manual de cuentas de mercaderes».

Vale la pena decir, para concluir, que se trata de un plagio de obras españolas anteriores, como afirma HERNÁNDEZ ESTEVE (1985).

<sup>16</sup> Sobre este asunto, cf. SILVA (1948) y HERNÁNDEZ ESTEVE (1981).

## 7. Italia

- Giovanni Antonio TAGLIENTE (1525). Matemático. Según CRAVO (2000), se limita a acrecentar unos cuantos ejemplos a la obra de PACIOLO.
- Domenico MANZONI (1534). Su manual acrecienta cerca de trescientos ejemplos de registros en el diario y su correspondiente pasaje en la razón, aún en la estela de CRAVO (2000).
- Girolamo CARDANO (1539). Matemático y Doctor en medicina, escribe sus libros en latín –lengua científica de la época.
- Alvise CASANOVA (1558).
- Benedetto COTRUGLI (1573).
- 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 en 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.
- Giovanni Antonio MOSCHETTI (1601). Autor de obras más especializadas, debe destacarse la primera sobre Contabilidad industrial, en opinión de SÁ (1998).
- Simoni 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.
- Ludovico FLORI (1636). Clérigo. Introdujo en Italia las contabilizaciones complejas y compuestas. SÁ (1998) opina que FLORI es el precursor de las bases del principio contabilístico de la prudencia. En 1677 FLORI es el primero en introducir la noción de Balance de ejercicio, con averiguaciones de resultado anual, y en el mero cotejo de saldos. El Balance deja de ser un apartado de saldos de las cuentas, para pasar a ser un espejo del patrimonio.

## 4. CONCLUSIÓN

La evolución de la partida simple a la partida doble se tradujo en un desarrollo gradual, sin ser el corolario de los esfuerzos de un solo autor o persona a quien puedan imputarse los elogios del descubrimiento.

La vulgarización de este método en el continente europeo ocurrió en periodos 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 por el método de las partidas dobles existe uno que, obviamente, destaca: Luca PACIOLI. Mucha de su importancia en la Contabilidad proviene de la publicación, en 1494, de la *Summa de Arithmetica, Geometria Proportioni et Proportionalita*, que contenía el altamente célebre *De Computis et Scripturis*. En este último, el autor escribe sobre cómo se debe escriturar, qué cuidados son necesarios, cuáles son los principales registros, cómo saldar cuentas, cuáles son los principales libros que deberían ser usados, entre otros temas.

A pesar de eso, tras la publicación impulsora de PACIOLO, el método unigráfico continuó teniendo adeptos, aún tres o cuatro siglos después. Como ejemplos, podemos presentar a JONES (siglo XVIII), tratadista inglés, y BARRÉ, autor francés, también del mismo periodo. En Gran Bretaña, el método era hasta bastante popular, ya que era el utilizado por el Banco de Inglaterra.

Vale la pena también concluir que el apareamiento del método digráfico en la Baja Edad Media resultó de un conjunto de vectores, los cuales, conforme el abordaje vertiente, se tradujeron en factores de los cuales se destacan el advenimiento del capitalismo, el aumento del número de operaciones a crédito, el resurgimiento de la actividad comercial y bancaria, la aplicación de la numeración árabe a la escrituración y, por último, la invención de la imprenta.

---

## Bibliografía

- AMORIM, Jaime Lopes [1968]: *Digressão Através do Vetusto Mundo da Contabilidade*. Porto: Livraria Avis.
- CAIADO, António Pires [2000]: «The Teaching of Accounting in Aula do Comércio (1759-1844)». Comunicação no 8.º Congresso Mundial de Historiadores de Contabilidade, *Academy of Accounting Historians*, págs. 1-9.
- CAÑIZARES ZURDO, José María [1933]: *Ensayo Histórico sobre Contabilidad*. Madrid: Ed. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA).
- CARQUEJA, HERNANI O. [2002]: «Do Saber da Profissão às Doutrinas da Academia». Separata anexa à *Revista de Contabilidade e Comércio*, n.º 234/235, vol. LIX.
- COSENZA, José Paulo [1999]: *A Evolução da Escrituração Contábil Através dos Tempos: uma Revisão Histórica da Contabilidade Contemporânea com base na Literatura Contábil*. Dissertação de Doutoramento. Rio de Janeiro: Universidade do Estado do Rio de Janeiro.
- CRAVO, Domingos José da SILVA [2000]: *Da Teoria da Contabilidade às Estruturas Conceptuais*. Aveiro: Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro.
- GARCIA GARCIA, Moisés [1996]: «La teoría de la Contabilidad a debate (Crítica de la Partida Doble)». *Partida Doble*, n.º 64. Fevereiro, págs. 36-42.
- GOMES, Delfina Rocha [2000]: *A Evolução dos Registos Contabilísticos e a Aplicação da Partida Dobrada em Portugal*. Braga: Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria. Braga: Universidade do Minho.

- GONÇALVES, Miguel [2007]: *História do Pensamento Contabilístico: Preleções feitas ao Curso de Contabilidade e Auditoria - Lições da Parte Descritiva da Disciplina*. 58 p. Monografía efectuada no âmbito da disciplina de História do Pensamento Contabilístico, ano lectivo 2006/2007, 2.º semestre. Acessível no Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra - ISCAC. Coimbra. Portugal.
- GUIMARÃES, Joaquim Cunha [2005]: *História da Contabilidade em Portugal: Reflexões e Homenagens*. Lisboa: Áreas Editora.
- HENDRIKSEN, Eldon [1970]: *Teoría de la Contabilidad*. Barcelona: Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, Esteban [1981]: «Contribución al estudio de la historiografía contable en España». *Revista Espanola de Financiación y Contabilidad*, vol. X, n.º 34, Enero-Abril, págs. 11-30.
- [1985]: «A Spanish Treatise of 1706 on Double-Entry Bookkeeping: "Norte Mercantil y Crisol de Cuentas", by Gabriel de Souza Brito». *Accounting & Business Research*, vol. 15, issue 60, Autumn, págs. 291-296.
  - [1994]: Luca PACIOLI: *de las Cuentas y las Escrituras*. Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA). ISBN 84-86414-54-7. Depósito Legal n.º: M. 6587-1994.
- KAM, Vernon [1989]: *Accounting Theory*. ISBN: 0-471-50704-0.
- MARQUES, Maria da Conceição DA COSTA [2000]: «A Evolução do Pensamento Contabilístico nos Séculos XV a XIX». *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, n.º 414, Março e n.º 415, Abril, págs. 69- 72; págs. 107-111.
- MARTINS, Everard [1944]: «Ensaio de Bibliografia Portuguesa de Contabilidade». *Revista de Contabilidade e Comércio*, n.ºs 47 e 48, págs. 260-278.
- MELIS, Federigo [1950]: *Storia de la Ragioneria: contributo alla conoscenza e interpretazione delle fonti più significativa della storia economica*. Boloña: Cesare Zuffi Editore.
- MEUNIER, Achille Dauphin [1975]: *Histoire de la Banque*. 5.ª ed. París: Press Universitaires de France.
- MONTEIRO, Martim Noel [1973]: *Contabilidade & Gestão: Ideias, Técnicas, Doutrinas, Comentários*, Vol. I. [s.l.]: Atlântida Editora.
- [1979]: *Pequena História da Contabilidade*. 2.ª edição. Lisboa: Europress.
- MONTESINOS JULVE, Vicente [2003]: «Formação Histórica, Correntes Doutrinárias e Planos de Investigação da Contabilidade». *Boletim do Centro de Estudos de História da Contabilidade* n.º 20, Abril.
- OLDROYD, D. y DOBIE, A. J. [2009]: «Bookkeeping». In EDWARDS, J.R. y WALKER, S. (2009) (eds.). *Routledge Companion to Accounting History*, págs. 95-119.
- RODRIGUES, Manuel Benavente [2000]: «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*, n.º 226, vol. LVII, Janeiro-Março, págs. 361-414.
- SÁ, António LOPES DE; SÁ, Ana Maria LOPES DE [1995]: *Dicionário de Contabilidade*. 9.ª ed. São Paulo: Editora Atlas.
- [1998]: *História Geral e das Doutrinas da Contabilidade*. 2.ª ed. Lisboa: Vislis Editores.
- SILVA, Fernando V. GONÇALVES DA [1948]: «Luca PACIOLI: o Homem e a Obra». *Revista de Contabilidade e Comércio*, n.º 61/62, ano XVI. págs. 5-27.
- [1970]: *Curiosidades, Velharias e Miudezas Contabilísticas*. Lisboa: [s.n.].

– [1984]: «Bosquejo duma Sucinta História da Contabilidade em Portugal». *Revista de Contabilidade e Comércio*, n.º 187/192, vol. XLVII/XLVIII, 1983-84, págs. 503-514.

SOUSA, José FERNANDES DE [1994]: «Luca PACIOLI (1447-1517): «Alguns Aspectos da Vida e da Obra no Quinto Centenário da Publicação do 1.º Tratado Impresso de Contabilidade». *Comunicação às V Jornadas de Contabilidade*. Porto: Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto (ISCAP).

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

**NOTA:** Este artículo también ha sido publicado en la *Revista Cefgestión*. CEF. Núm. 139, marzo 2010.