

Aspectos históricos acerca de la divulgación de la partida doble

RESUMEN/ABSTRACT:

El 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 propagación.

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

Por consiguiente, el artículo también tiene como objetivo el de 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 y Scripturis*.

The main aim of this article is to analyse briefly how the double entry method was spread, with special emphasis on accounting literature that greatly helped its spread.

Among the various authors who contributed to the generalisation and diffusion of the digraphic method, we highlight Luca di Bartholomeu dei Pacioli.

The article therefore also aims to present an overview of the main aspects of the life and work of this accounting writer, considered by many the forerunner of our discipline, as he published the *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*, a essential work in the domain of our speciality. This is even more applicable to a specific section of the book - the *Tractatus Particularis de Computis et Scripturis*.

PALABRAS CLAVE/KEYWORDS:

PARTIDA DOBLE, SURGIMIENTO DE LA PARTIDA DOBLE, REGISTROS CONTABILÍSTICOS, LUCA PACIOLI, DE COMPUTIS ET SCRIPTURIS; CONTABILIDAD EN LA EDAD MEDIA.

DOUBLE ENTRY, EMERGENCE OF THE DOUBLE ENTRY, ACCOUNTING RECORDS, LUCA PACIOLI, DE COMPUTIS ET SCRIPTURIS; ACCOUNTING IN THE MIDDLE AGES.

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

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 - Retroceso y Estancamiento

Después de las invasiones bárbaras que se produjeron al final 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 fue así porque a la caída del Imperio siguió el caos político, económico y social, que destruyó todo aquello que los Romanos, paciente y metódicamente, habían concebido y realizado a lo largo de muchos siglos.

Sumariamente, se pueden enumerar unas cuantas circunstancias asociadas a esta época sombría: la casi total desaparición 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 la 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.

La segmentación de la población en clases sociales estancas y distintas llevó a que la sociedad me-



dieval 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– dio paso a una economía regional, dividida en compartimentos cerrados en sí mismo o, por lo menos, con escasa comunicación entre ellas.

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

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 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 los 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 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 harán, por ejemplo, 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 una pequeña industria, principalmente textil.

La economía monetaria vuelve a sustituir 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 (2000) es de la 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 desde el registro por partida simple hasta el método de registro por partidas dobles.

Sin embargo, fue en el siglo XII, como bien lo hace notar Monteiro (1979), cuando la contabilidad despierta del adormecimiento a que estaba sometida desde finales del Imperio Romano del Occidente, contribuyendo bastante a ello el efecto de diversos factores como, por ejemplo, la acción de las “cruzadas”. Esta expresión fue dada a las expediciones de los cruzados a Palestina, entre 1096 a 1270, en las cuales los más significativos nobles católicos combatían para expandir la fe cristiana.

Las cruzadas constituyeron un acontecimiento histórico capital, pues dieron como resultado 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 de manutención y, (2) por otro, al regresar de la Guerra Santa, contribuían al aumento de la demanda de los productos orientales, de lo que son ejemplo, las especias, el marfil y las perlas, productos que habían conocido en sus incursiones en Oriente.

Como consecuencia de todo ello, 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 a 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 (1968:70) 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 surgimiento de este comercio mediterráneo hizo reaparecer 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 un desarrollo tan activo del comercio internacional marítimo, se crearon condiciones para retomar una contabilidad mercantil, que se había estancado tras el declive del imperio Romano. Nuevos procesos contables 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 —otora *a la vista*— deambulaban ahora en largos viajes,

dejando de estar bajo los ojos vigilantes de sus propietarios.

Se crearon así las condiciones para el regreso a transacciones comerciales 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 a 1211, la aparición del primero registro de la partida doble (Oldroyd y Dobie, 2009).

Se admite que el método 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 u otras cuentas.

Antes de que prosigamos con el desarrollo del argumento anteriormente expresado, convendrá definir qué es el método digráfico.

Una definición feliz es la que nos ha dada 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 u otras, de modo que se forma una igualdad de valores que ofrece un control modelar.

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, con la cuenta conteniendo 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 llegaron 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 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 la 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, hay que decir que la literatura contabilística está de acuerdo en que es

una cuestión difícil de determinar. Sin embargo, podemos presentar las siguientes hipótesis de su gestación:

i. 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 Oriente;

ii. 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;

iii. 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).

Al respecto de la hipótesis del origen de las partidas dobles localizarse fuera de Europa, cabe subrayar que la gran mayoría de los historiadores de la Contabilidad que trataron este tema (casos de Littleton, Chatfield, de Roover) realizaron sus investigaciones de acuerdo con evidencias documentales occidenta

les, 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 viesan a ser 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 a los que hemos hecho referencia a lo largo de la exposición, y acrecentando otros, se hace posible enumerar unos cuantos factores que, cohabitando entre ellos, contribuyeron para la aparición 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 interconecta, como es fácil constatar, con el que le antecede. Debe referirse 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*¹;
- **el hábito proporcionado por las ecuaciones,** lo que puede haber contribuido para 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 dio como resultado 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 lo enseñaban aplicado a las operaciones comerciales y bancarias y también a las reglas elementares de Contabilidad;
- **aplicación de la numeración árabe (o hindu-arábica) a la escrituración,** lo que se tradujo en un gran desarrollo de la Contabilidad, en la medida en que la escrituración contabilística en números romanos dificultaba, y mucho, el proceso de cálculo de los hechos administrativos²;
- **otros desarrollos científicos y tecnológicos.** Como ejemplos, tenemos la invención de la prensa y la introducción en Europa del papel.

Inclinándose también sobre esta problemática, Littleton (1933)³ concluyó la existencia de determinados pre-requisitos (fuerzas sociales) como elementos que, ocurriendo simultáneamente, potenciaron la aparición de la partida doble. En realidad, no se alejan mucho de los factores presentados anteriormente, siendo a pesar de eso interesante registrar que las condiciones que Littleton expone estaban fuertemente presentes en la Italia del siglo XIII (Baja Edad Media).

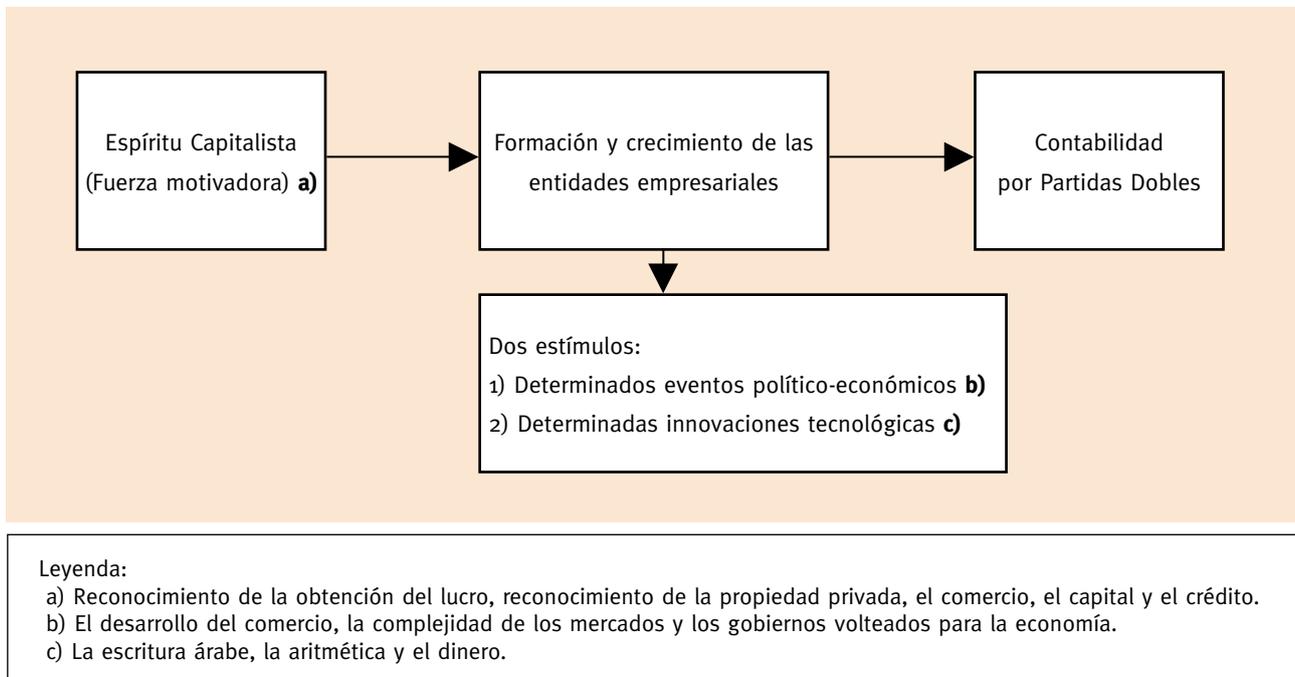
En estos términos, el autor resumió las fuerzas sociales como sigue: a) espíritu capitalista; b) factores político-económicos y c) innovaciones tecnológicas.

Esquemáticamente:

¹ Invocamos aquí el "*Luminario di Aritmetica, libro doppio*" de Giovanni António Tagliente (1525). Eran también matemáticos los primeros tratadistas de la Contabilidad como Domenico Manzoni.

² Fue Leonardo Fibonnaci (1170-1250) quien introdujo en Europa, por primera vez, la numeración árabe a través de su libro manuscrito de 1202, o *Liber Abaci* (Libre del Ábaco).

³ Extraído de Kam, Vernon (1989) – *Accounting Theory*.



Fuente: adaptado de Kam (1989)

2. EL INICIO DE LA CONTABILIDAD MODERNA

En este ámbito, señala Cravo (2000:33): “el método de la partida doble constituye, a nuestro ver, 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 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 Goethe⁴.

Adicionalmente, puede aún añadirse más tópicos a la discusión en relación con la paternidad de la invención del método de las partidas dobles.

En este sentido, muchos son aquéllos 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 Bartholomeo Pacioli⁵, porque en 1494 publicó, por “compasión por los ignorantes”, como él mismo refiere, una enciclopedia matemática, de 616 páginas, reuniendo las principales enseñanzas de la disciplina conocida hasta entonces, titulada *SUMMA DE*

⁴ 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 habría protagonizado una de las más bellas invenciones de la Humanidad.

⁵ O Paciolo, según tradición en la Baja Edad Media Italiana; o sea, Paciolo se dice cuando se cita apenas el apellido. Cuando se habla en el nombre completo se dice Luca Pacioli (la “o” es substituida por la “i” y añade el primer nombre).

*ARITHMETICA, GEOMETRIA, PROPORZIONI ET PROPORTIONALITA*⁶.

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 no ser rigurosa en absoluto. Sá (1998) y Marques (2000) nos recuerdan que en Italia, antes de Paciolo, una obra exponiendo la contabilidad por partidas dobles estaba ya manuscrita, perteneciendo su autoría a Benedetto Cotrugli⁷, fechada en 1458, pero impresa en 1573, y publicada por Francisco Patrízio Dalmata. Por lo tanto, se puede concluir 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 1494⁸, 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, Ismail Otar, que sustenta, en 1984, que la obra de Mazandarani presenta ya el proceso de las partidas dobles, en razón de la igualdad entre el débito y el crédito (Sá, 1998).

Que antes de Paciolo hubo literatura contabilística, no existen dudas, pero que su obra sería 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 profundidad y 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.

3. LUCA BARTOLOMEO PACIOLI –CONTRIBUCIONES PARA LA DIVULGACIÓN DEL MÉTODO DIGRÁFICO

3.1 La Vida

Paciolo es una figura del Renacimiento, porque se esforzó por acabar con la oscuridad y decadencia de los siglos anteriores. Silva (1948:16) lo consideraba una verdadera “cátedra ambulante” y en la realidad su formación polivalente y multidisciplinar es la de un intelectual renacentista y la de un docente respe-

⁶ Cuyo título denominaremos en adelante *SUMMA*. La obra de Luca Pacioli, escrita en italiano, 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, conteniendo también una reproducción fotográfica del trabajo de Luca Pacioli, ver Hernández Esteve (1994).

⁷ Obra titulada *Della Mercatura e del Mercante Perfetto*, manuscrita en 1458.

⁸ Edición a cargo de Paganino de Paganini. La 2.ª edición, en 1523 (caso raro, lo que comprueba el éxito de la obra) también tuvo como responsable al mismo editor.

tado y disputado por las cortes y universidades más famosas que buscaban sus lecciones y conferencias.

Luca Pacioli nació en 1445⁹ en la pequeña ciudad de Borgo San Sepolcro, próximo de las ciudades de Florencia, Perugia, Urbino y Asís.

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, se benefició de los contactos con la realidad mercantil al servicio del próspero comerciante judío Antonio Rompiasi. Para este último, además de los viajes de negocios con el comerciante, 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 universidades¹⁰, tales como Florencia, Zara, Roma, Nápoles, Pádua, Milán, Asís y Urbino.

Estos traslados frecuentes le permiten experiencias diversificadas y provechosos contactos. Sousa (1994) refiere que los poderosos le abren las puertas: los Montefeltro, de Urbino, o los Sforza, de Milán. Aquí conoce a Leonardo da Vinci y se hacen amigos, compartiendo experiencias algunos años, y llegan 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 *Médecis*, famoso protector de las Artes y de las Letras, le conceden su amistad y admiración.

Además de estas figuras, otros grandes personajes del Renacimiento se cruzaron en la vida de este autor, dejando marcas en su personalidad, especialmente Leonardo da Vinci.

De 1491 a 1493, permaneció con mayor o menor frecuencia en su tierra natal, donde se piensa que preparó el original para la publicación de la *Summa de Arithmetica, Geometria Proportioni et Proportionalita*.

Como científico, escribió, además de esta, otras obras de Matemática, siempre acompañadas de su actividad pedagógica, como la *De Divina Proportione*, editada en Venecia, en el año de 1509.¹¹

No obstante este conjunto de obras, los especialistas sostienen que, como matemático, no hizo ninguna aportación original.¹² Sin embargo, como compilador y vulgarizador, fue genial. “Todos lo señalan como uno de los mayores creadores 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 un rápido paso por Roma, se retira, en 1515, a su tierra natal, en donde murió el 19 de junio de 1517.

3.2 La Obra *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*

En buen rigor, y como es sobradamente conocido, la obra de Paciolo no versaba exclusivamente sobre materias de Contabilidad, sino también sobre Aritmética, Álgebra y Geometría, disciplinas básicas de su formación, además, claro está, de la Teología, toda vez que era un fraile perteneciente a la Orden de los Frailes Menores.

Podemos considerar que a la *Summa* estaba repartida en dos partes principales: la primera, en donde

⁹ 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).

¹⁰ Según Sousa (1994), la carrera universitaria de Luca Pacioli estuvo coronada por 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.

¹¹ Se trata de la segunda obra más conocida del Fraile Luca Pacioli. Sus ilustraciones geométricas fueron obra de la mano izquierda de Leonardo da Vinci.

¹² No obstante, Gonçalves (2007) avanza que el manual contenía algunas originalidades relativas al cálculo de probabilidades, ecuaciones exponenciales y logaritmos neperianos.

se sitúa el *Tractatus De Computis Et Scripturis*, para Aritmética, Aritmética Comercial y Álgebra; y la segunda, con 142 páginas, para Geometría.

En lo que concierne a la autoría de la obra, algunos autores, como por ejemplo Fábio Besta, citado por Amorim (1968), afirman que Paciolo plagió en todo o en parte la *Summa*. 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, del autor 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 ser arriesgado avanzar el escenario de plagio en esta materia.

A decir verdad, Paciolo nunca se arrogó el invento 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 lo esencial de la cuestión se encuentra en lo inédito de la obra de Paciolo. Como observa Amorim (1968: 98), Luca Pacioli, “bien vistas las cosas, no deja de ser digno de todo la 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”.

En este sentido parece coincidir Marques (2000: 72) cuando escribe:

hubiese existido 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 que 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, no habiendo hecho él sino recoger en un 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, según 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 distribución del método italiano por toda Europa.

Como concluye Sá (1998:53), “la época era de euforia, de ediciones de todos los géneros y centenares de ciudades de Europa poseían prensas y las ediciones ya se contaban por 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 se presentan 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 mayor, siendo el *Memorial* y el *Diario* considerados, en la ortodoxia *Paciolina*, libros auxiliares. Este último tenía como objetivo el de permitir el pasaje del *Memorial* a 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*¹³:

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. 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. 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 la *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 ser anotados minuciosa y detalladamente con todos sus pormenores: quién, cómo, qué, cuándo, dónde, por cuánto...

Capítulo 7 – De la manera por la cual se autentican los libros comerciales en las diferentes ciudades. Por qué y por quién.

Capítulo 8 – Cómo deben ser hechas las contabilizaciones en el *Memorial*, con ejemplos.

Capítulo 9 – Describe las nueve maneras que habitualmente un comerciante utiliza para efectuar sus compras.

Capítulo 10 – Se ocupa del segundo libro principal: el *Diario*. Este libro recoge cronológicamente las anotaciones del *Memorial*, de un modo más filtra-

do y sin grandes adornos, pero también sin excesivas simplificaciones de contenido, y transcribe las operaciones en doble entrada.

Capítulo 11 – Se ocupa de dos términos usados en el *Diario* y utilizados por los comerciantes en Venecia: “Por” y “A”.

Capítulo 12 – Se ocupa de la manera de escribir en el *Diario* y de disponer las contabilizaciones por Débito (significando “debido a mí”, el propietario) y por Crédito (significando “confianza”, o “creer en el propietario”). Paciolo pone ejemplos en este capítulo: 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, la *Razón*. Versa también sobre la manera por la cual las contabilizaciones son trasladadas del *Diario* a la *Razón*. Ejemplifica recurriendo a contabilizaciones simples. La *Summa* no tiene contabilizaciones complejas o compuestas (los mismos sólo aparecerían más tarde, en una obra de 1550, en los Países Bajos, escrita por Mennher).

Capítulo 26 – Trata de otra cuenta bien conocida, llamada “Lucros y Pérdidas” o “Ventajas y Desventajas”. Cómo esta cuenta 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 36¹⁴ – Resumen de las reglas y de las maneras de escriturar los libros y las cosas (como dinero, edificios, tiendas, compras de mercancías, etc.) que conviene escriturar en los libros de los comerciantes¹⁵.

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

¹⁴ 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 antes 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.

¹⁵ 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 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.

3.4 Repercusión de la Obra de Paciolo y de las Partidas Dobles en Europa Occidental

Ya hemos mencionado cómo fueron numerosos los tratadistas que siguieron 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. Entre ellos 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 embrionaria 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 y,

John Mellis (1588).

2) Países Bajos

Jan Ympyn (1543). Primer autor que publicó una obra en flamenco. Monteiro (1979:71) afirma que se trata de una obra de “gran claridad didáctica,

con conceptos originales, conteniendo una verdadera monografía contabilística”. Considera que se trata de una de las obras más conocidas de la literatura contabilística del siglo XVI, traducida al francés, siendo inclusivamente la primera obra contabilística escrita en ese idioma;

Valentín Mennher (1550). Primer autor que escribió acerca de 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 del concepto de la cuenta sintética de mercancías, y

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

3) Alemania

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

Sebastian Gamersfelder (1570). Es el primer tratadista que presentó reglas para el movimiento de



cuentas a debitar y a acreditar, siendo, por lo tanto, el precursor, de forma muy empírica y errónea - nótese -, de *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 Luís XIV;

Claude Irson (1678). En su tratado, por primera vez, la determinación de los lucros y pérdidas origina contabilizaciones en el diario a 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) y,

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, y

Bartolomé Salvador de Solórzano (1590). Comerciante de profesión, publicó, en Madrid, la primera obra genuinamente española con aplicación de la partida doble, si tenemos en cuenta que el tratado de Antich Rocha no habría sido más que una traducción al castellano del manual de Mennher.¹⁶

6) Portugal

João Baptista Bonavie (1758). La obra presentaba el pomposo título: *Mercader exacto en sus libros de cuentas, el metodo fácil para cualquier mercader y otros arreglen sus cuentas con la clarezza necesaria, con su Diario, por 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) supone que fue un religioso con el apellido Carvalho y

João Henrique de Sousa (1765): Lente (Profesor) en la Clase de Comercio formando parte del primer curso trienal de la existencia de esta *Escuela*, de 1759 la 1762.

A pesar de que eméritos profesores e importantes publicistas de la historia de la Contabilidad, como Martins (1944), Silva (1948, 1970 y 1984), Amorim (1968), Caiado (2000) y Carqueja (2002b), clasificaron la obra de Bonavie como pionera en Lengua Portuguesa, Vlaemminck (1961), Monteiro (1979) y Rodrigues (2000), refieren la existencia de un libro publicado en Amsterdam cuyo autor fue 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 ser éste, 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 desechada, 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 atestigua Hernández Esteve (1985).

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 incluye cerca de trescientos ejemplos de registros en el diario y correspondiente pasaje a 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, en la que sobresale la primera de Contabilidad Industrial, en la 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 y,

Ludovico Flori (1636). Clérigo. Introdujo en Italia las contabilizaciones complejas y compuestas. Sá (1998) opina que fue Flori el precursor de las bases del principio contabilístico de la prudencia. En 1677 Flori fue el primer en introducir la noción de Balance de ejercicio, con averiguaciones de resultado anual, y en la simple confrontación de saldos. El Balance deja de ser un conjunto de saldos de las cuentas, para pasar a ser un espejo del patrimonio.

CONCLUSIÓN

La evolución de la partida simple a la partida doble se produjo mediante un desarrollo gradual, no

siendo resultado 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 se produjo 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 las partidas dobles existe uno que, obviamente, se destaca: Luca Pacioli. Gran parte de la importancia para la Contabilidad procede de la publicación, en 1494, de la *Summa de Arithmetica, Geometria Proportioni et Proportionalita*, que contenía el muy 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, subsiguientemente a la publicación impulsora de Paciolo, el método unigráfico continuó teniendo adeptos, aún tres o cuatro siglos después. Como ejemplos, podemos presentar **Jones** (sig. XVIII), tratadista inglés, y **Barré**, autor francés, también del mismo período. En Gran-Bretaña, el método fue incluso bastante popular, ya que era el utilizado por el Banco de Inglaterra.

Vale la pena también concluir que la aparición del método digráfico en la Baja Edad Media resultó de un conjunto de vectores, los cuales se tradujeron en factores entre los que podemos destacar 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 prensa.

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. pp. 1-9.
- Cañizares Zurdo, José María** (1933), *Ensayo Histórico sobre Contabilidad*. Madrid: Ed. Asociación Española de Contabilidad Y Administración de Empresas (AECA).
- Carqueja, Hernâni 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 Douto-ramento. 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 Teoria de la Contabilidad a Debate (Crítica de la Partida Doble)”. *Partida Doble*, n.º 64. Fevereiro. pp. 36-42.
- Gomes, Delfina Rocha** (2000), *A Evolução dos Registos Contabilísticos e a Aplicação da Partida Dobra 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. Monografia 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), “Contribucion al Estudio de la Historiografía Contable en España”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. X, n.º 34, Enero-Abril. pp. 11-30.
- Hernández Esteve, Esteban** (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. pp. 291-296.
- Hernández Esteve, Esteban** (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. pp. 69- 72; pp. 107-111.

Martins, Everard (1944), “Ensaio de Bibliografia Portuguesa de Contabilidade”. *Revista de Contabilidade e Comércio*, n.os 47 e 48. pp. 260-278.

Melis, Federigo (1950). *Storia de la Ragioneria: contibuto alla conoscenza e interpretazione delle fonti piú significativa della storia economica*. Boloña: Cesare Zuffi Editore.

Meunier, Achille Dauphin (1975). *Histoire de la Banque*. 5.ª ed. Paris: Press Universitaires de France.

Monteiro, Martim Noel (1973), *Contabilidade & Gestão: Ideias, Técnicas, Doutrinas, Comentários*, Vol. I. [s.l.] : Atlântida Editora.

Monteiro, Martim Noel (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*. pp.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. pp. 361-414.

Sá, António Lopes de Sá, Ana Maria Lopes de (1995), *Dicionário de Contabilidade*. 9.ª ed. São Paulo: Editora Atlas.

Sá, António Lopes de Sá (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. pp. 5-27.

Silva, Fernando V. Gonçalves da (1970), *Curiosidades, Velharias e Miudezas Contabilísticas*. Lisboa: [s.n.].

Silva, Fernando V. Gonçalves da (1984), “Bosquejo duma Sucinta História da Contabilidade em Portugal”. *Revista de Contabilidade e Comércio*, n.º 187/192, vol. XLVII/XLVIII, 1983-84. pp. 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.