
ARTÍCULOS DOCTRINALES / ARTICLES

CONTABILIDADE POR PARTIDAS DOBRADAS: HISTÓRIA, IMPORTÂNCIA E PEDAGOGIA (COM ESPECIAL REFERÊNCIA À SUA INSTITUCIONALIZAÇÃO EM PORTUGAL, 1755–1777)¹**Miguel Gonçalves**Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra
(Isca De Coimbra | Coimbra Business School), Portugal.Correo-e: mgoncalves@iscac.pt - ORCID iD: <https://orcid.org/0000-0003-0318-9251>

Recibido: 15-04-19; Aceptado: 20-11-19.

Cómo citar este artículo/Citation:Gonçalves M. (2019). Contabilidade por partidas dobradas: história, importância e pedagogia (com especial referência à sua institucionalização em Portugal, 1755–1777). *De Computis - Revista Española de Historia de la Contabilidad*, 16 (2), 69 - 142. doi: <http://dx.doi.org/10.26784/issn.1886-1881.v16i2.355>

Resumo: O objectivo deste *paper* é desenvolver e explicar, sob o ponto de vista científico e pedagógico, o tema da contabilidade por partidas dobradas, designadamente as suas propriedades, características e vantagens. O artigo explora também a contabilidade por partidas simples, para a contrastar com a contabilidade por partidas dobradas, e fornece uma visão do estado da arte sobre o conhecimento acerca de Luca Pacioli, o primeiro divulgador, em livro impresso, do método das partidas dobradas, em 1494. Fazendo uso de uma abordagem qualitativa e interpretativa, a pesquisa apoia-se fundamentalmente em fontes secundárias, ainda que tenham sido usadas bastantes fontes primárias de arquivo. O estudo amplia o conhecimento contabilístico português, por intermédio de uma sistematização, inédita, das instituições que contribuíram para a institucionalização da contabilidade por partidas dobradas em Portugal no decurso do século XVIII. A exposição apresenta uma implicação teórico-prática para o ensino da contabilidade e para a sociedade: com recurso à história da contabilidade, ela fornece uma ferramenta de estudo válida para o aumento da motivação inicial dos estudantes de contabilidade aquando do seu ingresso em cursos de ciências empresariais em Portugal.

Palavras-chave: *Contabilidade por Partidas Dobradas; Partidas Simples; Pedagogia; História da Contabilidade; Ensino da Contabilidade; Luca Pacioli; Portugal.*

CONTABILIDAD POR PARTIDA DOBLE: HISTORIA, IMPORTANCIA Y PEDAGOGÍA (CON ESPECIAL REFERENCIA A SU INSTITUCIONALIZACIÓN EN PORTUGAL, 1755–1777)

Resumen: El objetivo de este *paper* es desarrollar y explicar, desde el punto de vista científico y pedagógico, el tema de la contabilidad por partida doble, en particular sus propiedades, características y ventajas. El artículo explora también la contabilidad por partida simple, para contrastarla con la contabilidad por partida doble, y proporciona una visión del estado del arte sobre el conocimiento acerca de Luca Pacioli, el primer divulgador, en libro impreso, del método de la

¹ O autor agradece ao senhor editor da *DE COMPUTIS*, Prof. Doutor Fernando Gutiérrez Hidalgo. Está também muito reconhecido à senhora Prof.^a Dr.^a Susana Ribeiro. O texto é dedicado aos estudantes do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra (ISCAC) | Coimbra *Business School*.

partida doble, en 1494. Haciendo uso de un enfoque cualitativo e interpretativo, la investigación se apoya fundamentalmente en fuentes secundarias, aunque se han utilizado bastantes fuentes primarias de archivo. El estudio amplía el conocimiento de la contabilidad por intermedio de una sistematización, inédita, de las instituciones que contribuyeron a la institucionalización de la contabilidad por partida doble en Portugal durante el siglo XVIII. La exposición presenta una implicación teórico-práctica para la enseñanza de la contabilidad y la sociedad: con el recurso a la historia de la contabilidad, ella proporciona una herramienta de estudio válida para el aumento de la motivación inicial de los estudiantes de contabilidad en su ingreso en cursos de ciencias empresariales en Portugal.

Palavras chave: *Contabilidade por Partida Doble; Partida Simple; Pedagogia; Historia de la Contabilidad; Enseñanza de la Contabilidad; Luca Pacioli; Portugal.*

DOUBLE-ENTRY BOOKKEEPING: HISTORY, IMPORTANCE AND PEDAGOGY (WITH SPECIAL REFERENCE TO ITS INSTITUTIONALIZATION IN PORTUGAL, 1755-1777)

Abstract: The purpose of this paper is to develop and explain, from a scientific and pedagogical point of view, the subject of double-entry bookkeeping, namely its properties, characteristics and advantages. The article also explores single-entry bookkeeping, to contrast it with double-entry bookkeeping, and provides a state-of-the-art view of the knowledge about Luca Pacioli, the first author to print a book about double-entry bookkeeping, in 1494. Using a qualitative and interpretive approach, the research relies heavily on secondary sources, although some primary sources of archival have been used. The study expands accounting knowledge by means of an unprecedented systematization of the institutions that contributed to the institutionalization of double-entry bookkeeping in Portugal during the eighteenth century. The exposition presents a theoretical-practical implication for accounting education and for society: using accounting history, it provides a valid study tool to increase the initial motivation of accounting students at the beginning of their business studies in Portugal.

Keywords: *Double-Entry Bookkeeping; Single-Entry Bookkeeping; Pedagogy; Accounting History; Accounting Education; Luca Pacioli; Portugal.*

Copyright: (c) 2019 Miguel Gonçalves. Este es un artículo de acceso abierto distribuido bajo los términos de la licencia Creative Commons Attribution (CC BY-NC-SA 4.0).

N.B.: São devidos sete esclarecimentos prévios à leitura do *paper* a título de critérios adoptados na sua redacção: (1) em citações de documentos não contemporâneos, bem como na apresentação final das fontes e referências bibliográficas, seguiu-se a regra de actualizar para o português moderno a ortografia e a pontuação antigas; (2) em referências/paráfrases não absolutamente textuais que representem uma contribuição demasiadamente específica do(s) autor(es) em apreço, a indicação da(s) página(s) consultada(s) veio sempre assinalada (sem a utilização de aspas duplas), por uma questão de rigor científico, verificabilidade e replicabilidade deste texto (e.g.: Yamey, 2004, p. 150). O leitor deve ser capaz de localizar a referência sem que para isso tenha de ler a publicação/obra na íntegra (com dezenas ou centenas de páginas, as mais das vezes); o objectivo do autor foi, assim, ajudar o leitor nas suas pesquisas; (3) em extracções de ideias que se repetem por diversas vezes ao longo da obra compulsada, representando uma contribuição geral para a literatura por parte do(s) seu(s) autor(es), o sistema de referência do presente trabalho assinalou apenas o(s) autor(es) e o ano da publicação, sem efectuar menção à(s) página(s) examinadas (v.g.: Aho, 1985); (4) em citações (curtas) absolutamente textuais usaram-se aspas duplas, naturalmente, e indicou-se a(s) página(s) consultada(s); (5) as citações textuais longas (mais de 40 palavras) foram inseridas no texto em bloco separado, sem aspas, em linhas retraídas à esquerda e à direita e com um tamanho de letra menor; (6) o facto de o autor não ter optado por uma linguagem inclusiva de género (privilegiou o uso da expressão ‘o estudante’ ou ‘o aluno’), não significa que o autor partilhe a ideologia da escrita sexista, mas tão-somente que achou que o uso exclusivo do género masculino iria contribuir para facilitar a leitura, ao invés de se estar constantemente a escrever ‘o/a estudante’ ou ‘o/a aluno(a)’; e, por último, (7) por opção pessoal, o autor desta contribuição não escreve segundo o novo acordo ortográfico da língua portuguesa.

1. Introdução

O ensino de contabilidade sem referências históricas é tão ilógico como o ensino de música não efectuar qualquer alusão às obras de Johann Sebastian Bach (1685–1750)” (Fourastié, 1952, p. 54). Nesta óptica, o corrente trabalho acredita que, em termos contextuais, a história é fundamental para a compreensão da contabilidade (veja-se Walker, 2004, p. 5).

Assim sendo, este estudo apresenta como objectivos centrais desenvolver e explicar, sob o duplo ponto de vista científico e pedagógico, as propriedades, as características e as vantagens associadas à utilização da contabilidade por partidas dobradas, o método de registo de eventos e factos patrimoniais vulgarmente utilizado pela contabilidade financeira para a tomada de decisão e para o relato financeiro. Complementarmente, o texto também pretende aludir ao fenómeno da institucionalização da contabilidade por partidas dobradas ocorrido em Portugal no terceiro quartel da centúria de Setecentos. Ao fazer tudo isto, espera-se que a exposição consiga despertar no estudante o interesse pela história da contabilidade, o qual, a longo termo, pode servir-lhe de estímulo para futuras aprendizagens e leituras críticas mais avançadas.

O tema escolhido revela-se de grande importância académica, porque o aluno, ao estudar as partidas dobradas, aprende em paralelo as leis de movimentação de contas (leis do débito e do crédito ou regras para debitar e creditar) e alguns conceitos básicos da contabilidade, de que são exemplo os elementos das demonstrações financeiras – activos, passivos, capital próprio, gastos e rendimentos. Deseja-se que os benefícios desta aprendizagem sistémica possam ser demonstrados cabalmente no decorrer desta argumentação. Ao fazer isto, a vertente exposição traduzir-se-á numa réplica ao repto de Anderson–Gough (2009, p. 313) para que sejam efectuadas “mais investigações históricas de educação em contabilidade em diversas épocas e lugares”.

A motivação inerente à presente contribuição prende-se com a circunstância de se entender o assunto da contabilidade por partidas dobradas como uma matéria estruturante de qualquer curso superior da área das ciências empresariais, para o que é fundamental haver na literatura estudos histórico–contabilísticos sistematizados, abrangentes e bem fundamentados à luz de parâmetros instrutivos e preceptorais. Estas abordagens podem proporcionar melhores condições de aprendizagem em ordem à compreensão, análise, relacionamento e crítica da teoria e da prática das partidas dobradas e, em simultâneo, colocar em evidência as principais individualidades históricas que contribuíram para a emergência, desenvolvimento e difusão do pensamento contabilístico. A história da contabilidade é actualmente reconhecida pela comunidade de especialistas da investigação contabilística como uma especialização, tal como sucede com outras áreas de saber, como a contabilidade pública, a contabilidade de gestão ou a contabilidade ambiental, por exemplo (Guthrie e Parker, 2006, p. 6). Dito com outra ênfase, a história da contabilidade é manifestamente uma disciplina vibrante, caracterizada por ter interesse internacional, apesar de estar ainda na sua infância como disciplina de investigação (Gomes e Rodrigues, 2017, p. 241).

Para a concretização dos objectivos formulados, usou-se como estratégia metodológica a narrativa (cf. Gomes e Rodrigues, 2017, p. 218), a qual reflectiu uma organização de dados expostos em ordem cronológica com o conteúdo focado na descrição de uma história única e coerente, embora co–existindo sub–histórias (veja-se Stone, 1979, p. 3). Por metodologia narrativa não se entendeu, naturalmente, a exclusão de qualquer intenção (ou vontade) de explicar e interpretar os factos expostos (cf. Hernández Esteve, 2013, p. 34). A narrativa e a interpretação são duas realidades inevitavelmente interligadas em estudos com uma abordagem qualitativa – necessariamente subjectivos, sublinhe-se. Quanto à técnica específica de recolha de dados (o método), a investigação analisou documentos (pesquisa documental – dados primários) e textos

(pesquisa bibliográfica – dados secundários), os quais se cingiram a fontes primárias de arquivo manuscritas e fontes secundárias impressas. As fontes primárias de arquivo manuscritas foram compulsadas no *Arquivo Nacional da Torre do Tombo* (Lisboa, Portugal), na *Biblioteca Britânica* (Londres, Inglaterra) e na *Biblioteca Nacional de Portugal* (Lisboa, Portugal). As fontes secundárias impressas correspondem e ancoram-se em artigos científicos, artigos académicos/técnicos/profissionais, livros antigos e modernos, capítulos de livros, estudos monográficos, comunicações apresentadas em congressos de contabilidade e de história da contabilidade, dicionários antigos, teses de doutoramento, dissertações de mestrado e legislação do Antigo Regime Português. Como nos dizem Gomes e Rodrigues (2017, p. 240), a “contabilidade deve ser compreendida no seu contexto social, económico, político e organizacional, e nunca ser vista como um caso isolado”. As fontes secundárias ajudam normalmente a que as investigações de história da contabilidade possam enquadrar o objecto de estudo em termos dessa contextualização, uma preocupação que deve sempre nortear este tipo particular de pesquisa em contabilidade (Gomes e Rodrigues, 2017, p. 235). No total, estão grafadas em corpo do texto e listadas no final mais de 300 referências – primárias e secundárias.

A contabilidade é arte muito vetusta; conta milénios de existência (Silva, 1959, p. 11). Por este motivo, importa não perder de vista o estabelecimento da sua definição ou natureza, afinal o ponto de partida fundamental para o estudo de qualquer disciplina ou domínio do saber. Nestes termos, Luca Pacioli (1446/7–1517) (é impreciso o ano do seu nascimento, como adiante se dirá), o primeiro tratadista da contabilidade impressa, como é geralmente aceite pela literatura relevante, definiu-a, em 1494, como sendo um “sistema *ad hoc* imaginado pelo comerciante para proporcionar informação de todos os seus negócios, de maneira a saber facilmente se as coisas vão bem ou mal” (Pacioli, 1494, *fólio*² 206 *recto*, traduzido por Carqueja, 2014, p. 132).³ Um olhar mais ponderado sobre a precedente asserção de Pacioli permite a conclusão de que o entendimento do histórico e notável frade franciscano permanece actual na contemporaneidade. Modernamente interpretada como “a linguagem dos negócios” (Meigs e Meigs, 1992, p. 4; Basu e Waymire, 2006, p. 221), a contabilidade apresenta-se hoje como uma ciência social (Mautz, 1963, p. 318) aplicada (Mattessich, 1995a, pp. 263-264; Carqueja, 2001a, pp. 344-348), cujos objectivos primaciais são “fornecer informação útil à tomada de decisão das partes interessadas na informação económica e financeira” (Horngren, Foster e Datar, 1994, p. 6) e, ao mesmo passo, “criar conhecimento directamente aplicável a problemas práticos ou profissionais” (Mattessich, 1995a, p. 264). Neste quadro, como deixa claro Iudícibus (1981, p. 17), quanto a prover informação útil para apoio à tomada de decisões económicas, a função da contabilidade permanece praticamente imutável

² As páginas do livro impresso de Pacioli em 1494 identificam-se pelo seu número de fólio e pelo termo *recto* (a face) ou *verso* (o verso). O número do fólio apenas era mostrado na face *recto* do fólio; assim, o *fólio 206 recto* corresponde à página 411. Ver, a este respeito, Sangster (2007, p. 135).

³ Como é do conhecimento geral, Luca Pacioli publicou em 1494 em Veneza a sua obra magna *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita* (*Colectânea de Aritmética, Geometria, Proporções e Proporcionalidade*; doravante *Summa*, apenas). Este livro de matemática geral e de matemática aplicada aos negócios inclui um pequeno tratado dedicado à exposição da contabilidade por partidas dobradas, intitulado *De Computis et Scripturis* (*Sobre as Contas e a Escrituração*; *De Scripturis*, em diante), o qual constitui a primeira sistematização, em obra impressa, deste método de registo contabilístico, hoje adoptado universalmente. Escrito em italiano, o *De Scripturis* corresponde aos *fólios 197 verso a 210 verso* da *Summa*. A presente investigação recorrerá, amiúde, à tradução do tratado de Pacioli para o castelhano efectuada por Hernández Esteve (1994, pp. 139-236) e à tradução realizada por Carqueja (2014, pp. 81-157) para o português. Pacioli é tema a que voltaremos neste escrito.

através dos tempos. Aliás, uma definição com cerca de 50 anos e que tem feito escola desde então – emanada pela *American Accounting Association* em 1966 – refere que a contabilidade financeira é o processo de identificar, mensurar e comunicar transacções económicas, que permita juízos e decisões informadas por parte dos utilizadores da informação (Costa, 2016, p. 116). Também o § 12 da *Estrutura Conceptual do Sistema de Normalização Contabilística* (Aviso n.º 8254/2015 do Ministério das Finanças, de 29 de Julho) refere que “o objectivo das demonstrações financeiras é o de proporcionar informação [...] que seja útil a um vasto leque de utentes na tomada de decisões económicas”.

Linguagem conceptual (Hernández Esteve, 2013, p. 30) e disciplina intelectual aceite como distinta de qualquer outra (Machado, 2000, p. 39), com carácter formalizado e científico, de conteúdo financeiro e vinculada à realidade económica (Tua Pereda, 1988, p. 54), a contabilidade serve-se presentemente (e de forma consensual) das partidas dobradas como método de registo contabilístico, tendo em vista a produção de informação contabilística de cariz obrigatório, *maxime* o balanço e a demonstração dos resultados por naturezas. Vem ao ponto a explicação de que o balanço contabilístico de uma entidade é a demonstração financeira que divulga, num determinado momento do tempo, os seus activos, os seus passivos e o seu capital próprio (património líquido) e que a demonstração dos resultados por naturezas é a demonstração financeira que resume o resultado (desempenho) de uma entidade relativo a um determinado período de tempo, comparando os rendimentos desse período com os gastos desse mesmo período. O que precede sinaliza, então, a importância de dotar os estudantes dos conhecimentos-chave que lhes possibilitem entender a contabilidade financeira como um sistema de informação sobre a riqueza e um instrumento para a tomada de decisão interna e externa à entidade.

Importa acrescentar que as definições prévias do constructo social contabilidade (estude-se Carqueja, 2007, pp. 12-17) devem ser complementadas com outro conceito – menos redutor –, o qual assenta no seguinte tripé (Ezzamel e Hoskin, 2002, p. 335):

a contabilidade pode ser entendida como processo de representar de forma observável um conjunto (conta) de coisas ou actividades; qualquer conta (conjunto de coisas ou actividades) implica sinais que denominam e quantificam as coisas e actividades representadas; e que o representar numa conta implica sempre uma avaliação: (a) extrínseca, como meio de reconhecer e representar valores para propósitos externos, valores definidos por qualquer outra entidade que não o contabilista e (b) intrínseca, na medida em que a designação, contagem e representação em formato observável, por si mesmas, constroem a possibilidade de precisar um valor.⁴

De igual modo, deve também ter-se presente que se o significado de contabilidade regista, em linguagem corrente, alguma indefinição (Carqueja, 2007, p. 11), que se pretendeu colmatar com o testemunho de Ezzamel e Hoskin (2002, p. 335) supra invocado, o conceito de partidas dobradas é mais simples de conceituar, na medida em que as partidas dobradas correspondem a uma técnica ou a um método de registo contabilístico de “acordo com o qual a uma variação ou mais variações devedoras de certo valor corresponderá sempre uma variação ou mais variações credoras do mesmo valor, e vice-versa” (Ribeiro, 1985, p. 79).

Delimitados e esclarecidos estes dois termos e os conceitos que lhes correspondem, o resto do *paper* desenvolve-se e estrutura-se em seis secções mais, após esta introdução. A segunda secção aborda a fase pré-partidas dobradas, isto é, aquilo que a literatura convencionou chamar partidas simples. A terceira introduz e discute o tema nuclear deste trabalho, a contabilidade por partidas

⁴ O autor agradece a um *referee* a sugestão de incorporação da referência Ezzamel e Hoskin (2002).

dobradas. A quarta explora o papel desempenhado por Pacioli na difusão das partidas dobradas e a sua importância universal para o grupo profissional dos contabilistas. A quinta explica o funcionamento das partidas dobradas com recurso à equação fundamental da contabilidade e às leis do débito e do crédito. A sexta fornece uma sistematização, inédita na literatura, dos organismos e acontecimentos nacionais que contribuíram para a institucionalização e aplicação do método das partidas dobradas em Portugal. A encerrar a digressão, a sétima e última secção apresenta diversas considerações relativas a conclusões, contribuições, implicações, recomendações e limitações do estudo, bem como assinala pistas de trabalho para o futuro.

2. E antes da contabilidade por partidas dobradas? A fase incipiente da contabilidade: as partidas simples⁵

Por antonomásia aplicada quer de modo oral, quer em contexto escrito, a palavra ‘contabilidade’ aparece frequentemente substituída pela expressão ‘partidas dobradas’, tal é o nível de enraizamento cultural em Portugal desta última locução, pelo menos desde o período *josefino-pombalino*, isto é, o arco cronológico de 27 anos (1750–1777) a que correspondeu o reinado de D. José (1714–1777) e, em simultâneo, a acção político-governativa de Pombal⁶ (1699–1782). Esta fase da história da contabilidade portuguesa (período 1755–1777, em concreto) vem reconhecida na literatura como correspondendo ao período de ouro da contabilidade portuguesa, precisamente porque neste íterim acham-se as raízes da institucionalização das partidas dobradas em Portugal (Faria, 2005, p. 216, 2011, p. 139; Gomes, 2007, p. 11, p. 139; Faria e Guimarães, 2010, p. 21; Gonçalves e Marques, 2015, p. 241; Gonçalves, 2017a, pp. 34-43, 2017b, p. 32). Com efeito, anteriormente a 1755, ano charneira representativo de uma mudança na contabilidade em Portugal do ponto de vista da alteração do sistema de escrituração mercantil empregado pelas organizações, a técnica contabilística geralmente dominante consistiu no sistema das partidas simples, também conhecidas por partidas singelas, método unigráfico ou unigrafia.

Em breve parêntesis, cumpre precisar a circunstância de que o termo unigrafia é uma expressão do foro contabilístico cunhada pela primeira vez numa obra publicada em 1900 sob a égide de um autor francês muito popular (juntamente com Adolphe Guilbault [1809–1896], por vezes seu co-autor) na literatura comercial portuguesa de finais do século XIX/inícios do século XX: Eugène Léautey (1837–1909). Neste manual, Léautey também grafou o termo digrafia (que

⁵ A consideração do estudo sobre as partidas simples justifica-se, porque relaciona-se com um conteúdo programático previsto no Anúncio n.º 6060/2010, de 30 de Junho (critérios para o reconhecimento da habilitação académica adequada para o exercício da profissão regulada de contabilidade em Portugal). Para a área nuclear de Contabilidade e Relato Financeiro, o primeiro tópico programático pedido pela associação pública profissional (a Ordem dos Contabilistas Certificados) é o seguinte: “Pensamento contabilístico e enquadramento teórico: da *partida simples* à estrutura conceptual actual” (itálico acrescentado).

⁶ Por hábito consagrado, ao longo do texto usaremos indistintamente a designação Marquês de Pombal ou Pombal para nos referirmos a Sebastião José de Carvalho e Melo, secretário de Estado dos Governos de D. José no período de 1750 a 1777, sem prejuízo da nomenclatura nem sempre corresponder a épocas da sua vida em que efectivamente era conhecido por esse nome (Gonçalves, 2011, p. 117). Pombal foi o único secretário de Estado que cumpriu funções de forma ininterrupta durante o longo reinado de D. José. Em 18 de Setembro de 1770 foi-lhe outorgado o título nobiliárquico que a posteridade viria a fixar, o de Marquês de Pombal (Serrão, 1982, p. 157).

adiante discutiremos) pela primeira vez na historiografia contabilística mundial; o livro em questão foi publicado em Paris com o título *Traité de Comptabilité Industrielle de Précision à l'Usage des Industries* (*Tratado de Contabilidade Industrial de Precisão para o Uso de Indústrias*; título abreviado) (*vide Léautey, 1900*).⁷

Esclareça-se, muito resumidamente, que as partidas simples (ou unigrafia) correspondem a uma técnica contabilística cujo procedimento principal é o de registar qualquer facto/evento/transacção apenas no deve (débito) ou no haver (crédito) de uma conta, sem registo equivalente do mesmo facto em outra ou em outras contas, ou seja, por outras palavras, em partidas simples não existe dualismo de inscrições (Silva, 1938a, p. 121, 1938b, p. 208; Monteiro, 2004, p. 59) nas entradas do livro contabilístico razão.⁸

Convirá agora sublinhar a diferença existente entre a contabilidade por partidas simples e um tipo específico de contabilidade ainda mais rudimentar que a precedeu no tempo: a contabilidade simples. Para tanto, não virá a despropósito referir que esta última vincula-se como

⁷ Como é consabido, estas duas palavras – unigrafia e digrafia – lograram obter em Portugal uma adesão muito significativa por parte dos contabilistas e guarda-livros lusos, ao ponto de ainda hoje serem ambas utilizadas no léxico contabilístico nacional, seja na academia, seja em contexto da profissão. No que toca ao termo digrafia, *Di* corresponde ao prefixo grego para dois, como em dissílabo (palavra com duas sílabas), por exemplo. Assim, digrafia é um termo que corresponde à escrita (grafia, também uma palavra com raiz grega) de dois registos (Carvalho, 1993b, p. 204), conforme se discutirá com detalhe em secção vindoura da corrente pesquisa. No termo unigrafia, ‘uni’ corresponde ao prefixo de origem latina, o qual significa ‘um’.

⁸ Etimologicamente, convém lembrar que as palavras débito e crédito têm a sua origem no latim, sendo que *debere* significava dever a alguém e *credere* confiar a alguém (ter a haver de alguém). *Debere* e *credere* evoluíram para as palavras débito e crédito, em português. Apesar de serem conceitos polissémicos, os termos débito e crédito assumem significados únicos e específicos no contexto da contabilidade. Débito é sinónimo de deve e crédito sinónimo de haver (Fourastié, 1952, p. 36), em particular no livro de razão. Contudo, cabe frisar que deve significa o que o titular da conta (por exemplo, o cliente X) deve ao dono dos livros de contabilidade e haver significa o que o titular da conta (por exemplo, o fornecedor Y) tem a haver do dono dos livros de contabilidade. São termos convencionais e instrumentais na contabilidade e que significam, em dispositivo bilateral, em forma de T ou *alla veneziana* (*i.e.*, duas secções justapostas/adjacentes em forma de díptico, defronte uma da outra, ou seja, o débito *vis-à-vis* do crédito), o lado esquerdo de uma conta (débito) e o seu lado direito (crédito) (Roover, 1937a, p. 181); tudo isto tendo como pano de fundo o livro que contém todas as contas, o livro de razão. Recorde-se que, ao contrário de França, país que estabelece o conceito legal de conta no actual *Plan Comptable Général* (Plano Contabilístico Geral Francês), definindo-a como “a mais pequena unidade de classificação e registo dos movimentos contabilísticos” (Antunes, 2018, p. 14), Portugal nunca lhe estabeleceu uma definição contabilístico-legal. Não obstante, sempre se dirá que conta é qualquer parcela do património de uma entidade ou dos seus resultados, expressa numa determinada unidade de valor. Conta é, também, a unidade de agregação em contabilidade (Amorim, 1968, p. 313); o seu conteúdo respeita ao próprio movimento nela operado (os lançamentos) (Ferreira, 1984, p. 131). Segundo Amorim (1949, p. 62), cada e qualquer conta deve obedecer a dois requisitos: (1) homogeneidade – a particularidade, que todas as contas têm, cada uma delas, de só compreenderem elementos que apresentam as mesmas características comuns; e (2) integralidade – a particularidade que as contas têm, cada uma delas, de compreenderem todos os elementos que apresentam as mesmas características comuns, sem excepção alguma. Do ponto de vista da didáctica e do processo ensino-aprendizagem da contabilidade, deve interiorizar-se que uma aprendizagem essencial a reter por parte dos estudantes filia-se na circunstância de que os termos débito e crédito, na visão contabilística, não significam, respectivamente, nem bom nem mau, não significam nem positivo nem negativo e tampouco significam mais ou menos, mas sim uma anotação/registo de um valor no lado esquerdo de uma conta (débito) e uma anotação/registo de um valor no lado direito de uma conta (crédito).

sendo a técnica de registo primeiramente estabelecida em Portugal, em particular nos organismos públicos e nas instituições religiosas, pois estas entidades tinham por costume executar as suas contabilidades por intermédio de livros de receita e despesa (*i.e.*, contabilidade simples). Fourastié (1952, p. 17) sugere que não se pode conceber a contabilidade a um nível mais elementar do que a praticada como registo cronológico das receitas e das despesas resultantes dos movimentos materiais da moeda; a contabilidade simples, tal como a denomina. A designação ajusta-se bem: é uma contabilidade elementar do tipo contabilidade de caixa.

Técnica contabilística documentada historicamente nas contas das sociedades comerciais da Antiguidade Clássica⁹ e da Idade Média¹⁰, a contabilidade simples reunia os três elementos necessários e suficientes à prossecução dos objectivos do seu preparador: (1) permitia o *registo* dos movimentos de valores em unidades monetárias; (2) possibilitava a *classificação* dos movimentos (diferenciados entre movimentos de despesas e movimentos de receitas); e (3) facilitava e funcionava como mecanismo de *verificação*, posto que a diferença entre o total das receitas e o total das despesas correspondia ao numerário em posse da unidade económica (Fourastié, 1952, pp. 18-19). Este procedimento primitivo da contabilidade mais não registava do que as entradas e saídas de valores, representando assim, desta forma, apenas um elemento muito parcelar do património da entidade: a conta de caixa. Importa reter que, na ausência de qualquer um destes três requisitos, a saber, *registo*, *classificação* e *verificação*, não haveria contabilidade, mas tão-somente umas notas para auxílio e conservação da memória, meros apontamentos pessoais do comerciante/mercador (Fourastié, 1952, p. 18).

A contabilidade simples não evoluiu para a contabilidade por partidas dobradas, mas sim para a contabilidade por partidas simples. A literatura costuma simplificar a distinção entre contabilidade por partidas simples e contabilidade por partidas dobradas referindo que os métodos de escrituração que não seguem as características da contabilidade por partidas dobradas correspondem a métodos de escrituração que caem na taxonomia de métodos de contabilidade por

⁹ Refira-se, *en passant*, que, por exemplo, das escritas contabilísticas dos romanos nada permaneceu até aos tempos actuais, devido à pouca durabilidade do material em que eram feitas: tábuas de cera (Roover, 1955, p. 410; Silva, 1985, p. 38) escritas com um estilete. Conhecem-se apenas, por intermédio de um discurso de Marco Túlio Cícero (106–43 a.C.), o *Pro Quinto Roscio Comoedo Oratio* (77 a.C.) (*Em Defesa de Quintus Roscius, o Comediante*), os (i) nomes dos livros de contas que os mercadores e banqueiros eram obrigados a manter na sua escrituração e (ii) algumas especificidades contextuais desses livros de contabilidade (Roover, 1955, p. 410; Martinelli, 1977, pp. 5-6). Da análise feita por especialistas a este discurso de Cícero, concluiu-se que os romanos não utilizaram a contabilidade por partidas dobradas (Roover, 1937b, p. 271), mas sim registos cronológicos de receitas e despesas (designados por *Tabula Accepti et Expensa*) (Fourastié, 1952, pp. 21-22; Amorim, 1968, pp. 59-60; Silva, 1985, pp. 115-118), portanto uma contabilidade do tipo simples.

¹⁰ Neste terreno, as contas medievais mais antigas de registos de receitas e despesas (contabilidade simples) respeitam ao século XII (1156–1158) e foram encontradas em Génova em documentos pertencentes ao notário Giovanni Scriba (Roover, 1956; Lee, 1972 – dos quais todas as referências constantes desta nota de fim de página são tomadas). Sob a forma de um memorial com três folhas de papel, os documentos referem-se às contas do encerramento de três parcerias/viagens comerciais consecutivas de dois mercadores genoveses, Ansaldo Baialardo e Ingo da Volta, este o sócio investidor e aquele o sócio viajante. Estas parcerias/viagens comerciais foram efectuadas no mar Mediterrâneo no triénio 1156–1158, como indicado; e foram liquidadas uma a uma, sendo que o cálculo dos lucros a distribuir por ambos os sócios realizou-se em base de caixa. Por norma, o sócio investidor recebia $\frac{3}{4}$ dos lucros e o viajante $\frac{1}{4}$. Com lucros acima dos 50% em cada viagem para o sócio investidor, a análise promovida pelas contas medievais mais antigas de registos de receitas e despesas sugere assim que a acumulação de capital na Idade Média foi originada mais pelos lucros do comércio do que propriamente pelos rendimentos obtidos pela posse de bens imobiliários (estes inferiores aos lucros produzidos pelo comércio internacional).

partidas simples (Hernández Esteve, 2005, p. 108; Yamey, 2012, p. 3). Conseqüentemente, por conveniência, esta pesquisa adopta essa mesma abordagem de entendimento contabilístico. Como quer que seja, deve ter-se presente que, em visão global, as partidas simples não observam a aplicação do princípio da dualidade dos registos, ou seja, nas partidas simples um facto patrimonial não é registado pelo mesmo valor em pelo menos duas contas do livro de razão, uma movimentada a débito e a outra movimentada a crédito. Assim também se pronunciava Monteiro (1964, p. 248): “a relevação contabilística simples, elementar ou unigráfica, é aquela que impõe a inserção dos factos em cada [e apenas uma] conta, independentemente das outras contas que por eles são afectados”.

Alguns autores, como são os casos de Carvalho (1993a, p. 173) e de Carqueja (1993c, p. 478), dedicaram atenção ao conceito de partida. O primeiro considera que “a palavra partidas é empregada em contabilidade no sentido de contas” e o último sustenta que o “termo partida tem o significado de nota ou anotação em livro de escrituração comercial”.

Seja como for, as partidas simples correspondem a um processo antigo muito rudimentar de contabilização de transacções que operava quase exclusivamente em relação às pessoas interessadas numa transacção (Dória e Dória, 1975a, p. 511). Um autor clássico da contabilidade – Matthieu de la Porte (ca.1660–ca.1732) – também abonava essa opinião: “o uso das partidas simples serve o propósito de estabelecer contas para as pessoas com quem o comerciante negocia” (de la Porte, 1704, p. 1). Este método de escrituração privilegiava os registos feitos em atenção aos devedores (do dono dos livros) ou aos credores (do dono dos livros, também), pois o comerciante/dono dos livros, que vendia a crédito para mais tarde receber e que comprava a crédito para pagar mais tarde, necessitava de inscrever no seu livro de contas as importâncias que lhe deviam os seus devedores e as que tinha a pagar aos seus credores (Monteiro, 1962, p. 61); ao fazer isto, ficavam supridas as deficiências da memória do comerciante nos casos em que era numerosa a série das suas transacções com terceiros (Silva, 1944, p. 54). Este era, portanto, o método adoptado pelo proprietário dos livros de registo comercial quando a escrituração se applicava apenas ao sistema creditório, ou seja, ao registo das variações sofridas pelas contas dos devedores e dos credores do comerciante. As partidas simples não se ocupavam, assim, nas palavras de Silva (1961, p. 158), “de todos os elementos constitutivos do balanço [do dono dos livros]”.

Nas partidas simples, o livro principal dos mercadores era o livro de razão, que, na prática, mais não era do que um livro de contas correntes de pessoas. Na oportunidade, assinala-se que o *usus mercatorum* de que aqui implicitamente tratamos – a utilização do livro de razão – tinha respaldo na legislação portuguesa pré-pombalina: até 1756, o único livro de contabilidade¹¹ imposto

¹¹ Anote-se, marginalmente, que a palavra contabilidade não aparece dicionarizada em Portugal na época de Setecentos (nem antes). Não obstante, ainda que os dicionários não registassem o verbete, a palavra começou a generalizar-se em Portugal a partir de 1797, como sugere Silva (1971, p. 51, 1985, p. 103). Contudo, este autor (i.e., Gonçalves da Silva), ainda que tivesse indicado que a palavra contabilidade – grafada *comptabilidade* – apareceu em alvarás de D. Maria I (1734–1816), não concretizou nem particularizou quais os documentos legislativos em apreço. Ora, o presente estudo está em condições de dizer que, tanto quanto é do nosso conhecimento em Março de 2018, o mais antigo *documento legislativo impresso português* no qual desponta comprovadamente a palavra contabilidade diz respeito ao ‘Alvará pela qual Vossa Majestade é servida estabelecer uma nova forma para o governo dos arsenais das diferentes capitánias da América, criando para cada um deles o lugar de Intendente da Marinha’ (cf. o preâmbulo desta legislação emitida em 12 de Agosto de 1797). A palavra portuguesa constituiu uma adaptação do termo francês *comptabilité*, surgido em 1750, e que depois foi incorporado e definido em 1753 no terceiro volume da *Encyclopédie*, a obra magna organizada por Denis Diderot (1713–1784) e Jean d’Alembert (1717–1783) (veja-se Labardin e Nikitin, 2009, p. 152). Ponto igualmente a considerar, neste quadro, é o de o *Alvará de 12 de Agosto de 1797* haver sido assinado pelo

obrigatoriamente por lei era o livro de razão. Uma norma das Ordenações Filipinas preceituava a imposição de escrita pelo *livro de razão* em caso de quebra (falência) dos mercadores (cf. *Ordenações Filipinas, 1603, Livro Quinto, Título 66* – ‘Dos mercadores que quebram e dos que se levantam com fazenda alheia’).¹² As Ordenações Filipinas publicadas em 1603 incorporaram no preâmbulo do título 66 do livro quinto a Lei de 8 de Março de 1597; portanto, o uso do livro de razão em Portugal, *de jure*, remonta ao final do século XVI (Gonçalves, 2017b, p. 42).

Cumpra assim reconhecer que foram as contas de pessoas que, em Portugal, durante muito tempo, tiveram proeminência e preponderância na contabilidade do comerciante/mercador e foi com elas que se esboçaram os primeiros sistemas de registos contabilísticos (Monteiro, 1962, p. 61), uma fase da história da contabilidade que se caracterizava pela circunstância do sistema de crédito se apresentar como o objecto dominante da escrituração e, no qual, portanto, as contas representavam devedores e credores (Monteiro, 1962, p. 127). Vale a pena dizer que o sistema de registo preconizado pelas partidas simples satisfazia por completo as parcas necessidades informativas mercantis destes tempos de antanho.

Para o caso português, concretamente, uma análise das relações creditórias entre comerciantes pode com proveito fazer-se nos livros de contas de Francisco da Gama (século XVI–século XVII), Manuel de Sousa de Meneses (ca.1660–1715) e António Coelho Guerreiro (1653–1717), todos eles mercadores no século XVII e todos eles com contas levadas/mantidas com recurso a livros de razão. São escassos os livros de contas de contabilidade comercial que sobreviveram à inexorável passagem do tempo, sendo que a literatura existente, tanto quanto é do nosso conhecimento, assinala apenas os três casos aludidos, os quais comprovam que, na tradição portuguesa, até à imposição do livro diário por Pombal (v. *Alvará de 13 de Novembro de 1756*, § 14), o papel principal dos livros de contas na contabilidade comercial foi desempenhado pelo livro de razão.

O primeiro livro de razão, de Francisco da Gama, um mercador residente em Goa (Índia Portuguesa), corresponde a um livro de razão do período 1619–1621 (cf. Souza, 1986, pp. 35-36; Subrahmanyam, 1988, p. 68), que, com rigor, representa um livro de contas correntes escriturado por partidas simples. O segundo, de Manuel de Sousa de Meneses, um governador colonial também residente na Índia Portuguesa, respeita a um livro de razão do período 1696–1697 (cf. Souza, 2005), o qual, aparentemente, também está redigido segundo as partidas simples, porquanto os lançamentos não evidenciam nem deixam rasto de movimentação de contas de contrapartida.

No tocante ao último, o livro de razão do mercador e funcionário público ultramarino António Coelho Guerreiro, cujo conteúdo abrange contas do período 1683–1696, há por certo mais considerandos a fazer do que em relação aos dois primeiros comerciantes. Dado à estampa em trabalho seminal de Rau (1956), o livro de razão de António Coelho Guerreiro ganhou um papel de

secretário de Estado da Marinha e Domínios Ultramarinos, Rodrigo de Sousa Coutinho (1755–1812), um membro do gabinete do príncipe regente D. João (1767-1826) (futuro D. João VI, em 1816), afilhado de baptismo do Marquês de Pombal, o qual (*i.e.*, Sousa Coutinho), de acordo com Morel (2007, p. 34), em curta estadia passada em França em 1779, conheceu pessoalmente um dos editores da *Encyclopédie*, o ilustrado francês Jean d’Alembert.

¹² Como lei suprema do reino, as Ordenações Filipinas constituíram a base jurídica do direito nacional até à promulgação dos diplomas constitucionais e das diversas codificações Oitocentistas surgidas na Monarquia Constitucional operada pela Revolução Liberal de 1820 (v.g., Código Comercial, em 1833; Código Administrativo, em 1836; Código Penal, em 1852; Código Civil, em 1867) (Gonçalves, 2017b, p. 42). Sobre o movimento codificador português do século XIX, consulte-se Costa (1992, pp. 407-428).

primeira plana no panorama da história da contabilidade portuguesa, visto que existiu um debate na academia sobre se as contas mantidas por Coelho Guerreiro seriam representativas do sistema de escrituração digráfico, após Rau (1956, pp. 49-50) ter proferido apreciação positiva nesse sentido, talvez com base num errado entendimento dos princípios basilares que enformam o método das partidas dobradas. Ora, como documentam Rocha e Gomes (2001, p. 626), existem lançamentos no livro de razão de António Coelho Guerreiro em que o valor do débito não iguala o valor do crédito, uma situação indiciadora de que o sistema usado não correspondia ao método das partidas dobradas; portanto, sob este ângulo, o livro de razão de António Coelho Guerreiro não estaria mantido segundo o método das partidas dobradas. Em continuação, o livro de escrituração que ostentava o título de livro de razão não é um livro mestre ou razão tal como hoje se compreende, mas sim um livro de contas–correntes que desempenhava a função de fornecer a posição financeira de António Coelho Guerreiro em relação a cada indivíduo com quem negociava (Rau, 1956, p. 49). Em complemento, à luz deste contexto, Rocha e Gomes (2001, p. 627) demonstraram ainda que a contabilidade comercial de António Coelho Guerreiro não obedecia aos princípios caracterizadores do método das partidas dobradas, designadamente por nele inexisterem contas impessoais, contas de capital e contas de resultados.¹³ Não obstante, para estes autores um facto parece ter ficado claro após a sua reflexão sobre o livro de razão de António Coelho Guerreiro: se comparada com séculos anteriores, a forma de registo desenvolveu-se sobremaneira em Portugal, dado que

estes [registos] eram, acima de tudo, uma listagem cronológica das operações que iam ocorrendo, passando depois para um registo em separado das receitas e das despesas; depois [com as contas de António Coelho Guerreiro] temos registos efectuados por contas correntes, em que o débito e o crédito de cada conta estão claramente separados e aparecem em colunas, um ao lado do outro (Rocha e Gomes, 2001, p. 627; Gomes, 2004, p. 39).

Regressando à teoria das partidas simples, neste sistema de escrituração o registo numa conta do livro de razão não implica uma contrapartida numa outra conta do livro de razão pelo mesmo valor, como assinalado. Aqui, a informação que realmente interessa à entidade é conhecer a posição financeira relativa de determinadas pessoas (devedoras e credoras) para com essa unidade económica (Hernández Esteve, 2013, p. 92); trata-se de um sistema que tinha por objectivo conhecer as dívidas activas e passivas de qualquer casa (Pequito, 1875, p. 138) e em que entravam os termos *deve* e *haver* como indicativos de relações de débito e crédito entre pessoas, isto é, o dono dos livros, por um lado, e os seus clientes e fornecedores, por outro (Amorim, 1949, p. 95).

É vastíssima a bibliografia que clarifica e destaca o aspecto da manifesta insuficiência informativa deste sistema de registo. Por exemplo, Dória e Dória (1975b, p. 545) salientam que a contabilização das operações levada a cabo pelas partidas simples nunca poderia, em qualquer momento, apresentar a situação do património em geral, o que faria dele um sistema incompleto e, portanto, deficiente nos seus meios de informação. Degrange (1881, p. 19) também acentua o carácter redutor e pouco rigoroso do método das partidas simples, o qual possibilitava apenas conhecer aquilo que era devido a qualquer negociante pelas pessoas a quem vendia a prazo e aquilo que ele devia a cada uma das pessoas a quem comprava a crédito. Ainda nesta senda, Amorim (1949, p. 32) realça que a aplicação do método de relevação contográfica apenas aos créditos

¹³ Em 1963, o eminente historiador francês Frédéric Mauro (1921–2001) também tendeu a concluir que o livro de razão de António Coelho Guerreiro não era um livro de contas com contabilidade por partidas dobradas (Mauro, 1963, p. 94). Este autor solicitou auxílio nesta questão a Jean Fourastié (1907–1990) (ver, com este exacto sentido, Mauro, 1963, p. 94), levando-nos a crer que o veredicto terá sido dado por este último (Fourastié, professor e economista francês de comprovada reputação mundial).

personais, ou seja, a uma parcela do património de uma entidade, permite qualificá-lo como um sistema primitivo, rudimentar e incompleto. Carvalho (1993a, p. 173) também anota o cunho fragmentário, avulso e não sistematizado das partidas simples e Jócana Madaria (1793, pp. 32-34) apelida o método, em virtude de prescindir de outras contas da representação patrimonial de um comerciante, de defeituoso, limitativo e pouco rigoroso, particularmente no que respeita à ausência de regras para a contabilização de mercadorias que entram e saem da firma, chegando mesmo a pontuá-lo como um “método manco” (1793, p. 33). São também listados, por outros autores, os principais inconvenientes deste método de relevação contográfica: “insuficiência das indicações fornecidas e falta de controlo sobre os lançamentos efectuados” (Silva, 1961, p. 159); dificuldade de conferência de valores (Sá, 1919, p. 23; Sequeira, 1929, p. 21); e ausência de pontos de confronto (Sá, 1919, p. 23).

Em termos práticos, Gonçalves da Silva (1904–1990) oferece-nos um caso elucidativo da falta de controlo proporcionada pela unigrafia. Eis um exemplo, para fixar ideias: uma entidade compra a João Ferreira, a crédito, um cofre por 4 800\$00 (Silva, 1944, p. 159). Em partidas simples, o lançamento desta operação passaria por creditar o fornecedor da seguinte forma: João Ferreira (haver), pela compra de um cofre por 4 800\$00. Daqui decorre que não existia contrapartida alguma neste lançamento em termos da escrituração de uma conta devedora – não havendo normalização contabilística empresarial em Portugal nos anos 40 do século XX, a conta devedora em questão denominava-se na maioria das entidades ‘móveis e utensílios’ –, pelo que o activo (fixo tangível) não seria sequer representado nas contas da firma. Esta realidade fazia da unigrafia um sistema incompleto que não proporcionava ao empresário o conhecimento holístico de todos os elementos/componentes do seu património. Nesta linha de pensamento, a maior desvantagem das partidas simples era justamente esta: a propensão para a fraude, pois a falta de controlo sobre os activos fixos tangíveis devido à ausência de registos, levaria a que os mesmos pudessem ser roubados ou simplesmente perdidos, situações que seriam sempre de difícil detecção. De facto, tudo nesta escrituração é simples: debita-se quem se constitui devedor e credita-se quem se constitui credor, mas em que o débito numa conta não implica, em simultâneo, o crédito numa outra conta (e vice-versa). Como notado, o livro principal era o livro de razão que, neste método, não era mais do que um livro de contas–correntes (Sá, 1919, p. 22; Sequeira, 1929, p. 21). Todavia, a contabilidade por partidas simples também se podia fazer valer de um livro diário, o qual escriturava de forma cronológica as dívidas activas (na coluna do débito) e as passivas (na coluna do crédito) do dono dos livros, de forma unigráfica, como se disse. De facto, em partidas simples, o diário e o razão também poderiam eventualmente coexistir (tal como nas partidas dobradas), mas nas partidas simples não existe a dualidade de registos contabilísticos. À guisa de ilustração, e em resumo, confira-se atenção aos seguintes exemplos de escrituração mercantil por partidas simples em diário (Tabela 1).

Tabela 1: Exemplos de lançamentos efectuados no livro diário (contabilidade por partidas simples).

<i>Operação no diário</i>	<i>Escrituração no livro diário (N.B.: Deve = Débito; Haver = Crédito)</i>	<i>Histórico da operação</i>	<i>Regra para encontrar o deve ou o haver de cada operação (alternativas mutuamente exclusivas)</i>
Compra a prazo a João.	João – <i>Haver</i>	Pelas mercadorias que lhe comprei.	Quem recebe deve; quem entrega tem a haver.
Venda a prazo a Manuel.	Manuel – <i>Deve</i>	Pelas mercadorias que lhe vendi.	Quem recebe deve; quem entrega tem a haver.

Contração de um empréstimo junto de José.	José – <i>Haver</i>	Por dinheiro que me emprestou.	Quem recebe deve; quem entrega tem a haver.
Empréstimo de dinheiro a Saul.	Saul – <i>Deve</i>	Por dinheiro que lhe emprestei.	Quem recebe deve; quem entrega tem a haver.
Pagamento da minha dívida a João.	João – <i>Deve</i>	Por dinheiro que lhe entreguei.	Quem recebe deve; quem entrega tem a haver.
Pagamento do empréstimo contraído a José.	José – <i>Deve</i>	Por dinheiro que lhe entreguei.	Quem recebe deve; quem entrega tem a haver.
Recebimento da dívida de Manuel.	Manuel – <i>Haver</i>	Por dinheiro que me entregou.	Quem recebe deve; quem entrega tem a haver.
Recebimento da dívida de Saul.	Saul – <i>Haver</i>	Por dinheiro que me entregou.	Quem recebe deve; quem entrega tem a haver.

Fonte: Adaptado de Sá (1919, pp. 22-23).

Conforme análise da Tabela 1, o único princípio de acordo com o qual os lançamentos eram assentados no livro diário baseava-se numa concepção personalista das contas com suporte no seguinte axioma: quem recebe deve; quem entrega tem a haver (*as alternativas são mutuamente exclusivas*, ou seja, não ocorrem em simultâneo). Esta regra permitia que em partidas simples se pudessem registar os lançamentos de liquidação opostos às transacções iniciais que estiveram na sua base e, por isso, se deve dizer que as partidas dizem-se simples, porque cada assento constava só de débito ou de crédito, conforme se referisse ao registo da transacção inicial ou da sua liquidação (Monteiro, 1981, p. 68). Vale ainda salientar que, nesta escrituração, quando as compras e as vendas se faziam a dinheiro de contado (pronto pagamento), não se creditavam nem debitavam os valores pagos e recebidos, porque eram negócios consumados¹⁴ (Borges, 1839, p. 356) e porque apenas interessava à firma conhecer as obrigações financeiras, quer as suas, quer as de terceiras entidades para com ela. Daqui resultava que a escrituração por partidas simples consistia na aplicação incompleta dos princípios contabilísticos ao registo das variações do património (Silva, 1944, p. 55), uma vez que este último (o património) deve considerar-se, *lato sensu*, o objecto de que a informação contabilística se ocupa, património encarado não no sentido supostamente jurídico (o conjunto de relações em termos de direitos e obrigações, como as partidas simples preconizavam), mas sim no sentido contabilístico, isto é, o conjunto global de *valores* sujeitos a uma gestão e afectos a uma determinada finalidade. E, aqui, recorde-se a bem conhecida afirmação de Jean Dumarchey (1874–1946): “o valor é a pedra angular da contabilidade” (Dumarchey, 1943, p. 56 – ênfase acrescentada).¹⁵

Na contabilidade empírica por partidas simples, ainda no que tange a esta problemática, o inventário geral das dívidas activas e das dívidas passivas é o mais importante processo

¹⁴ As importâncias em apreço eram lançadas de forma autónoma num livro de caixa, o qual era independente dos outros livros comerciais, isto é, não lhes servia como contrapartida, mas sim como livro de controlo e informação dos movimentos de numerário. As partidas simples *stricto sensu* apenas permitiam o controlo de uma parcela do património do dono dos livros: as contas pessoais (pessoas ou entidades) de terceiros, *i.e.*, devedores e credores.

¹⁵ Esta questão também foi objecto de ponderada atenção do professor Rogério Fernandes Ferreira (1929–2010) na sua dissertação de doutoramento subordinada ao tema *Normalização Contabilística*, afirmando aqui que “a contabilidade regista valores e não coisas ou direitos” (Ferreira, 1984, p. 171).

contabilístico que o comerciante pode fazer em ordem à determinação do resultado do exercício; por conseguinte, só pelo confronto entre o valor da diferença das dívidas activas e das passivas reportada ao princípio do exercício económico e ao final desse mesmo exercício, é que o comerciante conseguiria saber o lucro obtido ou o prejuízo sofrido no decurso do tempo considerado (Amorim, 1949, p. 75). Todavia, nas partidas simples, não há usualmente um registo detalhado de lucros ou prejuízos (Vangermeersch, 1996a, p. 533).

Actualmente, os manuais de referência de contabilidade financeira publicados em Portugal, salvo raras e honrosas excepções¹⁶, não abordam nos seus conteúdos programáticos a contabilidade por partidas simples, a não ser por recurso pedagógico informal com vista a destacar as vantagens e potencialidades da contabilidade por partidas dobradas. De facto, grande parte dos livros de contabilidade apresentam na generalidade “as matérias contabilísticas apenas em termos de normas e práticas actuais, isto é, de forma não histórica, sem nunca sugerir[em] que um dia [as práticas] não foram como o são hoje” (Gomes e Rodrigues, 2017, p. 216). O presente trabalho chama a atenção, assim, para a circunstância de, à semelhança dos antigos livros de contabilidade comercial publicados no nosso país no século XIX e na primeira metade do século XX (*e.g.*, Pequito, 1875; Degrange, 1881; Sá, 1919; Sequeira, 1929; Silva, 1944; Amorim, 1949), os quais dedicavam umas breves páginas às partidas simples, o mesmo poder/dever acontecer nas lições iniciais das unidades curriculares introdutórias de contabilidade aos cerca de 24 000 alunos, que, em linha com os dados estatísticos oficiais de Fonseca e Encarnação (2012, pp. 43-52), entram no ensino superior português na área de ensino e formação das Ciências Empresariais (área n.º 34 da *Classificação Nacional das Áreas de Educação e Formação* – CNAEF).¹⁷ O estudo da história da contabilidade não é um fim em si mesmo; antes visa criar condições para a melhoria das práticas pedagógicas da contabilidade e para o aprofundamento sustentado das matérias contabilísticas aprendidas.

Isto dito, importante é, então, identificar, em termos mundiais, as mais antigas contas mantidas com recurso a partidas simples. Em consequência, deve ter-se presente que o mais vetusto registo de contabilidade por partidas simples (1) data de 1211¹⁸, (2) corresponde a um fragmento do livro de razão (neste caso, contas de clientes, apenas) de uma firma de banqueiros sediada em Florença cujo nome se desconhece mas que operava nessa cidade, em Pisa e em Bolonha, (3) é constituído por duas folhas de pergaminho escritas no *recto* e no *verso* com cerca de 43x28 centímetros (cada uma), (4) está escrito em italiano (com alguns termos legais em latim), (5) apresenta as importâncias em numeração romana (e não em indo-árabe), (6) regista os empréstimos feitos a clientes e os reembolsos feitos pelos clientes do principal e (7) encontra-se na Biblioteca *Medicea-Laurenziana* (localizada na cidade de Florença), sob a cota *Codex Aedilis 67* (Roover,

¹⁶ Sobre este ponto, ver Gonçalves, Santos, Rodrigo e Fernandes (2015, p. 147) e Moreira (2019, pp. 216-218); aqui, os autores focam de modo tangencial o método unigráfico, constituindo-se os seus manuais, a nosso ver, como valiosos desvios à regra geral de omissão das partidas simples no panorama português dos manuais de referência da contabilidade financeira.

¹⁷ Carvalho (2017, p. 4) noticia existirem nas instituições de ensino superior públicas portuguesas 21 licenciaturas no ano lectivo 2016/2017 que apresentavam a contabilidade como corpo principal de conhecimentos, três ministradas no ensino superior universitário e 18 leccionadas no ensino superior politécnico.

¹⁸ De permeio, é útil mencionar que nestas anotações de 1211 já aparecem, redigidas em língua italiana (dialecto da Toscana), duas locuções mais tarde utilizadas no livro de razão: deve (*dare*) e haver (*avere*) (Vlaemminck, 1956, p. 48).

1937a, p. 176; Fourastié, 1952, p. 37; Vlaemminck, 1956, p. 48; Lee, 1972, 1973a, 1973b; Schwarzbach e Vangermeersch, 1996, pp. 357-358; Vangermeersch, 1996b, pp. 372-373; Sá, 1998, pp. 45-46; Monteiro, 2004, p. 54). Cada página deste manuscrito datado do ano de 1211, como se escreveu, apresenta-se dividida em duas colunas verticais separadas por diversas linhas horizontais, sendo que cada conta podia localizar-se em qualquer uma das colunas, em vez de ocupar toda a página (Sangster, 2016, p. 302; ver, também, o esboço de Lee, 1972, pp. 31-34). Estas entradas no razão eram efectuadas em formato parágrafo, isto é, tratava-se de uma redacção o mais completa possível, por extenso, do(s) evento(s) ocorrido(s). As importâncias respeitantes às transacções foram grafadas, como se disse, em numerais romanos, porque estes eram considerados mais difíceis de falsificar do que os números indo-árabes.¹⁹

Adquirida a ideia principal do que são as partidas simples, importa também reter que este sistema de contabilidade pode ser adequado para registar as relativamente simples transacções efectuadas pelos comerciantes em nome particular, mas provavelmente seria menos eficaz para registar transacções mais complexas que ocorreram após a exposição ao comércio internacional proporcionada pela criação de organizações corporativas (Cooke, 1991, p. 275). Com efeito, “a actividade contabilística segue a actividade económica” (Carqueja, 1968, p. 389) e tende a desenvolver-se, sob a pressão das necessidades de informação, à medida que a complexidade dos negócios se intensifica e acentua (Carqueja, 1993b, pp. 325-326). Neste prisma, os três factores que mais contribuíram para o progresso da contabilidade foram, por esta ordem, (i) a criação de sociedades e parcerias comerciais com vários interessados, (ii) o crédito e (iii) as relações de agência (Roover, 1956, p. 115). Em última análise, estas condições contribuíram, em conjunto, para a emergência do sistema de contabilidade por partidas dobradas (Roover, 1938, p. 145), à luz da intensificação e complexificação da actividade mercantil operada sob o signo da revolução comercial realizada no final do século XIII (Roover, 1942, pp. 34-36) em alguns Estados da Europa.

A próxima secção aborda e discute, por conseguinte, o abrangente tema das partidas dobradas, afinal o marco de referência da contabilidade moderna (consulte-se, a este respeito, Cravo, 2000, p. 33).

3. As partidas dobradas como método *notável* de registo contabilístico

A adjectivação *notável* a que nos referimos relaciona-se com a circunstância do saber que diz respeito às partidas dobradas ter constituído a base de qualificação profissional dos protagonistas da preparação e da revisão e controlo da qualidade da informação contabilística.²⁰

Gradualmente, ao longo do tempo, outras contas foram acrescentadas às contas pessoais (de pessoas e de organizações) das firmas dos comerciantes medievais: as contas impessoais (de valores, coisas, ou bens) (Silva, 1944). O raciocínio de um comerciante subjacente à movimentação

¹⁹ Neste contexto, destaque-se que o sistema de numeração indo-árabe foi introduzido na Europa pelo monge beneditino francês Gerberto de Aurillac (ca.940/5–1003; eleito Papa nos últimos anos da sua vida com o nome de Silvestre II), em manuscrito redigido por volta do ano 980 (Sangster, Stoner e McCarthy, 2008, p. 115; Sangster, 2012a, p. 506; Hernández Esteve, 2013, pp. 178-179). O primeiro exemplo conhecido em Portugal da utilização de cifras indo-árabes respeita a um acto oficial ocorrido em 1425 (Gomes, 2004, p. 35).

²⁰ Para um resumo dos protagonistas da preparação da informação contabilística, veja-se Moreira (2019, pp. 115-116).

das contas impessoais, por exemplo, um cofre, para aproveitar a argumentação antecedente, pode exprimir-se na seguinte interrogação: “se tenho uma conta de património para aquilo que os clientes me devem, por que não a terei para todos os bens [valores ou coisas] que possuo?” (Fourastié, 1952, p. 44). As contas impessoais representativas de *activos* passaram assim a escriturar-se do mesmo modo pelo qual se escrituravam as contas de devedores; já as contas impessoais representativas de *passivos* (e.g., letra a pagar) passaram a escriturar-se da mesma forma pela qual se escrituravam as contas de credores (Silva, 1961, p. 38).²¹ Uma vez completa a série de contas com saldos devedores (activo) e a série de contas com saldos credores (passivo), estava finalizada a ideia de gestão do património e “forçoso era que surgisse a conta de *capital* como expressão do valor global de todos os elementos patrimoniais” (Silva, 1961, p. 38 – itálico acrescentado), leia-se, a diferença entre os valores iniciais activos e os valores iniciais passivos.

No seguimento, é plausível a ideia de que alguns guarda-livros do baixo medievo tenham de forma progressiva concluído que um movimento a débito no seu livro auxiliar de caixa, configurando uma entrada de numerário, originava sempre um movimento a crédito numa conta pessoal (ou impessoal) do seu livro de razão, porque a uma entrada de numerário correspondia sempre a liquidação de uma dívida de um devedor; e, em paralelo, um movimento a crédito no livro auxiliar de caixa, configurando uma saída de numerário, estaria sempre em consonância com um movimento a débito numa conta pessoal (ou impessoal) do livro de razão, na medida em que a contrapartida traduziria o pagamento de uma obrigação efectuado pelo guarda-livros (Littleton, 1933, pp. 38-39; Yamey, 1947, p. 265). Referimo-nos, portanto, ao putativo início de registos duais. Esta prática contabilística da utilização do dualismo de inscrições pode ter sido estendida por analogia a outras transacções comerciais que envolvessem novas contas, ainda que não envolvessem a conta de caixa. Ter-se-á atingido, desta forma, um dos princípios norteadores da “contabilidade [por partidas dobradas] como sistema de informação” (Carqueja, 1968, p. 402): cada transacção tem um aspecto dual, ou seja, cada transacção envolve uma conta movimentada a débito e, em simultâneo e como contrapartida, uma conta movimentada a crédito; e o total do valor debitado tem de ser igual ao total do valor creditado. Em traços simples: no livro de razão, a cada débito deve corresponder um crédito e vice-versa (princípio da dualidade de registos) (Vlaemminck, 1956, p. 59). O mais saliente princípio técnico da contabilidade por partidas dobradas é, pois, o antecedente, sem que se descure, naturalmente, o aspecto da evidenciação clara da conta que serve

²¹ Este ponto carece de anotação. As palavras *activos* e *passivos* estão grafadas em itálico para que não se cometa o erro de anacronismo e para evidenciar que estes termos respeitam a tempos mais modernos, ou seja, *activos* e *passivos* são expressões que não eram utilizadas nem reproduzidas pelos agentes da contabilidade, quer na prática, quer como conteúdo dos livros sobre partidas simples/dobradas, pelo menos até ao final do século XVIII. As pedras angulares das partidas dobradas como sistema de informação residiam no conceito de saldos devedores e de saldos credores e era assim que a informação da posição financeira vinha apresentada na segunda metade do século XVIII, pelo menos (v., por exemplo, Bonavie, 1758, p. 33). Neste contexto, destaque-se o testemunho de Jaime Lopes Amorim (1891–1973) (vide Amorim, 1968, p. 111), que observou contas de empresas do final do século XVIII em que apareciam no livro de razão as duas designações de que aqui falamos, ‘saldos devedores’ e ‘saldos credores’. Em Portugal, o Código Comercial de 1833, da autoria de José Ferreira Borges (1786–1838), foi a peça legislativa que contribuiu para a disseminação no nosso país da terminologia *activo* e *passivo* como massas patrimoniais, por força do seu artigo n.º 221.º, de acordo com o qual “todo o comerciante é obrigado a dar balanço a seu *activo* e *passivo* nos três primeiros meses de cada ano e a lançá-lo num livro de registo particular com esse destino” (Código Comercial Português, 1833, artigo n.º 221.º – itálico acrescentado). A decisão política parece ter surtido efeitos práticos, porque em 1834, no balanço da Companhia Geral da Agricultura das Vinhas do Alto Douro (estabelecida por Pombal em 1756) aparecem pela primeira vez no historial da firma os termos *activo* e *passivo* na qualidade de massas patrimoniais (cf. Oliveira, 2008, p. 118, 2009, p. 376).

de contrapartida a cada conta movimentada, o que, como sabemos, é crucial no âmbito do mecanismo das partidas dobradas.

Entretanto, quanto ao mais, às contas pessoais (de pessoas ou de organizações) e impessoais (caixa, móveis e utensílios, letras a receber, letras a pagar, depósitos bancários, *etc.*) foram adicionadas as contas de lucros e perdas, assim que se compreendeu que existiam determinadas transacções que careciam de uma conta especial, isto se o objectivo continuasse a ser o da igualdade (equilíbrio) entre o valor debitado e o valor creditado (Sangster, 2016).

Nesta matéria, para usar o sugestivo exemplo de Fourastié (1952, p. 47), suponha-se que um determinado comerciante, tendo no seu armazém uma mercadoria (tecido) que custou 25 000 francos, a vende por 30 000 francos a dinheiro de contado. Nesta linha de pensamento, a conta caixa viria debitada por 30 000 francos, a conta do tecido apareceria creditada por 25 000 francos (se o fosse por 30 000 francos, a conta assinalaria então que o comerciante teria menos 5 000 francos da mercadoria tecido, o que deixaria de ter qualquer sentido patrimonial, dado que a conta tecido não poderia ter um valor inferior a zero, ou seja, negativo); seria assim necessário criar uma conta cujo principal propósito fosse o de precisamente absorver a diferença apresentada, os 5 000 francos, em ordem a que o total movimentado a débito fosse igual ao total movimentado a crédito (Fourastié, 1952, p. 47). Esta conta especial, na medida em que recolhe todas as diferenças que não podem ser imputadas directamente às contas patrimoniais, representa as variações no valor do património e denomina-se, como se antevê, conta de lucros e perdas (ou conta de resultados). (No caso prévio, conta de lucros.) A conta de lucros e perdas, tal como afirma Sangster (2015a, p. 144), manifestou-se em determinada altura da concepção do método das partidas dobradas como uma entrada para o equilíbrio de contas, já que era necessário colocar a diferença entre o preço de custo e o preço de venda em algum lugar do sistema de contas. Deste modo, fechava-se o círculo: o sistema de informação passaria assim a integrar cinco tipos de contas, a saber, contas pessoais, contas impessoais (valores ou coisas), contas de capital, contas de perdas (hoje, contas de gastos) e contas de lucros (hoje, contas de rendimentos). Em síntese conclusiva, subscreve-se o entendimento de Carqueja (1993b, p. 326): numa primeira etapa, a contabilidade deu ênfase às situações económicas com implicações jurídicas, revelando os direitos e as obrigações do comerciante perante terceiros (contas de pessoas ou de organismos)²²; depois, em segundo lugar, ampliou esta componente a outras parcelas do seu património (contas impessoais); e, finalmente, numa terceira fase, expandiu o método às contas do proprietário (capital e resultados), observando sempre que não existia assento numa conta a que não correspondesse outro algebricamente antitético (oposto) e de igual valor absoluto em outra conta. Após esta etapa, a estrutura completou-se; nenhum outro elemento de base foi acrescentado desde então às partidas dobradas (Littleton, 1933, p. 28).

Muitos académicos, para além de historiadores da contabilidade, têm vindo a escrever sobre contabilidade por partidas dobradas sob as mais diversas variantes, inclusive sociólogos, economistas e historiadores económicos (Dean, Clarke e Capalbo, 2016, p. 7), o que é significativo e sintomático da importância deste tema. O que precede não significa, como afirmam Dean *et al.* (2016, p. 6), que a aprendizagem da contabilidade por partidas dobradas pelos estudantes principiantes não esteja isenta de lacunas importantes. O problema tem hoje acuidade, tanto mais

²² Clareando o seu ponto de vista, Carqueja (1993b, p. 326) qualifica este primeiro período embrionário como a fase em que a contabilidade pode ser entendida como a *álgebra do direito*, uma expressão que logrou curso em Portugal. Uma homenagem do autor, decerto, a Pierre Garnier (1899–1995) e ao seu manual publicado em Paris em 1947: *La Comptabilité, Algèbre du Droit et Méthode d’Observation des Sciences Économiques*. “Um livro célebre”, nas palavras de Richard e Collette (2008, p. 5).

que os manuais de referência portugueses de contabilidade financeira parecem dar como axiomáticamente garantidas as potencialidades informativas do método das partidas dobradas.

Deste ponto de vista, a vertente pesquisa sugere uma mudança e uma inflexão nesta estratégia, apelando a que no futuro esta componente específica de literatura (os manuais de referência da disciplina) possa apresentar-se relativamente menos silenciosa acerca do conhecimento histórico e da compreensão plena das potencialidades/vantagens do sistema que Pacioli ajudou a disseminar a partir da impressão do seu incunábulo de 1494 (a *Summa*): as partidas dobradas. O presente escrito pretende contribuir, por intermédio do que se documentou e por meio do que ainda se desenvolverá em páginas vindouras, para a mudança e inflexão mencionadas.

De um prisma conceptual, convirá também realçar que as partidas dobradas respeitam a um jogo de contas fechado, completo e coesivo de duas séries de contas: contas de elementos patrimoniais e contas de capital. Nesta conformidade de ideias, o sistema qualifica-se como fechado, porque uma conta apenas pode receber valores que tenham como proveniência uma outra conta do próprio sistema em questão e não do exterior (Carqueja, 1993a, p. 176). Por outras palavras, é “impossível um fluxo de dinheiro ou um fluxo de valor monetário ter como destino uma conta fora do sistema contabilístico (Glautier e Underdown, 2001, p. 85, *apud* Sangster, 2018a, p. 300). Atenta esta especificidade, “[uma das] característica[s] do método digráfico é a existência de lançamentos simultâneos e antitéticos [débito e crédito] de igual valor absoluto em contas que constituem um sistema fechado” (Carqueja, 1993a, pp. 173–174).

Modernamente, quando se fala em contabilidade, fala-se sempre em contabilidade por partidas dobradas (Carvalho, 1993a, p. 175). Deve também sublinhar-se que a designação mais adequada e correcta é de facto esta: contabilidade por partidas dobradas (Stevelinck, 1970, p. xiii). Segundo este autor, Ernest Stevelinck (1909–2001), num dado lançamento cada conta é uma partida; como se trata de duas contas, uma a débito e outra a crédito, devemos dizer partidas dobradas e não partida dobrada, visto que o emprego desta última designação (*i.e.*, partida dobrada) sugeriria a movimentação de apenas uma conta e que essa mesma conta seria movimentada duas vezes, uma a débito e outra a crédito (Stevelinck, 1970, p. xiii), o que sabemos não corresponder à natureza e essência da contabilidade por partidas dobradas.

Usada correctamente, a técnica das partidas dobradas captura a realidade do negócio (Sangster e Scatagliini–Belghitar, 2010, p. 432), em razão de actuar em representação da realidade económica. Neste cenário, a contabilidade por partidas dobradas, fazendo uso dos livros diário e razão (eles são complementares neste sistema, na maior parte das vezes), define-se como um conjunto completo e *omnicomprensivo* de registos, totalmente inter-relacionados entre si e que oferecem uma visão global e, ao mesmo tempo, tão detalhada quanto se queira da entidade, e não apenas da situação do dono dos registos em relação a terceiros; desde a sua origem, foi, pois, uma contabilidade externa ou total e que registava todo o tipo de operações (compras, vendas, existência de mercadorias, movimento e posse de bens imóveis e móveis, entradas e saídas de dinheiro, operações com letras de câmbio, lucro obtido nas transacções, perda suportada nas transacções, *etc.*) (Hernández Esteve, 2013, pp. 98-99). Como é bom de ver, o aspecto lucrativo é deveras importante como elemento distintivo da contabilidade por partidas dobradas, na medida em que sendo possível calcular o lucro ou o prejuízo de cada exercício, o investidor pode assim ter uma medida da rentabilidade do capital investido ($\text{lucro} \div \text{capital inicial}$).

É nesta perspectiva e é a esta luz que se compreende o entendimento do intelectual alemão, Werner Sombart (1863–1941), o primeiro académico de grande reputação a conferir às partidas dobradas um importante significado histórico para a Europa Ocidental (Yamey, 1994a, p. 378, 2005, p. 77), designadamente por sustentar a tese, em 1902, num capítulo do livro *Der Moderne*

Kapitalismus (O Moderno Capitalismo), de que o aparecimento da contabilidade por partidas dobradas, por proporcionar informação essencial à racionalidade dos negócios, constituiu um dos motores do desenvolvimento capitalista posterior, o capitalismo moderno (Carqueja, 2001b, p. 745; Soll, 2014, p. 23). Sombart definiu o capitalismo como um particular sistema económico guiado pela obtenção do lucro e pelo racionalismo económico e no qual colaboram invariavelmente dois grupos diferentes e antagónicos da população: os proprietários dos meios de produção e o proletariado (a classe trabalhadora) (Gleeson-White, 2012a, p. 162). Sombart terá sido provavelmente o autor que, fora do campo da história da contabilidade, mais cedo percebeu que as partidas dobradas não eram simplesmente uma neutra ferramenta administrativa de gestão empresarial. Segundo Sombart, as partidas dobradas permitiam a representação plena do fluxo de capital no seio da empresa; da conta de capital para a conta de resultados e desta, por seu turno, de volta para a conta de capital, conduzindo assim os detentores de capital ao princípio da racionalidade económica (Most, 1972, pp. 723-724). Foi também Sombart quem escreveu na obra citada, *O Moderno Capitalismo*, que “a história da contabilidade sistemática deve iniciar-se com as palavras: ‘ao princípio era a conta’”, em clara alusão àquilo que na bíblia (evangelho de São João) se escreve a propósito da criação do universo (Monteiro, 1962, p. 21).

Registe-se, ainda, que a *Revista de Contabilidade e Comércio*, no seu número 58, publicado em 1947, traduziu, por iniciativa de Gonçalves da Silva, o capítulo do livro de 1902 de Sombart em que este faz a apologia da ligação entre a contabilidade e o capitalismo (Carqueja, 2003a, p. 50, p. 121, 2003b, p. 53), sob o título “A empresa comercial como individualidade contabilística” (ver Sombart, 1947).

Os economistas Max Weber (1864–1920), alemão, e Joseph Schumpeter (1883–1950), austríaco, embora com menor clamor, ambos, foram também académicos que defenderam a ideia de que a facilidade com que a contabilidade por partidas dobradas identificava o capital e o lucro pode ter contribuído para o desenvolvimento económico (Edwards, 1989, p. 17; Carruthers e Espeland, 1991, p. 32; Gleeson-White, 2012a, pp. 168-169). Para o assunto que versamos, o certo é que Pacioli (1494, *fólio 198 verso*, traduzido por Carqueja, 2014, p. 96) afirmava que “o objectivo de qualquer comerciante é conseguir um ganho lícito e suficiente para satisfazer as suas necessidades”. Um meio para determinar quanto se ganha/perde é justamente o sistema contabilístico das partidas dobradas, de acordo com o qual resulta indispensável a avaliação do capital inicial do comerciante para depois, com o tempo, proceder-se ao cálculo dos eventuais lucros e perdas do negócio (Ciocci, 2017, p. 118).

Nesta linha de pensamento, não pode oferecer dúvidas o argumento de que as partidas dobradas constituem um dispositivo perene de princípios que ainda hoje configuram e retratam a economia global do século XXI, pois adaptaram-se com perfeição à nova forma de produção surgida com o advento da revolução industrial no final do século XVIII (as fábricas) e à nova forma de organização comercial surgida em meados do século XIX (as grandes corporações – sociedades anónimas de capital aberto) (Gleeson-White, 2012a). Em meados do século XX, a técnica medieval começou também a ser usada nas contas das nações (*e.g.*, Estados Unidos da América e Reino Unido) por parte dos Governos para medir o crescimento económico do pós-II Grande Guerra em números; um número dado pelas partidas dobradas é o bem conhecido Produto Interno Bruto (PIB) (Gleeson-White, 2012a, b). Como bem observa Ferreira (2011, p. 11), é de acentuar que o PIB é estimado a partir dos valores acrescentados de cada empresa e que estes são apurados com base nos itens da demonstração dos resultados. Neste sentido, em linha com aquilo que sustém Silva (2013, p. 15), tem-se como conclusão que, “afinal de contas, é através da profissão de contabilista que é medido o PIB” de uma nação. Em corolário, como muito bem nota Gleeson-White (2012b, p. 113),

“os números que governam as nossas nações e corporações são gerados pela contabilidade por partidas dobradas”. Do mesmo passo, para usar a sugestiva citação de Amorim (1929, p. 11), a contabilidade, sendo, como é, “um instrumento de governo e de controlo, serve-se de [...] números, porque, no dizer de Platão (ca.428–ca.347 a.C.), é com números que o mundo se governa”.

Voltando a Sombart, porque foi ele quem mais deu crédito à convicção de que a surgimento das partidas dobradas revelou-se essencial para o nascimento do capitalismo (Most, 1996, pp. 541-542; Mattessich, 2003, p. 147; Chiapello, 2007, p. 263), observe-se, com brevidade, um resumo das suas ideias principais retiradas da sua obra seminal de 1902: **1)** o capitalismo era inconcebível sem a invenção da contabilidade por partidas dobradas; **2)** os conceitos abstractos de capital e de lucro dependeram da [arquitetura] das partidas dobradas; **3)** as partidas dobradas foram responsáveis pela introdução da racionalidade [nos negócios], introduzindo a ideia de procura do lucro; e **4)** a contabilidade por partidas dobradas deu origem à empresa perseguidora do escopo lucrativo como entidade autónoma, distinta e separada da firma individual do homem de negócios (Yamey, 2011, pp. 413-414). Além disso, na óptica de Sombart, elas forneceram a base racional de acordo com a qual o empresário capitalista poderia, no seu melhor interesse, escolher os destinos a dar ao seu capital (cf. Yamey, 1964, p. 117).

Todavia, deve referir-se que existem autores com opinião divergente da de Sombart. Por exemplo, Basil Yamey (n. 1919) e Hernâni Carqueja (n. 1937), pese embora aceitem que a contabilidade constitui um instrumento ao serviço do desenvolvimento económico, rejeitam a hipótese de que exista umnexo causal entre o aparecimento das partidas dobradas e o advento do capitalismo (vide Yamey, 1996, p. 218; Carqueja, 2003a, p. 121). A explicação dada pela literatura para a rejeição da hipótese de Sombart parece residir na circunstância de as fontes primárias de arquivo medievais italianas, território onde se crê que as partidas dobradas emergiram, revelarem evidência empírica demonstrativa de que o lucro e a determinação da posição financeira (via balanço) não faziam parte do conjunto das principais necessidades de informação a obter pelos mercadores, banqueiros e indivíduos que mantinham as suas contas por partidas dobradas no século XIV (Sangster, 2015a, p. 144). Adicionalmente, a análise dos livros de contabilidade impressos e dos livros de contas manuscritos parece, em conjunto, não confirmar a conjectura *sombartiana*, visto que os dados recolhidos mostram que as contas não eram balanceadas em intervalos regulares de tempo, mas apenas em situações muito específicas, como fossem os casos de retiradas de sócios das parcerias comerciais, de morte de um deles ou de completude de livros, isto é, circunstâncias em que o diário ou o razão estavam totalmente preenchidos com as anotações contabilísticas (Yamey, 1949, p. 100, p. 106). Nestes moldes, as determinações regulares do lucro e do capital eram aspectos ausentes das preocupações informativas contabilísticas dos donos dos livros.²³ Em particular, para a realidade inglesa dos séculos XVI a XVIII, a evidência documental, quer de manuais quer de livros de contas, provou que não existia o hábito de fechar as contas de forma periódica, fixa e regular, sugerindo, assim, que se o conceito não era exposto na teoria e concretizado na prática, então a influência do apuramento do lucro para a emergência do espírito capitalista terá sido pouco mais do que marginal (Winjum, 1971, p. 335). Porém, uma análise mais recente produzida por Edwards, Dean e Clarke (2009) concluiu exactamente o oposto: os livros

²³ Tem também interesse para a nossa exposição a leitura deste passo de Yamey (2012, p. 6): “alguns mercadores não tinham sequer livros de contabilidade, mas contavam com a sua própria memória e pedaços de papel”. Muitos comerciantes, também – segundo Matthäus Schwarz (1497–1574), chefe de contabilidade da casa dos germânicos Fugger, escrevendo por volta de 1516, – faziam os seus registos em folhas avulsas e até nas paredes e nos peitoris das janelas dos seus escritórios (Marcos, 1997, pp. 742-743).

impressos na Grã-Bretanha no período 1547–1799 sobre contabilidade por partidas dobradas mostram evidências de que naquele tempo os seus autores viam esta última como um meio de avaliação de desempenho das entidades e um processo para a tomada de decisão, suportando, assim, a ideia de que a contabilidade feita com recurso às partidas dobradas tinha o potencial de determinar a lucratividade dos negócios, o que sugere, em consequência, uma relação recíproca entre contabilidade e capitalismo (Edwards *et al.*, 2009, pp. 568-569).

Seja como for, e não obstante estas considerações de sinal contrário, a presente investigação acredita que o crescimento económico e a estabilidade financeira dependem de práticas de contabilidade compreensíveis, abrangentes, integradas e confiáveis, de que constituem exemplo as partidas dobradas. E crê, ademais, que os propósitos da firma capitalista são, desde a Baixa Idade Média/início da Idade Moderna, a acumulação de riqueza e a obtenção de lucros, para o que se teria de tomar decisões informadas e racionais, baseadas em registos ordenados e sistematizados. Tendo como pano de fundo esta última ideia, o método das partidas dobradas era o único que estava em condições de assegurar que estes objectivos fossem atingidos (Oliveira, 2014, p. 21), mesmo que as entidades que inicialmente as adoptaram não tivessem a escala das sociedades anónimas de meados do século XIX, época em que a contabilidade por partidas dobradas ganhou uma expressão e implementação que não mais viria a perder, tanto em Portugal como no resto do mundo desenvolvido.

Como bem se imagina, os argumentos de Sombart têm vindo a ser amplificados pela literatura, seja pelos historiadores económicos, seja pelos historiadores da contabilidade, seja ainda por aqueles que ensinam a disciplina de contabilidade na academia, quer directa, quer indirectamente, em razão dos programas curriculares das cadeiras introdutórias de contabilidade financeira colocarem em destaque a demonstração financeira da demonstração dos resultados por naturezas, a qual traduz o desempenho económico de uma entidade em termos da sua lucratividade; além disso, segundo o § 68 da *Estrutura Conceptual do Sistema de Normalização Contabilística*, “o lucro (resultado) é frequentemente usado como uma medida de desempenho da entidade ou como a base para outras mensurações, tais como o retorno do investimento ou os resultados por acção”. Como geralmente as entidades adoptam na preparação das suas demonstrações financeiras um conceito financeiro de capital (ver § 100 da *Estrutura Conceptual do Sistema de Normalização Contabilística* – Aviso n.º 8254/2015 do Ministério das Finanças, de 29 de Julho), o lucro/prejuízo pode sempre ser mensurado em função do capital da entidade, mercê dos princípios da contabilidade por partidas dobradas. O problema da determinação da rentabilidade do capital investido, cuja resposta é dada pelas partidas dobradas, ainda se coloca com maior intensidade se tivermos presente o actual estado da economia global apoiada numa cada vez maior financeirização da economia (cf. Guerreiro e Rodrigues, 2017, p. 258), assente na predominância dos mercados de capitais sobre os sectores produtivos da economia.

Ainda em torno das ideias de Sombart, pode encontrar-se na obra de Luca Pacioli um argumento em defesa das mesmas. Em 1494, Pacioli, no seu tratado seminal e fundacional *De Scripturis*, deu a conhecer à comunidade o carácter revolucionário do sistema de contabilidade por partidas dobradas, uma especificidade cuja ênfase permite ainda hoje beneficiar o ensino: o método permite o cálculo de aumentos e diminuições da riqueza da entidade e o seu registo (dos aumentos e das diminuições de riqueza da entidade) na conta de capital próprio. Ora, esta característica inerente ao sistema possibilitou a determinação do principal condutor/catalisador do capitalismo, o lucro (ou prejuízo), ajudando as partidas dobradas, assim, a plantar a semente do capitalismo (Gleeson-White, 2012a, p. 8, 2012b, p. 114). Existe, portanto, uma ligação íntima entre a contabilidade por partidas dobradas e o capitalismo, uma vez que este visa atingir ou alcançar um réditio, ou seja, o

acrescentamento de um capital pré-existente; e foi justamente esta relação que levou Sombart a confessar não saber se foi o capitalismo que criou a contabilidade por partidas dobradas como meio de exercer as suas forças ou se, pelo contrário, foi a contabilidade por partidas dobradas que fez germinar o capitalismo (Silva, 1948, p. 9). Sob um prisma pedagógico, quanto a nós, no que directamente se relaciona com a presente contribuição, reforçamos e deixamos de novo clara a nossa concordância com a tese preconizada pelo famoso professor da Universidade de Berlim, Sombart, há mais de 100 anos (1902), ou seja, em substância, existe em nosso entendimento uma relação do ponto de vista teórico entre o estabelecimento do capitalismo comercial e a introdução e generalização do método das partidas dobradas. E, não resvalando para o extremo de considerarmos a contabilidade digráfica, tal como assinalou Sombart de modo fervoroso, “uma das mais grandiosas criações do espírito humano” (Silva, 1953, p. 30), tendemos no entanto a partilhar a opinião de Lopes Amorim, que entendia a tese de Sombart como uma homenagem por ele prestada aos serviços dispensados pela contabilidade ao progresso económico da humanidade (Amorim, 1938, p. 51).

Apurado tudo isto, à guisa de resumo dos mais importantes tópicos adstritos às partidas dobradas, compulsa-se na Tabela 2, em modo cronológico, a literatura de referência sobre o tema das vantagens da contabilidade por partidas dobradas em relação às partidas simples, algumas das quais corporizando e consubstanciando ideias de moldes semelhantes entre si.

Tabela 2: Resumo e sistematização das vantagens das partidas dobradas face às partidas simples.

#	Explicação detalhada da vantagem	Enunciação sintética da vantagem
1	O processo/modelo objectiva auxiliar o comerciante a “registar e anotar todos os negócios de maneira ordenada, a fim de que se possa tomar conhecimento de cada um deles com rapidez, tanto no que respeita ao débito [bens e direitos do comerciante] como ao crédito [obrigações do comerciante] [...] de forma a poder encontrar cada coisa no sítio próprio, pois se não o fizesse devidamente viria a cair em trabalhos e confusão de todo o seu negócio, pois, como diz o ditado, onde não há ordem, tudo é confusão” (Pacioli, 1494, <i>fólio 198 verso</i> , traduzido por Carqueja, 2014, pp. 95-96).	Registo ordenado dos negócios.
2	As partidas dobradas minimizam erros administrativos e proporcionam aos comerciantes uma visão abrangente do estado dos seus negócios (Roover, 1955, p. 405).	Minimização de erros administrativos.
3	A dualidade de entradas (digrafia) fornece uma verificação conveniente da exactidão ou integridade do livro de razão, o qual, incluindo num todo integrado cinco tipos de contas (activo, passivo, capital próprio, gastos e rendimentos), possibilita o desenvolvimento e a construção, como partes do sistema, de um balanço patrimonial e de uma demonstração dos resultados por naturezas (Yamey, 1956, p. 7; Rodrigues, Carqueja e Ferreira, 2013, p. 4).	Mecanismo de verificação da exactidão das contas do razão; produção de demonstrações financeiras.
4	As partidas dobradas configuram um poderoso dispositivo de classificação e uma técnica com considerável eficácia, adaptabilidade e versatilidade (Yamey, 1956, p. 11).	Adaptabilidade do sistema a todo o tipo de eventos.
5	Do ponto de vista da administração rotineira e do controlo de activos, o mérito do sistema de dupla entrada (digrafia) reside na sua abrangência e nas suas possibilidades de organização	Controlo administrativo de activos e registo ordenado dos dados.

	ordenada dos dados (Yamey, 1964, p. 133).	
6	As partidas dobradas, revelando o estado ordenado e preciso das actividades do empresário, contribuíram para a redução das incertezas inerentes ao mundo dos negócios, o que, por seu turno, contribuiu para o progresso económico por meio do encorajamento aos empresários para que prosseguissem as suas actividades económicas (Winjum, 1970, pp. 746-747).	Impulso dado à expansão da actividade económica, por meio de investimentos racionais.
7	Parafrazeando Almeida (1984, p. 25); “o sistema das partidas dobradas, com os dois lançamentos simultâneos, concedia uma precisão notável e um fácil controlo das variações patrimoniais, dos movimentos de entradas e saídas de numerário, bem como dos registos de inventários”.	Controlo fácil das variações patrimoniais; grande precisão de lançamentos.
8	As partidas dobradas conferem a oportunidade de um registo mais sistemático e ordenado de transacções, providenciam uma verificação aritmética dos registos por periodicamente permitirem fazer balanço dos livros e, identificando claramente uma sequência de tarefas a serem realizadas, facilitam a divisão dos trabalhos de escrituração entre os funcionários (Edwards, 1989, p. 51; v., também, Oliveira, 2005, p. 27); a especialização, daqui resultante, reduz o risco de erro e torna mais difícil a falsificação de livros e a concretização de fraudes e de comportamentos lesivos à empresa (Edwards, 1989, p. 51).	Registo sistematizado e ordenado; divisão de tarefas; redução do erro; prevenção da fraude.
9	A vantagem inicial das partidas dobradas sobre as partidas simples residia na circunstância de se mostrar como uma ajuda de memória mais efectiva e também de se constituir como um melhor sistema de controlo financeiro interno (Edwards, 1989, p. 51).	Melhor auxiliar de memória; melhor controlo financeiro interno.
10	A flexibilidade das partidas dobradas permite a sua adaptação a diferentes situações (e.g., as depreciações) que foram surgindo com o crescimento da actividade empresarial, em função do seu carácter formal e abstracto (Carruthers e Espeland, 1991, p. 60).	Adaptabilidade a novas situações económicas.
11	Com as partidas dobradas é possível seguir com facilidade os movimentos de entradas e saídas de dinheiro (Almeida, 1994, p. 238).	Controlo dos movimentos de numerário.
12	O método das partidas dobradas, por oposição às simples, que apenas proporcionam dados parciais, garante uma informação completa e sistemática, por via de um sistema integrado e fechado representativo do conjunto das operações económico-contabilísticas de uma companhia (Donoso Anes, 1994, p. 493).	Sistema integral de registo.
13	As partidas dobradas exerciam um papel mais eficaz, fiável e seguro, quando o controlo era efectuado à distância (Hernández Esteve, 1994, p. 14, 2017, p. 22) – veja-se, em particular, o que sucedeu com Portugal, país imperialista, na segunda metade do século XVIII e no início do século XIX (Rodrigues e Sangster, 2013, p. 168; Gomes, Carnegie e Rodrigues, 2014).	Instrumento de controlo à distância.
14	Em confronto com a unigrafia que apenas fornece informações parcelares, as partidas dobradas propiciam uma informação globalizante que abre caminho ao cálculo dos lucros partíveis e acumulados (Marcos, 1997, pp. 743-744).	Sistema integral de registo determinador do lucro.
15	O método das partidas dobradas facilita o cálculo dos montantes	Medida de rentabilidade do

	de retorno, ou seja, de rendimentos recebidos pelo capital aplicado, e permite o cálculo correcto dos resultados obtidos e o conhecimento dos lucros ou dos prejuízos obtidos (Oliveira, 2007, p. 63).	capital aplicado.
16	As partidas dobradas permitiam aos mercadores minimizarem o risco de roubos por parte dos seus funcionários e agentes, porque o sistema ajudava-os a manter um inventário preciso dos activos da firma (Sangster, 2010a, p. 29).	Controlo de activos.
17	Devido à sua capacidade de funcionar como um auxiliar de memória e sistema de controlo interno, as partidas dobradas eram inicialmente empregadas para trazer ordem e clareza a conjuntos complexos de transacções (Newson, 2013, p. 359), uma apreciação em linha com o pensamento do próprio Pacioli, quando no seu tratado de 1494 escreveu que “para um comerciante toda a clareza é pouca” (Pacioli, 1494, <i>fólio 200 verso</i> , traduzido por Carqueja, 2014, p. 105).	Registo ordenado, sistemático e claro de transacções económicas.
18	As partidas dobradas servem para calcular o lucro ou o prejuízo do período, fundamentar decisões de investimento e demonstrar aos investidores como foi empregado o seu capital e gerados os seus lucros (Newson, 2013, p. 359).	Medida de rentabilidade do capital investido.
19	O sistema viabiliza conhecer o andamento dos negócios, avaliando assim o risco das decisões e a medição da riqueza e do lucro de uma companhia (Rodrigues <i>et al.</i> , 2013, p. 4).	Medição da riqueza e do lucro.
20	O sistema das partidas dobradas possibilita a determinação das variações no capital investido, a definição e o cálculo do lucro, uma melhor administração, a detecção e minimização da possibilidade de ocorrência de fraudes e a produção de demonstrações financeiras (Rodrigues e Sangster, 2013, pp. 167-168).	Medição do lucro e da riqueza; prevenção da fraude; produção de demonstrações financeiras.
21	As partidas dobradas permitem o controlo de itens considerados importantes para o negócio (com especial saliência para os activos) e facilitam a verificação da exactidão e integridade dos registos contabilísticos (Sangster, 2015a, p. 144). Também possibilitavam aos comerciantes um controlo de crédito muito eficaz, o qual era essencial em actividades de intermediação (Oliveira, 2014, p. 20).	Controlo de activos; mecanismo de verificação; controlo eficaz do crédito.
22	As partidas dobradas facilitam a visualização do detalhe após o registo do facto/evento/transacção (Sangster, 2015a, p. 153).	Compleitude e abrangência do registo informativo.
23	As partidas dobradas apresentam-se como tendo a capacidade de prevenir fraudes e erros (Rodrigues, Carqueja e Ferreira, 2016, p. 494).	Prevenção de fraudes e de erros.
24	As partidas dobradas ajudam a manter registos históricos precisos e facilitadores do controlo administrativo (Sangster, 2016, pp. 310-312) e do processo de tomada de decisão (Rodrigues e Sangster, 2013, p. 168).	Manutenção de registos precisos; controlo; auxílio à tomada de decisão.
25	O princípio das entradas duais no livro razão com cada entrada a incluir a localização da contra-entrada (conta de contrapartida) configura um método de contabilidade que permite uma rápida confirmação de que a transacção foi introduzida com precisão em ambas as contas (Sangster, 2016, p. 300).	Sistema de verificação da precisão (e exactidão) dos lançamentos contabilísticos.

26	A contabilidade por partidas dobradas facilita o controlo sobre as contas de devedores e de credores e possibilita o rasto de auditoria em torno dos recebimentos e dos pagamentos relacionados com essas contas de devedores e de credores (Sangster, 2016, p. 310).	Controlo financeiro; auditoria interna e externa às contas de terceiros.
27	As partidas dobradas correspondem a registos históricos exactos, completos, verificáveis e que facilitam o controlo administrativo (Sangster, 2016, p. 312).	Exactidão, completude e verificabilidade do sistema; facilitação do controlo.
28	As partidas dobradas fundam-se na ideia de que a ordem e a integridade dos dados podem facilitar o cálculo do lucro e a organização dos negócios (Ciocci, 2017, p. 117).	Simplificação do cálculo do lucro.
29	Outro importante benefício da dígrafia consistia no facto de o livro razão ser aceite no final da Idade Média como um veículo de evidência judicial da verdade contabilística em sede de disputa em tribunal (Sangster, 2018a, p. 308, p. 311). O livro de razão fazia, assim, fé em juízo.	Completude e abrangência como sinal da verdade contabilística.
30	O método das partidas dobradas, com o poder que o nível de conectividade entre todas as contas consigna ao sistema, representa um sistema fechado, axiomático e que serve necessidades específicas da empresa (conhecimento do lucro e do valor da riqueza), evidenciando claros benefícios em relação à contabilidade por partidas simples, designadamente por permitir que todas as entradas no sistema possam ser validadas pelas suas correspondentes contrapartidas (Sangster, 2018, pp. 300-301).	Validação da precisão informativa dos registos, por a conta de contrapartida ser visível nos livros de contabilidade.

Elaboração própria.

Em relação à Tabela 2, talvez o mais importante traço distintivo entre as partidas dobradas e as partidas simples seja na realidade o indicado na última asserção (#30): o controlo fornecido pela localização do registo de contrapartida no lançamento de um qualquer evento contabilístico. O destaque conferido pela contrapartida, a qual existe sempre no processo das partidas dobradas, possibilita o cumprimento dos objectivos da auditoria financeira, seja a interna, seja a externa.

Todavia, a questão de fundo não pode nem deve centrar-se apenas na análise da dimensão técnica das partidas dobradas, mas também na apreciação da dimensão retórica relacionada com a apologia das partidas dobradas, compreendida à luz de um contexto em que era necessário convencer o público da utilidade e das vantagens do método, bem como legitimar novas formas de actividade comercial (Carruthers e Espeland, 1991; Rodrigues *et al.*, 2013, 2016). No dealbar da implementação pré-universal do método das partidas dobradas, a dimensão retórica e simbólica do mesmo, a par da sua dimensão técnica, são cruciais, em análise conjunta, para que se perceba, contextualize e aprecie o significado e a utilidade da técnica. Neste contexto, a escolha do método das partidas dobradas esteve quase sempre associada a um discurso que se comprazia em argumentar que era tecnicamente superior a outros métodos de registo contabilístico, na medida em que exigia que a cada débito correspondesse sempre um crédito (Rodrigues *et al.*, 2013, p. 7). O traço principal de uma argumentação baseada em retórica prende-se com a forma como os raciocínios e as conversas são conduzidos por alguém para persuadir outrem, sendo que tradicionalmente, a persuasão pela retórica envolve geralmente apelos de índole ética, emocional e racional (Thompson, 1991, p. 578). Mesmo Pacioli, considerado o pai da contabilidade (Gleeson-White, 2012a, p. 28; Ciocci, 2017, pp. 113-114; Sangster, 2018b, p. 2, p. 18), da moderna

contabilidade (Hatfield, 1924, p. 243), do ensino da contabilidade (Sangster, 2010b; Sangster e Scatagliini–Belghitar, 2010) e até da lucratividade (Fischer, 2000, p. 304), fez uso da retórica (escrita) como meio de persuadir, influenciar e convencer os mercadores para a importância da tenência de livros escriturados por partidas dobradas, referindo que o uso das partidas dobradas constituía um dos três elementos vitais para um comerciante ter sucesso nos negócios e que por este motivo os mercadores deveriam usar o método para o registo organizado das suas transacções (Sangster, 2018a, p. 302). Os outros dois elementos necessários ao verdadeiro mercador para o seu sucesso eram, para além da utilização das partidas dobradas, o dinheiro e ser um bom e rápido calculador (Pacioli, 1494, *fólio 198 verso*, traduzido por Carqueja, 2014, pp. 94-95).

Quanto ao âmbito da emergência do primeiro registo conhecido de contabilidade por partidas dobradas, é de importância cardinal, sob o plano educativo, fazer referência ao biénio 1299–1300 e ao livro de razão da firma italiana Giovanni Farolfi e Companhia (Lee, 1977, p. 94; Heffer, 2011, p. 122), cujo principal negócio girava em torno de produtos agrícolas (Chatfield, 1996a, p. 241). Nesta perspectiva, deve assinalar-se que a firma Giovanni Farolfi e Companhia dizia respeito a uma empresa de mercadores de Florença (cidade da Toscana), baseada/sediada em Nimes (sul de França), com filiais em diversas cidades francesas, incluindo Salon, uma localidade muito próxima de Marselha com uma população no ano de 1300 entre 2 000 a 3 000 pessoas (Lee, 1977; Smith, 2008; Kuter, Gurskaya, Andreenkova e Musaelyan, 2018). Foi justamente em Salon, povoação francesa, que surgiu o primeiro registo completo, em termos mundiais, de contabilidade por partidas dobradas. O livro de contas (livro de razão) da filial de Salon (Salon–en–Provence, actualmente) da empresa Giovanni Farolfi e Companhia encontra-se presentemente em Florença, no *Archivio di Stato di Firenze* (Martinelli, 1974, p. 402; Lee, 1977). A primeira instância reconhecida do uso de contabilidade por partidas dobradas é assim o da filial da entidade Giovanni Farolfi e Companhia, em Salon (França) (Sangster, 2012a, p. 100, 2012b, p. 508), evidência empírica que contradiz a opinião normalmente aceite de que o primeiro registo das partidas dobradas é relativo a contas cujas entidades estavam localizadas em território italiano. O ramo/filial de Salon negociava principalmente panos, lãs e materiais de tingimento, trigo, óleo e vinho; há também alguns exemplos de empréstimos concedidos a clientes conhecidos na época (Martinelli, 1974, p. 403). O livro de contas sobrevivente da Giovanni Farolfi e Companhia, o razão de Salon, respeitante ao período 1299–1300, contém contas pessoais, mas também impessoais, de capital, de gastos e rendimentos (Martinelli, 1974; Lee, 1977).

Lee (1977, p. 85) caracteriza este livro de razão como o mais antigo registo de contabilidade por partidas dobradas, nomeadamente pelo seu conteúdo respeitar as seguintes quatro especificidades/conceitos inerentes à digrafia: (1) o conceito de uma única unidade monetária; (2) o conceito de capital próprio, como a soma algébrica de activos e passivos; (3) o conceito de lucro ou perda, como o incremento líquido ou decréscimo ao capital próprio resultante dos actos da gestão entre a entidade e seu ambiente económico (excluindo os proprietários); e (4) o conceito de período contabilístico, para o qual o lucro ou perda podem ser medidos. Acrescente-se que as importâncias do livro de razão redigidas em Salon foram-no com recurso a numerais romanos, a linguagem está em toscano vernacular e o dinheiro de conta é a libra tornesa de França (Lee, 1977, p. 80; Smith, 2008, p. 147). As contas estão mantidas sob a pena de um único guarda-livros, o florentino Amatino Manucci, o qual era também sócio da firma Giovanni Farolfi e Companhia (Martinelli, 1974, p. 402; Lee, 1977, pp. 80-81; Smith, 2008, pp. 147-148; Kuter *et al.*, 2018, p. 172). É incomum os estudos de história da contabilidade trazerem à tona o nome do primeiro guarda-livros conhecido, pelo que este tópico deve com propriedade ser valorizado no seio do grupo profissional dos contabilistas.

Analisada a documentação de 1299–1300 (não existem outros quaisquer livros de contas sobreviventes da filial de Salon), verifica-se que Manucci, o guarda-livros responsável pela contabilidade da filial do grupo Giovanni Farolfi e Companhia em Salon, mantinha já práticas de contabilidade que actualmente podemos considerar notáveis, como seja, a título exemplificativo (ver Lee, 1977, pp. 90-91; Soll, 2014, p. 37), o cumprimento do pressuposto do regime de acréscimo, na medida em que o razão contém um exemplo de uma renda de um armazém paga antecipadamente em Maio de 1299 pela empresa Giovanni Farolfi e Companhia referente a um período de quatro anos (16 libras tornesas, no total), a qual foi devidamente especializada, isto é, apenas 4 libras tornesas foram reconhecidas no final do período como gasto do primeiro exercício dos quatro em questão (por contrapartida do crédito de uma conta que modernamente seria a de *Diferimentos – Gastos a Reconhecer*, a qual foi debitada em Maio de 1299 por 16 libras tornesas referentes ao pagamento total), o que demonstra que há mais de 700 anos os contabilistas conhecem e respeitam os actuais princípios contabilísticos geralmente aceites da especialização dos exercícios e do balanceamento (correlação) entre rendimentos gerados e gastos que lhes estão directamente associados, em ordem à obtenção de uma imagem mais verdadeira e apropriada das operações da filial de Salon da firma Giovanni Farolfi e Companhia. Ainda sob este pano de fundo, Chatfield (1996b, p. 166), reportando-se a registos contabilísticos de finais do século XIV (ano 1393), sugere informalmente que o princípio contabilístico da prudência pode ser considerado como o “mais velho princípio contabilístico”.²⁴ Segundo o princípio da doutrina da prudência, os contabilistas devem ser cautelosos na sua apreciação do património e do enriquecimento da empresa (Ribeiro, 1985, pp. 76-77). Porém, em abono da exposição acabada de traçar, verificamos que o princípio contabilístico da periodização económica ou da especialização periódica dos rendimentos e dos gastos (princípio contabilístico da especialização dos exercícios ou da independência dos períodos, como é comumente conhecido), de acordo com o qual, neste cenário concreto, os gastos são reconhecidos quando incorridos (independentemente do seu pagamento) e devem ser incluídos nas demonstrações financeiras dos períodos a que respeitam, é ainda, porventura, mais antigo.²⁵

Regressando ao preparador das contas de (e em) Salon, sob um ponto de vista mais restrito, deve-se, já o sublinhámos, valorizar o nome do primeiro profissional da contabilidade de que a literatura tem conhecimento, Amatino Manucci, de quem, lamentavelmente, nada mais se sabe para além do que previamente foi assinalado. “Amatino Manucci conseguiu construir um conjunto abrangente e totalmente articulado de registos de contabilidade por partidas dobradas”, referência

²⁴ No original: *conservatism* [conservantismo] (*vide* Chatfield, 1996b, pp. 160-166). A actual sub-característica qualitativa da informação contabilística presente na Estrutura Conceptual do Sistema de Normalização Contabilística, a prudência, começou por ser denominada, em Portugal, princípio contabilístico do conservantismo, em 1977, aquando da publicação do Plano Oficial de Contabilidade para as Empresas, vulgo POC/77 (cf. Monteiro, 1978, p. 31; ver, ainda, a secção 1 do capítulo XII do *Plano Oficial de Contabilidade para as Empresas*, intitulada “Princípios contabilísticos adoptados”). Este princípio contabilístico significava, no POC/77, que a contabilidade deveria (1) registar todas as perdas de valor e (2) não atender aos ganhos potenciais.

²⁵ Este aspecto deve seguramente ser enaltecido pela história da contabilidade por partidas dobradas, e apenas por esta, isto porque existem registos do ano de 1277 de contabilidade por partidas simples nos quais já aparece plasmado nas contas pela primeira vez na história o cumprimento do princípio da prudência, relacionado com o desreconhecimento (no activo) das dívidas de cobrança duvidosa (Lee, 1973b, p. 147; Smith, 2008, p. 146). A incorporação da prudência das contas em partidas simples vinha expressa pela seguinte frase colocada no final de diversas contas de devedores duvidosos: “eu não creio que vá alguma vez receber este dinheiro” (Lee, 1973b, p. 147). O razão de 1277 refere-se à firma de Bene Bencivenni, comerciante de Florença.

que tomamos de Lee (1977, p. 94). Conhecer o nome de Manucci, representa, a nosso ver, uma aprendizagem significativa útil a qualquer estudante com interesse em aprimorar o seu conhecimento histórico da disciplina académica que pode estar na base da sua futura profissão. Tal como Stephen Zeff (n. 1933), um dos mais respeitados historiadores mundiais da contabilidade, acredita-se que a apreciação do contexto histórico das práticas, princípios e instituições contabilísticas ajuda os estudantes a melhor compreenderem o estado actual da disciplina (veja-se Zeff, 2018, p. 95).

No que concerne à ausência do livro diário dos primeiros casos sobreviventes de entidades que manifestamente mantinham a sua contabilidade por partidas dobradas, em razão, já se vê, a sobrevivente prova documental recolhida parece sugerir que ao longo dos séculos XIII e XIV o livro contabilístico de entradas originais por partidas dobradas foi exclusivamente o livro de razão, posto que o primeiro par diário-razão conhecido pela literatura existente data do início do século XV (ano de 1408) (*vide* Martinelli, 1977, p. 25). Estes exemplares encontram-se presentemente no *Archivio di Stato di Genova* e referem-se às contas manuscritas escrituradas em latim (em contabilidade por partidas dobradas) do Banco de São Jorge, uma instituição financeira que operava em Génova e que veio a falir em 1444 (Martinelli, 1974, p. 744, 1977, p. 19; Sangster, 2014, p. 15, 2015b, p. 17, 2015c, p. 28, 2015d, p. 34). Por conseguinte, as partidas dobradas nos primórdios da sua utilização (séculos XIII e XIV) foram aplicadas apenas com recurso ao livro de razão e por este motivo não surpreende que o mais antigo registo emparelhado de contas no diário e contas no razão (diário e o razão que lhe corresponde), tudo em partidas dobradas, apenas surja em 1408, isto porque o diário é um suporte de registo contabilístico que historicamente surgiu muito tempo depois do livro de razão (cerca de 200 anos depois, *grosso modo*), sendo que o uso mais antigo conhecido de um diário data de 1408, como já se adiantou.²⁶ Em síntese, por contra-intuitivo que possa parecer, não deixa de ser interessante salientar, como estruturante, o ensinamento de que o diário foi desenvolvido depois do razão e acrescentado ao mecanismo das partidas dobradas depois do processo já estar bem trabalhado (veja-se Littleton, 1928, p. 383, p. 386).

A partir de 1408 as vantagens da utilização do diário ficaram evidentes à vista de todos: tratava-se de um suporte de registo contabilístico que facilitava a entrada do lançamento (duplo) no

²⁶ Interessa advertir que parece haver alguma disputa quanto à data do mais antigo exemplar de um diário levado por partidas dobradas, porquanto Hernández Esteve refere que esse mérito pertence ao comerciante veneziano Andrea Barbarigo, em 1430 (Hernández Esteve, 2005, p. 116). Em apreciação crítica relacionada com a ausência de uma definição cabal e incontestável do conceito de contabilidade por partidas dobradas, já que, como muito bem nota Newson (2013, p. 350), “as definições de contabilidade por partidas dobradas variam”, Hernández Esteve argumenta que é necessário na academia mais debate acerca deste assunto (cf. Hernández Esteve, 2005). Talvez esteja certo, na medida em que a imprecisão de conceitos já originou ambiguidades difíceis de resolver, designadamente quando foram atribuídas à Companhia de Jesus o uso das partidas dobradas no decurso do século XVII em Portugal (ver Almeida, 1994, p. 246; Marcos, 1997, p. 741), o que se sabe hoje não corresponder à verdade histórica. Como bem sinalizou Oliveira (2005, pp. 49-50) (com base no trabalho de Guerra, 1953), os jesuítas executavam a sua contabilidade por um outro método de registo contabilístico, totalmente diferente das partidas dobradas, denominado método das cargas e descargas. Sem uma definição clara e precisa da natureza das partidas dobradas com enunciação dos requisitos que devem necessariamente ser atendidos, fica claro que a questão das suas origens rigorosas resulta inconcreta e indeterminada, como esclarece (Hernández Esteve, 2005, p. 95). Seja como for, para um dos maiores investigadores mundiais da área da história da contabilidade, Esteban Hernández Esteve (n. 1931), só se pode falar de contabilidade por partidas dobradas se estivermos na presença de uma contabilidade mantida com recurso a um par de livros correspondentes, o livro diário e o livro de razão (para este autor, sem o diário não há contabilidade por partidas dobradas) (ver, com este exacto sentido, Hernández Esteve, 2005, pp. 115-116).

livro de razão, permitia o registo cronológico das operações da entidade e prestava-se menos à ocorrência de fraudes do que o razão (porque no diário não eram consentidas rasuras, espaços em branco e apontamentos nas margens e nas entrelinhas das folhas de papel). Outra vantagem associada à utilização do diário correspondia ao facto de que sumariava, de acordo com a utilização de elementos técnicos específicos (*e.g.*, a conta devedora anotava-se primeiro do que a conta credora), todas e quaisquer transacções ocorridas no seio da entidade, sumário este que depois era usado como fonte para cada entrada no razão (Sangster, 2018c, p. 52). No entanto, leve-se em consideração que, em bom rigor, o estilo de entrada e arranjos das contas nos livros contabilísticos diferia de lugar para lugar (Yamey, 1980, pp. 81-82) na Península Itálica.²⁷ Entretanto, com o evoluir do tempo, o livro contabilístico que, em termos legais, passou a ser exigido aos comerciantes em alguns ordenamentos jurídico-contabilísticos, foi o livro diário. Neste particular, conforme esclarece Amorim (1968, p. 135),

a importância do diário não escapou assim à atenção dos legisladores, de entre os quais é de destacar Jean-Baptiste Colbert [1619–1683] que, na sua Ordenança [regulamento do comércio] de 1673 impunha aos comerciantes a obrigação de escriturarem os livros de comércio e outorgava força probatória ao diário, no que foi imitado pelos legisladores de todos os países da Europa Ocidental [como Pombal, em 1756, conforme antedito].

A importância legal do livro diário foi também ressaltada por Antinori (2004, pp. 7-8), ao acentuar que foi adoptado como um documento para dar valor legal à escrituração contabilística em eventual disputa com terceiros e que, para este fim, interessava registar a data cronologicamente certa e a descrição exacta e incontroversa dos factos gestivos, pelo que não era permitido alterar de nenhum modo o que já estava escrito, o que ajudava a evitar fraudes contabilísticas.

No que tange ainda a este tópico de discussão, a questão da introdução do livro diário (em 1408) convoca uma outra que se prende com a instrução formal do método das partidas dobradas. Ora, é geralmente aceite que foi no local de trabalho que os guarda-livros aprenderam os princípios das partidas dobradas, pelo menos até ao advento do diário, ou seja, até ao ano de 1408. Esta situação alterou-se, por o livro diário configurar um dispositivo de registo contabilístico facilitador do ensino e da pedagogia das instruções sobre partidas dobradas. O ensino da contabilidade digráfica com recurso ao livro diário expressa a inevitável dualidade presente em todas as transacções (Littleton, 1928, p. 383) e pode ser, nesse sentido, um elemento mais eficaz na aprendizagem do método do que o livro de razão. Desta forma, ele era considerado na contabilidade a primeira etapa a ser aprendida e, o livro de razão, a segunda, o que contribuiu, em conjunto, para a instrução mais individualizada, do tipo um-para-um (*i.e.*, professor-aluno), fora do local de trabalho (Sangster, 2015d). Todavia, este ensino do tipo um-para-um ocorreu muito raramente e, quando aconteceu, revelou-se muito dispendioso (Sangster, 2015d, p. 31). Faz-se notar, neste particular, que antes de Pacioli (1494) apenas um texto com instruções em partidas dobradas com uma ênfase muito especial dada ao diário sobreviveu até aos nossos dias; estas instruções são manuscritas, datadas do ano de 1475, ditadas/ensinadas por Marino de Raphaeli, um mercador natural de Ragusa (hoje, Dubrovnik, na Croácia), ao aluno Zuan de Domenego, em Veneza, por

²⁷ Cabe considerar, *à vol d'oiseau*, que a Península Itálica, a que de forma habitual nos referimos com a palavra Itália, era constituída nos umbrais do Renascimento por um conglomerado de Estados, que rondavam a vintena, e que variavam no seu sistema político entre repúblicas, marquesados e ducados, à parte dos territórios papais (Hernández Esteve, 2017, pp. 14-15). A Itália contemporânea nasceu como Estado unitário apenas em 1861.

intermédio de quase 300 entradas de transacções no livro diário (Sangster, 2014, 2015b, 2015c). O manuscrito em foco pertence actualmente ao acervo da Biblioteca Nacional de Malta, em Valletta.

Continuando a reflectir sobre as partidas dobradas, o emprego pela primeira vez da expressão *partidas dobradas* em manual impresso, por mais paradoxal que possa parecer, não se deve ao tratado de Luca Pacioli, a *Summa* (1494), mas sim a uma obra de Pierre Savonne (pai) (1540–1592), um autor francês de ascendência italiana, que, em 1567, publicou em Antuérpia um livro de contabilidade intitulado *Instruction et Manière de Tenir Livres de Raison ou de Comptes par Parties Doubles (Instrução e Maneira de Manter Livros de Razão ou de Contas por Partidas Dobradas)* (González Ferrando, 2014) (pode ver-se o frontispício desta obra em Stevelinck, 1970, p. 39). Luca Pacioli²⁸ apenas refere no *De Scripturis* que dará a conhecer aos leitores o método de Veneza (“*il modo di Vinegia*”, nos seus exactos termos); o frade²⁹ franciscano não grafa nem veicula a expressão partidas dobradas no seu incunábulo de 1494. O método de Veneza exposto por Pacioli caracterizava-se, à época, fundamentalmente pelo uso de dois livros técnicos, o livro diário, o qual não tinha nenhum equivalente directo em Florença (Sangster, 2018c, p. 63) até 1500, e o livro de razão, no qual o débito e o crédito de cada conta aparecem opostos um ao outro em fólio aberto (o débito *vis-à-vis* do crédito), ou seja, a conta em formato bilateral ou a conta em forma de T, com o débito no lado esquerdo e o crédito no lado direito de duas páginas adjacentes, conforme atrás foi frisado (Roover, 1937a, pp. 180-181, 1937b, p. 270; Estes, 1985, p. 136; Antinori, 2004, p. 8; Gleeson–White, 2012a, p. 55; Sangster, 2012a, p. 506; Hernández Esteve, 2013, p. 498; Goldthwaite, 2015, p. 616; Sargiacomo, Coronella, Mio, Sostero e Pietra, 2018, p. 15).³⁰

Nesta senda, a contabilidade por partidas dobradas é um sistema bem definido que não permite qualquer derrogação às regras que constituem a sua base (Roover, 1937b, p. 271). Por vezes, a não assumpção dessas regras leva a que sejam tiradas conclusões erradas sobre se determinada contabilidade histórica do passado era ou não mantida/levada segundo os princípios das partidas dobradas, como vimos de dizer. Não é suficiente a existência de contas divididas *alla veneziana*, isto é, com o débito do lado esquerdo e o crédito do lado direito, para que se possa aferir

²⁸ Como curiosidade intelectual, tenha-se presente que o nome do autor da *Summa*, isto é, Luca Pacioli, não aparece ao lado do título da obra de 1494, mas nela encontra-se mais do que uma vez a indicação de que a autoria pertence a *Frater Lucas de Burgo Sancti Sepulchri*, ou seja, Frade Luca do Borgo de Santo Sepulcro (Hernández Esteve, 1994, p. 23; Galassi, 1996, p. 445).

²⁹ Luca Pacioli, uma “verdadeira cátedra ambulante de Matemática e de Teologia” (Silva, 1948, p. 15), entrou na Ordem de São Francisco em 1471 e terá conseguido finalizar os estudos desta congregação mendicante por volta do ano de 1473 ou de 1474 (não se consegue documentar com verdade histórica o momento do término dos estudos de Pacioli na Ordem de São Francisco).

³⁰ Em Florença, o exemplo mais antigo de uma conta em forma de T (conta bilateral) data de 1382; no *incipit* do livro de razão, o contabilista anuncia a intenção de formatar as contas *alla veneziana* (à maneira de Veneza) e, em seguida, descreve o que isso significa: débitos numa página e créditos na página adjacente/oposta. Isto indicaria algo relativamente novo para Florença, mas em uso em Veneza antes desse ano (1382) (Goldthwaite, 2015, p. 616). Para Carqueja (2011a, p. 35), o emprego da conta bilateral (conta com duas secções justapostas/adjacentes/opostas) é a característica mais citada como definidora da maneira de Veneza. Para mais elementos distintivos da escrituração à maneira de Veneza, consulte-se Carqueja (2011a, pp. 34-38). Estes (1985, p. 136) refere que a conta em forma de T (*T account*) ainda hoje é frequentemente usada com propósitos demonstrativos em manuais de contabilidade, de resto, aliás, como é muito vulgar acontecer em livros–texto portugueses.

da existência de partidas dobradas; por este motivo, Yamey (2004, p. 150) alerta para a necessidade de se definir bem o que realmente se entende por partidas dobradas em ordem a que se possam retirar conclusões mais fidedignas, precisas e homogêneas acerca das contabilidades de épocas anteriores. Neste contexto e com este exacto objectivo, a Tabela 3 oferece-nos uma proveitosa síntese resumidora a propósito das propriedades do método das partidas dobradas, segundo o acreditado entendimento de Hernández Esteve (2013a, pp. 108-109) focado em três categorias, a saber: conceito de contabilidade por partidas dobradas, instrumentos das partidas dobradas e requisitos formais das partidas dobradas.

Tabela 3: Resumo das propriedades da contabilidade por partidas dobradas.

<i>Conceito</i>	
1	Consideração das operações sob um duplo aspecto que vem dado pela mesma realidade dos factos e não por uma questão convencional: o débito numa conta implica o crédito em outra conta (a chamada partida e contrapartida).
2	Consequente dualidade dos registos contabilísticos: todos os lançamentos no débito de uma conta requerem lançamentos no crédito de outra conta por igual importância de valor. Deste modo, a soma do total do débito de todas as contas movimentadas (a débito) tem de ser igual à soma do crédito de todas as contas movimentadas (a crédito). Esta igualdade verifica-se em qualquer momento.
3	Presença de um jogo completo e fechado de contas: contas pessoais (de pessoas ou de organizações), contas impessoais (de valores), de capital, de gastos e de rendimentos. A introdução de contas de capital, como reconhecem praticamente todos os estudiosos que se preocuparam com a questão, é aquilo que verdadeiramente confere às partidas dobradas a sua essência e a sua natureza. Antes desta introdução, a contabilidade apenas podia reflectir as mudanças na estrutura patrimonial da entidade; o valor do património continuava o mesmo, inalterado, portanto. Com as contas de capital, o sistema está em condições de fornecer informação regular acerca do aumento ou diminuição do valor do património da firma, como consequência dos rendimentos e dos gastos produzidos pelo movimento e emprego dos elementos patrimoniais ao serviço na entidade.
4	Desta maneira, com a introdução das contas de capital, em face deste jogo contabilístico completo e fechado de contas, todas as operações realizadas pelo dono dos livros são susceptíveis de contabilização e a contabilidade está em condições de reflectir tanto as mudanças da estrutura do património como as variações no seu montante ou valor, como consequência da actividade normal da entidade.
<i>Instrumentos</i>	
5	Emprego e existência de dois livros principais: livro diário e livro de razão (livros que se complementam). Estes dois livros são necessários e suficientes para levar as contas por partidas dobradas, ainda que se possam empregar livros auxiliares de registo (o borrador do diário, o livro de caixa, o livro de armazém, o livro de letras de câmbio, o livro de vendas, o alfabeto do razão, <i>etc.</i>). O livro diário é entendido como um livro de sequência cronológica, com inscrição e explicação sumária das operações. O livro de razão é definido como um livro classificado por contas e é entendido como um livro que deriva do livro diário; no livro de razão pode encontrar-se de imediato o movimento e a situação de cada conta.
6	Utilização de uma moeda única de conta (nas colunas relativas às importâncias monetárias).
7	O livro de razão deve ser escriturado com contas dispostas em duas secções adjacentes.
8	Indicação nos lançamentos das suas correspondentes datas de escrituração.
9	Simultaneidade (coincidência) das datas com que são escriturados os lançamentos no diário e no razão e, neste último, coincidência de datas entre partida e contrapartida.
10	O livro de razão deve conter, no final de cada fôlio, a soma das importâncias movimentadas a débito

	e a soma das importâncias movimentadas a crédito.
11	Os lançamentos efectuados no diário devem conter a indicação dos fólhos das correspondentes contas do razão.
12	Os lançamentos efectuados no razão devem conter a indicação dos fólhos das correspondentes contas de contrapartida.
13	Os fólhos do diário devem estar numerados. Os fólhos do razão devem estar numerados, também.
14	Formulação de um inventário inicial aquando do começo das operações, o qual será passado ao diário e, deste, ao livro de razão.
15	Fecho do razão velho com transferência dos saldos das contas para o razão novo com abertura do mesmo, assim que os fólhos do razão velho se esgotem (terminem).
16	Estabelecimento do balanço de fim de exercício.
Requisitos formais	
17	Os livros diário e razão devem estar encadernados.
18	Não devem ser deixados fólhos em branco nos livros diário e razão. Se isto suceder, esses fólhos devem ser inutilizados (trancados).
19	Não devem ser deixados espaços ou linhas em branco. Os espaços em branco que se deixem por fecho ou transporte de contas devem ser inutilizados (trancados).
20	Não podem fazer-se rasuras (riscar lançamentos contabilísticos com o objectivo de os anular) nem borrões. Os erros de escrituração que se cometam devem ser corrigidos mediante contra-lançamentos e posterior registo correcto das operações.

Fonte: Hernández Esteve (2013, pp. 108-109) (adaptação).

Em visão panorâmica, a análise da Tabela 3 permite fornecer pistas para a resposta à intrigante e convidativa questão formulada por Basu (2012, p. 865): “por que motivo é bela a contabilidade por partidas dobradas?” As respostas para o debate devem necessariamente considerar as seguintes ideias-âncora sobre as partidas dobradas, à guisa de balanço e de epítome:

— a relação de causa-efeito posta em evidência num mesmo lançamento (Amorim, 1968, p. 72; Sá, 1998, p. 44);

— o fascínio que as partidas dobradas exerceram sobre os grandes autores da contabilidade que as entenderam como uma representação simbólica (uma metáfora) das dicotomias da existência humana, de acordo com as quais se verifica uma tendência para dividir o mundo em dois opostos: bom e mau, vida e morte, corpo e mente, céu e inferno, trabalho e capital (Gleeson-White, 2012a, p. 16);

— a reputação mística em torno da técnica (Sangster, 2012a, p. 503), em virtude de os não-contabilistas não a compreenderem em pleno (Sangster, 2018d);

— o discurso retórico peculiar/especial em defesa da procura racional, ética e honesta do lucro, uma vez que a função das partidas dobradas era legitimar a actividade comercial, numa época (a Idade Média) em que era considerada moralmente suspeita pela Igreja Católica (Aho, 1985);

— o registo quotidiano e habitual das variações no património líquido (aumentos e diminuições) como consequência do lucro/prejuízo do período gerado pelo movimento e emprego dos elementos patrimoniais (Hernández Esteve, 2005, p. 108);

— o equilíbrio do sistema e a simetria das entradas contabilísticas no livro razão;

— a ordenação sistemática dos dados; e, por fim,

— a perenidade³¹, compreensibilidade, abrangência, versatilidade e adaptabilidade do método medieval, pois com uma longevidade de sete séculos o método das partidas dobradas em si mesmo tem permitido o registo e a transformação de todas e quaisquer operações económicas em entradas de escrituração contabilística.

Interessantemente, as informações constantes na Tabela 3 conduzem também a uma reflexão por parte do estudante de contabilidade, a qual passará por assimilar e compreender que a perspectiva histórica é essencial na aprendizagem de um tema contabilístico. Desta maneira, a curiosidade natural do aluno encaminhá-lo-á para as origens do pensamento contabilístico e da prática da contabilidade e, assim, ele progredirá na aquisição do conhecimento, do mais simples para o mais complexo e do passado para o presente, o que ajudará a estimular o seu interesse na matéria em estudo (cf. Zeff, 1989, pp. 204-205). Como consequência, esperar-se-á que esse discente possa vir a ter da contabilidade aquele mesmo exacto entendimento de Werner, um homem de negócios, personagem do romance de 1795 de Johann Wolfgang von Goethe (1749–1832) – *Wilhelm Meisters Lehrjahre (Os Anos de Aprendizagem de Wilhelm Meisters)* –, que, em afirmação lendária entre os contabilistas, declarou, a propósito das partidas dobradas: “que vantagens ele [o mercador/comerciante] obtém do método de contabilidade por partidas dobradas! O método está entre as melhores descobertas da mente humana; e cada prudente mestre de uma casa [comercial] deve introduzi-lo em sua economia”.³² Estes pensamentos do personagem da obra literária de Goethe, célebre escritor, dramaturgo e poeta alemão, ilustram, sinalizam e confirmam, em particular, a importância cultural da contabilidade na literatura de expressão universal (Mattessich, 1995b, p. 37) e, em geral, o seu relevo histórico e papel não neutro nas organizações e na sociedade.

Uma vez padronizada a linguagem do método das partidas dobradas e interiorizados os seus principais conceitos e princípios, o estudante treiná-los-á, numa primeira fase, para depois os consolidar através de situações concretas trabalhadas em contexto de sala de aula, dado que se pretende que a aprendizagem seja dotada de interactividade e com o envolvimento total do aluno nas tarefas a desempenhar. Na explicação do modelo das partidas dobradas, o professor surge como um catalisador da aprendizagem cujas principais categorias do domínio cognitivo contabilístico devem ser, aproveitando aqui a hiper-conhecida taxonomia (de apropriação do conhecimento) de Bloom apresentada em 1956 (cf. Bloom, Englehart, Furst, Hill e Krathwohl, 1956), o conhecimento, a compreensão, a aplicação, a análise, a síntese e a avaliação. Nesta ordem de ideias, o processo de aprendizagem, que se deseja integrado e resultante de uma construção pessoal do estudante, envolverá sempre, em nossa perspectiva, a assimilação de seis axiomas como aprendizagens

³¹ Sobre este ponto da perenidade como um dos factores que tornam as partidas dobradas fascinantes, lembramos a professora Leonor Fernandes Ferreira quando afirmava, a propósito da mudança do Plano Oficial de Contabilidade para o Sistema de Normalização Contabilística, em 2010, que o princípio das partidas dobradas e as regras de movimentação das contas resistiram sempre às sucessivas alterações legislativas ocorridas (cf. Ferreira, 2011, p. 12), quer em Portugal, quer no resto do mundo. Qualquer que seja o aspecto que se considere, o certo é que o sistema das partidas dobradas não apresenta actualmente concorrentes e não se prevê que nenhum outro o venha a destronar do lugar cimeiro de sistema padrão de registo contabilístico da riqueza e do lucro universalmente aceite por todos os profissionais e entidades económico-contabilísticas.

³² O professor Jaime Lopes Amorim, que dominava o alemão (a frequência da disciplina mereceu-lhe a classificação de 20 valores no Instituto Superior de Comércio do Porto) e que chegou a dar explicações da língua como aluno de licenciatura (Sousa, 1995a, p. 178), traduziu a célebre frase de Werner, cunhado do protagonista Wilhelm Meisters, do seguinte modo: “a contabilidade é uma das mais belas manifestações do espírito humano” (Amorim, 1929, p. 49).

essenciais do modelo das partidas dobradas, o método contabilístico de informação que qualquer organização utiliza para o registo das suas transacções económicas, seja, por exemplo, uma nação, uma grande companhia de capital aberto, uma pequena empresa, um hospital, uma câmara municipal, um banco ou uma fundação, afinal o tipo de instituições nas quais o aluno poderá vir a desempenhar funções. Nestes moldes, a Tabela 4 caracteriza, a partir de seis axiomas principais, a essência e o âmago do método das partidas dobradas.

Tabela 4: Resumo dos 6 axiomas das partidas dobradas – as aprendizagens essenciais do estudante.

N.º do axioma	Explicação do axioma
1	Uma divisão em qualquer conta: a conta divide-se em débito e em crédito.
2	Uma separação nas contas: contas de pessoas (ou de organizações), contas impessoais (de valores, ou de coisas), contas de capital e contas de resultados (contas de gastos e contas de rendimentos) – cinco tipos de contas, portanto. Trata-se de um jogo completo de contas. As contas do activo, do passivo e do capital próprio (património líquido) dizem-se contas patrimoniais e as contas dos gastos e dos rendimentos dizem-se contas de gestão (ou contas de resultados). As contas de gestão traduzem o desempenho (aumentos ou diminuições do capital próprio) da entidade num determinado período, incrementos ou decrementos que surgem da consequência da actividade e do exercício gestivo dessa entidade na prossecução da sua razão social. Em suma, nas partidas dobradas existe uma oposição entre as contas do balanço (activos, passivos e capital próprio) e as contas da demonstração dos resultados por naturezas (gastos e rendimentos).
3	Um duplo registo do mesmo evento: um registo no débito de uma conta e um registo no crédito de uma outra conta (lançamento simples). Trata-se de registos antitéticos. Percebida a metodologia de um lançamento simples, os lançamentos compostos (lançamentos que originam a movimentação de duas ou mais contas devedoras ou de duas ou mais contas credoras) são facilmente assimilados por todos. A designação <i>contabilidade por partidas dobradas</i> advém deste axioma n.º 3; o sistema deve o seu nome à circunstância de cada artigo/partida no diário originar no livro de razão a inscrição de dois registos/anotações, um a débito de uma conta e outro a crédito de uma outra conta. A observação integral e rigorosa da dualidade dos registos é uma condição <i>sine qua non</i> para que uma contabilidade possa ser qualificada como contabilidade por partidas dobradas (Roover, 1937b, p. 270)
4	Um duplo registo do mesmo evento em dois locais separados (dois suportes de registo diferentes): no diário e no razão.
5	Igualdade entre o total do valor movimentado a débito e o total do valor movimentado a crédito.
6	Todas as importâncias de valores devem estar representadas sob a mesma unidade monetária.

Elaboração própria.

Em continuação, a subsequente secção debate, reflecte sobre e celebra a personalidade que figura na história da contabilidade como o autor do primeiro texto impresso sobre contabilidade por partidas dobradas, em 1494: o matemático e frade franciscano Luca Bartolomeu Pacioli.

4. O pai fundador da contabilidade por partidas dobradas: Luca Pacioli (1446/7–1517)

Está hoje bem estabelecido que as partidas dobradas não são de forma alguma uma invenção atribuível a um único indivíduo, mas sim o corolário de uma longa evolução (Roover, 1938, p. 144), “a última fase da lenta transformação por que passaram as partidas simples” (Silva, 1948, p. 8). Até onde sabemos, a técnica emergiu decerto no século XIII (a datação é imprecisa) na Península Itálica

(Sangster, 2016, p. 300), de forma mais ou menos simultânea em diversas localidades (Melis, 1950), com especial saliência para as cidades italianas que compõem o “triângulo dourado da região Génova–Veneza–Florença” (Mills, 1994, p. 93). Desconhece-se o lugar exacto, a forma, o local, a data certa e as circunstâncias do nascimento da contabilidade por partidas dobradas (Peragallo, 1956, p. 389) e pode até dar-se o caso de ter surgido de forma independente em mais do que uma localidade italiana (Yamey, 1996, p. 218), como vimos de escrever. Não sobreviveu à passagem do tempo nenhum conjunto completo de documentação por partidas dobradas de comerciantes/firmas/bancos italianos das centúrias de Duzentos e Trezentos (Sangster, 2016, p. 300), ou seja, um par diário–razão, um problema em aberto no domínio da história universal da contabilidade, o que pode indiciar, possivelmente, a ausência total do registo de contas em livro diário, até, como se viu, ao ano de 1408.

É sabido que muitos académicos dedicaram e continuam a consagrar o seu labor intelectual às singularidades da contabilidade por partidas dobradas, como sejam, *inter alia*, os aspectos relacionados com o início da sua instrução/educação (Sangster, 2012b, p. 100), as suas origens, os seus usos, o surgimento de elementos individuais que a caracterizam (a depreciação e o desenvolvimento de lançamentos compostos são exemplos frisantes), a emergência de determinadas práticas contabilísticas, as géneses do livro diário e do livro de razão, o nascimento do balancete, e, claro, a vida e a obra do seu primeiro expositor em letra de imprensa, o frade franciscano Luca Pacioli (1446/7³³–1517) (Sangster, Stoner, Lange, O’Connell e Scataglini–Belghitar, 2012, pp. 28–29). Na óptica de Amorim (1929, p. 12), “para se simpatizar com a contabilidade é necessário conhecê-la primeiramente”. Como tal, em relação a Pacioli, talvez o vídeo de 27 minutos produzido em 1990 pela Universidade de Seattle e pela *Pacioli Society* (ver Ludwig, Tinius e Weis, 1990) seja o recurso didáctico mais recomendável no sentido de levar os estudantes a simpatizarem com a figura histórica do pai fundador da contabilidade (ver Macve, 1996, p. 7; Sangster, 2018a, p. 304). O leitor é cordialmente convidado a visitar o referido vídeo – com cerca de 100 000 visualizações em 18 de Março de 2018 – no seguinte endereço electrónico: <https://www.youtube.com/watch?v=OoTc3wLTqkk>.

No entanto, de um ponto de vista rigoroso, convém de permeio sublinhar que o mérito da autoria do primeiro escrito sobre instruções em partidas dobradas pertence a Benedetto Cotrugli (ca.1416–1469) (Benedikt Kotruljevic) (Sangster e Rossi, 2018, p. 26), um mercador estabelecido em Nápoles no período 1451–1469 e que em jovem fôra estudante na Universidade de Bolonha. Cotrugli, em 1458, terminou de ditar a *Francesco di Stephano* um manuscrito em italiano (*L’Arte de la Mercatura* [A Arte do Comércio], com cerca de 200 páginas), mais concretamente em dialecto veneziano, que contém cinco páginas (1 400 palavras) sobre instruções muito genéricas sobre contabilidade digráfica; o manuscrito (integral) foi apenas impresso em 1573 em Veneza sob o título genérico de *Della Mercatura et del Mercante Perfetto* (*Do Comércio e do Comerciante Perfetto*) (Fogo, 1905, p. 109; Tucci, 1990; Hernández Esteve, 1992; Yamey, 1994c; Jouanique,

³³ Note-se, incidentalmente, que não está documentado o ano de nascimento de Luca Pacioli (Carqueja, 2011a, p. 11), pese embora se saiba que ele nasceu entre 23 de Outubro de 1446 e 19 de Junho de 1447 (Sangster, 2018b, p. 4, 2018e, p. 309) em Borgo de San Sepolcro (Itália), uma localidade então com cerca de 4 000 habitantes pertencente na altura à República de Florença (Pin, 1993, p. 162; Gleeson–White, 2012a, p. 34). Quanto ao falecimento, o professor japonês Akira Nakanishi (1905–2005) em 1978 descobriu um registo no Convento de Santa Cruz em Florença com a indicação de que Pacioli morreu em 19 de Junho de 1517 com a idade de 70 anos (veja-se Nakanishi, 1979, p. 74). Não se sabe ao certo onde faleceu Pacioli, mas a literatura aponta para três localidades: Borgo de San Sepolcro, Florença ou Roma.

1996; Sangster, 2014; Sangster e Rossi, 2018). Filho de um comerciante (Sangster, 2018g, p. 71), Benedetto Cotrugli era natural de Ragusa. O seu manuscrito de 1458 perdeu-se, mas sobreviveram três cópias com datas posteriores, sendo que a cópia manuscrita mais antiga data de 1475 e integra ao momento os arquivos da Biblioteca Nacional de Malta, em Valletta.³⁴ Esta cópia de Cotrugli está encadernada em conjunto, num único volume (o *Libr. XV*), com o manuscrito de 1475 de Marino de Raphaeli (atrás mencionado), constituindo aquilo que se crê serem os dois mais vetustos manuscritos sobre contabilidade por partidas dobradas existentes em todo o mundo (ver Sangster, 2014), até indicação em sentido contrário. Pacioli conheceu e consultou o *Libr. XV* antes de redigir o *De Scripturis*, tendo sido assim influenciado pelos manuscritos de Cotrugli e de Marino de Raphaeli, pois o frade franciscano, para a sua obra de 1494, usou o material de ambos, em particular o de Cotrugli (Sangster, 2018f, p. 4, p. 7).

Como já não se ignora, Pacioli publicou em Veneza em 1494 a *Summa*, “o mais impressionante livro de matemática dos primeiros tempos da imprensa” (Struik, 1997, p. 145) e a primeira enciclopédia matemática da Renascença (Yamey, 1994b, p. 52). Tratou-se, também, do primeiro livro impresso a dar a conhecer *urbi et orbi* o sistema de contabilidade por partidas dobradas, a despeito de o seu autor, Pacioli, nunca o ter adjectivado com essa designação, tal como foi abordado. Por outras palavras, Pacioli nunca empregou no *De Scripturis* nem em nenhum outro lugar da *Summa* a expressão *partidas dobradas* (Yamey, 1994b, p. 54; Nobes, 1995, p. 382). Quanto ao mais, sabe-se também que os procedimentos de contabilidade por partidas dobradas descritos por Pacioli em 1494 não foram originados por ele (Peragallo, 1956, p. 394), mas antes correspondem a práticas e instruções de contabilidade específicas circunscritas à República de Veneza pelo menos desde o início do século XV, isto porque em outras partes da Península Itálica a contabilidade por partidas dobradas apresentava aspectos técnicos particulares diferentes dos de Veneza, por exemplo, quanto à forma das entradas no diário e no razão (Yamey, 2010, p. 151). Contudo, o facto de a forma das entradas diferir não desvirtuava o princípio nuclear das partidas dobradas, o qual sempre se baseou em efectuar entradas de montantes iguais no débito e no crédito de duas contas diferentes.

Pacioli e o *De Scripturis* desempenharam um papel incontornável no estabelecimento da contabilidade moderna e por este motivo a profissão de contabilista, fundamentada em tradições que ele mesmo ajudou a difundir, deve instruir os seus membros a apreciar esta rica herança cultural (Previts, Parker e Coffman, 1990, p. 3). Esta questão merece ser debatida na medida em que existem argumentos antagónicos que de alguma maneira deslustram e retiram mérito ao papel precursor de Pacioli, designadamente os de Yamey (1978, p. 569, 2004, p. 144), considerando este autor que um comerciante que tenha comprado a *Summa* com vista a aprender a manter os seus livros de contabilidade de acordo com o sistema das partidas dobradas teria ficado deveras desapontado e frustrado por não poder atingir esse objectivo. O tratado *De Scripturis* representaria, assim, um texto desadequado à finalidade a que se propunha (Yamey, 1978, 2004).

É certo que o tratado excluiu elementos contabilísticos como, por exemplo, lançamentos compostos, tratamento contabilístico de dívidas de cobrança duvidosa, reconhecimento de activos fixos tangíveis e avaliação/valorização de elementos patrimoniais activos, esta última uma questão crucial para a determinação do património líquido da entidade. Hoover (1944, p. 398) chama a atenção para o facto de muitas destas práticas contabilísticas não incorporadas no documento de

³⁴ Em Sangster (2018g) pode ler-se um excelente e informativo resumo de três páginas sobre o manuscrito de Cotrugli, o qual foi traduzido e publicado em inglês sob o título *The Book of the Art of Trade (O Livro da Arte do Comércio)* (cf. Carraro e Favero, 2017).

Pacioli serem já uma realidade em Itália no século XV, de que são exemplo os ajustamentos para depreciações e os lançamentos de acréscimos de gastos/acréscimos de rendimentos inclusos nos livros de contabilidade das parcerias estabelecidas por Francesco Datini (ca.1335–1410), um mercador toscano da cidade de Prato, cujas contas Raymond de Roover (1904–1972) estudou. A estes itens, acrescentam-se, ainda, a exclusão de diferimentos e de reservas contabilísticas e, na análise de Carqueja (2011a, p. 39), a não incorporação por Pacioli da totalização de valores no diário, o uso de apenas contas elementares e não de contas colectivas, a ausência de lançamentos de apuramento dos resultados no diário e o encerramento de contas no diário (Pacioli apenas contemplou para estas duas últimas questões contabilísticas o registo no livro de razão).

Por outro lado, Sangster, Stoner e McCarthy (2007, pp. 453-454) realçam enfaticamente o carácter didáctico da exposição do tratado de Pacioli, enunciando inclusivamente uma série de dispositivos pedagógicos usados pelo autor na sua abordagem instrutiva às partidas dobradas (e.g., frequente contextualização, uso da primeira pessoa do singular a reforçar o estilo conversacional e pessoal, utilização de provérbios e adágios populares para captar a atenção do leitor e uso do latim para destacar especificamente algumas ideias importantes do texto). Um ex-aluno de Pacioli, Stephano delli Stephani, no seu próprio texto de ábaco impresso em 1522, qualificava-o como sendo um professor honrado, bem-disposto, perspicaz e arguto (Sangster *et al.*, 2007, p. 454). Seja como for, a glória de Pacioli em ter sido o primeiro expositor das partidas dobradas em livro impresso é uma evidência histórica cuja abordagem, em linha com o pensamento de Previts *et al.* (1990, p. 3), pode fornecer apoio complementar e circunstancial às prelecções de qualquer docente da área da contabilidade. O tratado original de Pacioli pode, inclusive, ajudar os actuais estudantes de contabilidade a melhorarem o seu entendimento acerca da correcta preparação de entradas no diário, por intermédio de uma adequada identificação de quais as contas a debitar e a creditar em cada operação; efectivamente, o estudo de Sangster, Franklin, Alwis, Abdul-Rahim e Stoner (2014) provou categoricamente isso mesmo, dado que estes autores/professores, usando a pedagogia e o texto de Pacioli (1494) como principal manual de referência na disciplina de contabilidade financeira de uma universidade do Reino Unido em 2009/2010, demonstraram que esta inovação melhorou significativamente o desempenho dos estudantes em relação ao ano lectivo anterior, em que não foi utilizado o *De Scripturis* nas aulas da cadeira, mas sim um texto tradicional moderno. Como argumentam Lemarchand e Nikitin (2014, p. 320), “tratou-se de uma experiência pedagógica prometedora”.

Em visão global, a *Summa* de Pacioli diz respeito a um abrangente trabalho matemático, com 616 páginas (308 fólios³⁵) de impressão muito densa redigidas em italiano (Jayawardene, 1974, p. 270), a que hoje corresponderiam cerca de 1 200 páginas (Carqueja, 2011a, p. 18); a obra foi dedicada ao duque de Urbino, Guidobaldo da Montefeltro (1472–1508), que, acredita-se, pode ter sido aluno de Pacioli (Jayawardene, 1974, p. 269). O frade franciscano, repetimos, não atribuiu a si próprio a autoria da invenção do método das partidas dobradas (terminologia actual) ou, com mais propriedade, o modo de Veneza, como intitulou a maneira de levar contas descrita e codificada no *De Scripturis* (Geijsbeek, 1914, p. 9; Taylor, 1956, p. 180; Stevelinck, 1986, p. 10; Galassi, 1996, p. 446; Gonçalves e Lira, 2009, p. 37).

³⁵ Como se disse em outro lugar, um fólio corresponde a um conjunto de duas páginas de uma folha de papel em livro numerado por folhas (como a *Summa*) e não por páginas.

Modernamente, Pacioli é considerado de forma unânime um típico homem do início da Renascença (Taylor, 1956, p. 182). Foi professor de matemática comercial em escolas de ábaco³⁶ e professor de matemática em diversas universidades italianas. Aqui, Sangster (2018b, p. 15) informa-nos que Pacioli foi professor de matemática em seis das 12 universidades italianas de então: Roma, Nápoles, Pádua, Pavia, Pisa, Bolonha e Veneza.

Pacioli foi também um académico, um estudioso, um amante do saber e da divulgação do saber pelo maior número de pessoas possível, na esteira dos princípios humanistas advogados por um dos seus maiores influenciadores, Leon Battista Alberti (1404–1472), de cuja hospedagem em Roma beneficiou entre 1470 e 1471. Antes, com 11 ou 12 anos, após o falecimento do pai em 1459, Pacioli ficou sob a responsabilidade de um comerciante e político de Borgo de San Sepolcro – Folco Bofolci (Sangster, 2018b, p. 6) –, de cuja família recebeu protecção e educação. Em 1464, com cerca de 17 anos, Pacioli rumou a Veneza, cidade onde desenvolve os seus estudos de matemática e na qual permanece até 1470; neste período de 6 anos, Pacioli trabalha para um comerciante judeu de nome António Rompiasi, de cujos três filhos homens é preceptor, a par da sua actividade de assistência comercial a Rompiasi (Sangster, 2011, p. 458, 2018b, pp. 7-8). A literatura sobre Pacioli começa nos últimos tempos a acreditar na possibilidade de ele ter aprendido contabilidade por partidas dobradas durante o período de tempo que esteve em Veneza (1464–1470); é, aliás, o método contabilístico de Veneza que Pacioli se propôs divulgar em 1494 no *De Scripturis*, como se sabe, por o entender superior a todos os outros e por isso mesmo o mais recomendável.

A *Summa*, apesar do seu título latino, aparece escrita em língua vulgar (Sousa, 1995b, p. 94), mais concretamente no dialecto toscano, à parte do tratado *De Scripturis*, o qual está redigido no dialecto veneziano (Sangster, 2007, p. 136). Foi um livro (a *Summa*) pensado e direccionado para a classe dos mercadores (Sangster *et al.*, 2008), com uma tiragem de cerca de 2 000 cópias (Sangster, 2007, p. 141), um valor alto *in illo tempore*. A obra constituiu um assinalável sucesso de vendas, porquanto foi reimpressa em 1523 em Toscolano, uma povoação perto de Brescia, no norte da Itália. Desta segunda edição, efectuada depois da morte de Pacioli, estima-se que tenham sobrevivido cerca de 40 exemplares, ao passo que da primeira edição conjectura-se que haja cerca de 120 exemplares sobreviventes (Sangster, 2007, p. 140). A segunda edição (ano de 1523) difere da primeira (ano de 1494) apenas no que tange à ortografia de algumas palavras, sendo que a numeração dos fólhos apresenta-se invariável (isto é, igual) em ambas as edições (Cajori, 1993, pp. 106-107).

Esta investigação está em condições de adiantar que estão referenciados em Portugal três exemplares da *editio princeps* da *Summa* de 1494: um encontra-se na Biblioteca Municipal Pública do Porto (com a cota INC. 143); outro pertence ao acervo da Biblioteca da Ajuda, em Lisboa (com a cota BA-48-XI-6); e o outro pode ser consultado na Biblioteca Nacional de Portugal, também em Lisboa (com a cota INC. 908), livro que registou como antiga possuidora a Companhia de Jesus (Colégio de Santo Antão, 1553–1759).³⁷ Pacioli e a *Summa* já eram conhecidos em Portugal no

³⁶ As escolas de ábaco ensinavam matemática comercial a rapazes de 10–12 anos destinados a uma carreira no comércio (Ciocci, 2009, pp. 60-62).

³⁷ Alguns autores (*e.g.*, Silva, 1948, p. 16, 1984, p. 509, 1985, p. 233; Carqueja, 2011a, p. 18) referem haver em Portugal, mais concretamente na Biblioteca da Universidade de Coimbra, um exemplar da primeira edição da *Summa* de Pacioli, o que esta pesquisa não permite confirmar, pois concluiu documentalmente que a obra não faz parte do acervo da Biblioteca da Universidade de Coimbra. Desta maneira, até novos dados em contrário, em Portugal existem apenas três exemplares, em bibliotecas públicas portuguesas, da primeira edição da *Summa*. Em

primeiro quartel do século XVI, como atestam as várias referências directas feitas ao frade franciscano pelo matemático vimaranense Gaspar Nicolas no seu *Tratado da Prática de Arismética*, o primeiro livro publicado em Portugal sobre aritmética, em 1519 (Almeida, 1997, p. 107).

O trabalho seminal de Luca Pacioli respeita a um compêndio de dois volumes (encadernados e unidos num só livro), sendo que o primeiro contém aritmética, álgebra e assuntos diversos de natureza comercial, incluindo-se aqui, claro, o tratado de contabilidade *De Scripturis*, e o segundo trata de matérias de geometria e de trigonometria (McCarthy, Sangster e Stoner, 2008, pp. 187-188; Sangster *et al.*, 2008, p. 121). Os dois volumes foram encadernados em conjunto, como antedito, e apresentam paginação independente.

O tratado de 27 páginas *De Scripturis* (Gleeson–White, 2012a, p. 7) é a única parte do texto da *Summa* que se refere especificamente à contabilidade, no caso concreto à contabilidade por partidas dobradas (Sangster *et al.*, 2008, p. 111). O texto sobre contabilidade está traduzido em pelo menos 14 outros idiomas para além do italiano (Sangster, 2010a, p. 29); existem traduções portuguesas de 1966 (em português do Brasil e editada nesse país por autores brasileiros – veja-se Valle e Aloe, 1966), de 2004 (publicada também no Brasil por um conhecido autor luso-brasileiro, Antônio Lopes de Sá, 1927–2010 – veja-se Sá, 2004) e uma mais recente, de 2014, publicada por Hernâni Carqueja sob os auspícios da Comissão de História da Contabilidade da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (actualmente, Ordem dos Contabilistas Certificados) (veja-se Carqueja, 2014).

A *Summa* custava 119 *soldi*, cerca de 120,00 € ao preço de hoje; à época este valor correspondia a uma semana de salário de um professor universitário italiano (Sangster *et al.*, 2008, pp. 122-123). Um dos compradores da *Summa*, assim que o livro foi publicado, foi Leonardo da Vinci (1452–1519), que registou num seu caderno o preço bastante elevado do exemplar adquirido (mais do dobro do que pagou por uma bíblia) (Isaacson, 2019, pp. 232-233). Entre 1496 e 1499, Pacioli viveu no ducado de Milão em estreita amizade com da Vinci, tendo aproveitado a feliz ocasião para ensinar-lhe matemática (Gleeson–White, 2012a, p. 7, p. 82) e os segredos da perspectiva linear³⁸ para a criação d'A *Última Ceia*, o celeberrimo fresco de da Vinci que se encontra nas paredes de um salão destinado ao refeitório dos monges do convento da Igreja de *Santa Maria Delle Grazie*, em Milão.³⁹ Em contrapartida, Leonardo, “o mais polivalente de todos os artistas do Renascimento (Sousa, 1995b, p. 90), desenhou as 60 figuras geométricas que ilustram a *Divina Proportioni (Divina Proporção)*, um manuscrito matemático acerca da razão áurea (número de ouro) terminado por Pacioli em 1498, em Milão, e mais tarde impresso, em 1509, em Veneza (Hernández Esteve, 1994, p. 38). O enigmático número de ouro encontra-se pela divisão de um segmento em duas partes desiguais com uma propriedade singular: a razão entre o segmento

Espanha, segundo informação de Hernández Esteve (1994, p. 239), encontram-se seis exemplares da primeira edição da *Summa* em bibliotecas públicas.

³⁸ “Uma das invenções de maior impacto do Renascimento foi a perspectiva linear ou científica; o sistema é um procedimento geométrico que projecta a ilusão de espaço sobre uma superfície bidimensional” (Davies *et al.*, 2010, p. 528). A matemática da perspectiva era explicada aos pintores para que estes pudessem atingir uma ilusão realística de profundidade nas suas obras, isto é, pudessem exprimir numa superfície plana a sensação/percepção de três dimensões (Gleeson–White, 2012a, p. 60).

³⁹ Leonardo da Vinci esteve em Milão de 1482 a 1499, tendo terminado a *Última Ceia* em 1498 (com começo em 1495); Pacioli e da Vinci estiveram juntos no ducado de Milão sob o Governo de Ludovico Sforza (1452–1508) (Isaacson, 2019).

inteiro e a parte maior equivale à razão entre as partes maior e menor (Crato, Santos e Tirapicos, 2006, p. 110). Trata-se do número irracional 1,61803398 ..., de acordo com o qual algumas dimensões “têm sido por vezes consideradas as mais belas e sugerindo a maior sensação de harmonia” (Crato *et al.*, 2006, p. 110).

Pacioli contribuiu para a sociedade de uma maneira muito versátil, influenciando muitas áreas, como arte, arquitectura, matemática, estatística, caligrafia, contabilidade e negócios (Sangster, 2010b, p. 3; Sangster e Scatagliini–Belghitar, 2010, p. 424). Apesar disto, tal como Stevelinck (1986, p. 1, 1994, p. 1), também o autor destas linhas fez a sua formação de base sem nunca ter ouvido falar em Luca Pacioli e no seu trabalho fundador. O presente escrito configura uma tentativa que visa contribuir para proporcionar o reforço da identidade da profissão, bem como a assimilação da sua grandeza histórica e riqueza cultural, pois Luca Pacioli é um nome incontornável da história moderna da contabilidade mundial. Os aspectos técnicos da contabilidade são relevantes em contexto de sala de aula, mas uma abrangente contextualização sócio-histórica não deve ser uma componente ausente do discurso do professor nem tão-pouco uma faceta descurada pelo aluno no seu processo de aprendizagem cognitiva. Por conseguinte, considerações de índole histórica permitirão reforçar a interdisciplinaridade da contabilidade, facilitar e estimular o interesse do estudante e aumentar-lhe a empatia e a afinidade com a disciplina, tanto mais que se pressente “que o desconhecimento do passado dificulta a compreensão do presente e a prospecção do futuro e [que] ninguém põe em dúvida a importância que os estudos históricos assumem em todas as disciplinas técnicas ou científicas” (Silva, 1984, p. 503). A mesma linha de pensamento é defendida por Amaral (2017, p. 12), quando refere que “é certo que não podemos ficar passivamente a contemplar o passado: mas temos de o conhecer. Porque as lições da história são sempre úteis. E porque quem ignora o passado dificilmente será capaz de preparar bem o futuro”. Igualmente, e ainda dentro de este assunto, Gomes e Rodrigues (2017, p. 217) sustentam que “o conhecimento histórico permite reduzir o risco de se efectuarem interpretações que podem ser inadequadas ou incompletas por não se ter em consideração a perspectiva histórica e por se assumirem pressupostos simplistas sobre o contexto envolvente”.

As 24 000 palavras do tratado de contabilidade *De Scripturis* (Sangster, 2010a, p. 29, 2012b, p. 101; Gleeson–White, 2012a, p. 91), compreendidas como se disse em apenas 27 páginas, incorporando instruções sobre partidas dobradas ao longo de 36 capítulos (a que se juntam no final dois anexos), representam um texto notável e de assinalável importância para a história da contabilidade mundial. Foi Pacioli quem unificou, padronizou e preservou os princípios básicos da contabilidade por partidas dobradas, dado que até 1494 esta era executada segundo moldes desiguais em diferentes partes da Península Itálica (Sangster, 2010a, p. 29). O modelo de Pacioli, de acordo com a abordagem tipicamente veneziana, ajudou decisivamente a difundir o sistema pelo resto da Europa, tanto que ainda hoje os princípios fundamentais narrados por Pacioli são expostos em contexto de sala de aula pelos professores de contabilidade, salvo uma ou outra discrepância. O modelo de Pacioli tem, pois, clara importância pedagógica (Sangster *et al.*, 2007, p. 455).

Neste quadro – e em traços muito largos –, deve levar-se em conta que Pacioli, no *De Scripturis*, depois das instruções para a elaboração do inventário inicial (para o registo de activos, de passivos e, por diferença, para o registo do valor do capital inicial), refere que devem ser abertos três livros para as anotações das transacções comerciais do mercador: o memorial, o diário e o razão (Pacioli, 1494, *fólio 200 recto*, traduzido por Carqueja, 2014, p. 102). No sistema *pacioliano*, todas as entradas respeitantes ao método das partidas dobradas são primeiramente escrituradas no memorial e, depois, no diário respectivo. Posteriormente, são transferidas para o razão competente; assim, se o razão fosse perdido, seria sempre possível a sua reconstrução através do diário

(Sangster, Stoner, Scataglini–Belghitar, Lange e O’Connell, 2014, p. 102). Pacioli admite que alguns comerciantes, tendo um volume de negócios reduzido, possam utilizar apenas dois livros: o diário e o razão (Pacioli, 1494, *fólio 200 recto*, traduzido por Carqueja, 2014, p. 102). Nas suas próprias palavras: “depois de anotar tudo no memorial, o bom guarda-livros, depois de quatro ou cinco dias, ou oito no máximo, registará [as operações] no diário, dia por dia, pela ordem em que se tenham produzido” (Pacioli, 1494, *fólio 201 recto*, traduzido por Carqueja, 2014, p. 106).

No diário, segundo o costume de Veneza, empregavam-se duas expressões, indica Pacioli. Eram elas as expressões ‘Por’, a anteceder a conta devedora, ou as contas devedoras, se houvesse mais de uma, e ‘A’, a anteceder a conta credora, ou as contas credoras, se houvesse mais de uma (Pacioli, 1494, *fólio 201 recto*, traduzido por Carqueja, 2014, p. 107). No tocante à essência das partidas dobradas, o “pedagógico Pacioli”, como o qualificam Sangster *et al.* (2007, p. 455), declara:

antes de tudo tens de saber que por cada partida que tenhas registado no diário terás que registar sempre duas no razão, isto é, uma no débito e outra no crédito. O devedor identifica-se pela expressão *Por*⁴⁰ e o credor pela expressão *A*. No razão estas duas partes passam-se em separado: a do devedor, que se regista do lado esquerdo, e a do credor, que se regista do lado direito. Na partida do devedor tens de registar como referência o número do fólio onde se encontrar o credor e na do credor o número do fólio em que se encontra o devedor. Desta forma, relacionam-se sempre, umas com as outras, todas as partidas no razão, no qual não se deve assentar nada no débito que não se assente também no crédito. E, de igual maneira, não se deve assentar nada no crédito que não se ponha também no débito. Deste princípio nasce o facto de que depois no balanço que se efectua quando se encerra o livro de razão, o débito tenha que igualar o crédito (Pacioli, 1494, *fólio 202 recto*, traduzido por Hernández Esteve, 1994, p. 178).⁴¹

No razão de Pacioli as contas estão formatadas com os débitos à esquerda e os créditos à direita com separação dos débitos e créditos em lados diferentes de cada página (Carqueja, 2011a,

⁴⁰ No tratado *De Scripturis*, Pacioli identifica uma característica – e apenas uma característica – inerente à contabilidade *alla veneziana*, isto é, à maneira de Veneza: o estilo ou a forma das entradas no livro diário (Yamey, 2010, p. 151). A maneira de Veneza consistia em colocar no diário o termo *Por* a anteceder a conta devedora e o termo *A* a anteceder a conta credora, como se escreveu. A conta devedora e a conta credora eram separadas por duas linhas paralelas verticais do seguinte modo: || (Pacioli, 1494, *fólio 201 recto*, traduzido por Carqueja, 2014, p. 107). Todavia, logo depois, Pacioli ao exemplificar entradas no livro diário acaba por desconsiderar as duas linhas verticais paralelas acima mencionadas, substituindo-as por dois pontos (:). Em todo o caso, acredita-se que Pacioli tencionasse usar em vez dos dois traços verticais (||), duas linhas oblíquas paralelas (//), como era costume em Veneza, mas que o tipógrafo não as tenha conseguido inserir no tratado por não dispor dos caracteres tipográficos para esse efeito. O livro de Domenico Manzoni (veja-se Manzoni, 1540) prova que o que era utilizado em Veneza eram realmente as duas linhas paralelas oblíquas (//) e não as duas linhas paralelas verticais (||) e muito menos os dois pontos (:), porque nas suas quase 300 entradas no diário foi isso que ele usou (//) e que, já agora, a prática contabilística também usava. Yamey (2010, p. 151) qualifica o uso dos dois pontos (:) por Pacioli como um enigma *pacioliano*.

⁴¹ Haja em vista que o termo *Por*, a anteceder a conta devedora, usava-se em Portugal no século XVIII. O exemplo mais marcante cabe à Companhia da Fábrica das Sedas (2.^a administração, 1745–1747). O termo *Por* aparecia no Jornal como elemento técnico da contabilidade por partidas dobradas. Interessante é, inquestionavelmente, saber-se que o guarda-livros desta empresa era de Veneza e que dava pelo nome de Nicolau Júlio Cortinovis (por isso, o uso de Jornal – *Gionarle*, em italiano – em vez de Diário), e que era filho do cônsul de Veneza em Lisboa, Lorenzo Cortinovis. Para uma útil referência ao contabilista Cortinovis, veja-se Benavente–Rodrigues (2017, p. 64).

pp. 34-35), ou seja, *alla veneziana*. O título das contas do razão era apontado num livro designado *alfabeto do razão*, para que mais fácil e rapidamente pudessem ser encontradas. Pacioli faz uso apenas de lançamentos simples, como se deixou escrito. Acredita-se que o fez por razões de mais fácil exposição da mensagem que queria fazer passar, isto é, foram motivos de cariz pedagógico que fizeram com que ele tenha optado apenas por expor lançamentos simples no *De Scripturis* (Sangster, 2010a, p. 34).

O tratado contém 25 exemplos de entradas no livro diário (Sangster, Stoner, McCarthy, 2011, p. 111) e 19 exemplos de entradas no livro de razão (Sangster, 2018e), o que, na perspectiva de Sangster *et al.* (2011, p. 122), era mais do que suficiente para alguém aprender e compreender os princípios da contabilidade por partidas dobradas. A exposição de Pacioli também está repleta de diversas indicações quanto à probidade, integridade⁴² e ética e moral na condução dos negócios (Hatfield, 1924, p. 245; Fischer, 2000, p. 310; Sy, 2005, p. 446) e na escrituração de registos contabilísticos, como sejam, por exemplo, o respeito pelas leis dos negócios, a eliminação da fraude no livro de razão, a condenação de contabilidades paralelas, a legalização dos livros em consulados de comércio próprios, a rectidão no exercício da profissão e a obtenção de um lucro razoável. Tudo isto ajuda a demonstrar uma das mais desconhecidas facetas do tratado de Pacioli: a sua dimensão axiológica, na qual os valores do profissional surgem como um ideal a atingir (observe-se Gonçalves e Carreira, 2012, p. 41).

Em adição aos três livros principais – o memorial, o diário e o razão –, o pai da contabilidade menciona o livro de inventário (admitindo que o inventário possa ser registado em apenas uma folha de papel). Posteriormente, menciona, também, três outros livros: o livro da correspondência importante, o livro de recibos e o *ricordanze* (um livro de lembranças usado para registar coisas importantes para o comerciante que ocorreriam no futuro) (Sangster *et al.*, 2012, p. 30, p. 33). O *ricordanze* não fazia parte do sistema de contabilidade por partidas dobradas e diferia do memorial, na medida em que este último servia para o registo detalhado de transacções que ocorreram no passado, ao passo que o *ricordanze* era um livro auxiliar de memória (para apontamentos pessoais do mercador) tipicamente usado em Florença, mas não na cidade de Veneza (Sangster *et al.*, 2012, p. 34).

No capítulo 22 do *De Scripturis*, Pacioli explica que as contas de gastos têm sempre natureza devedora e no 27 que a conta de perdas e ganhos salda tendo como contrapartida a conta de capital, onde ao começar a actividade o comerciante registou o inventário de todo o seu património; e, no capítulo 29, refere que é conveniente fechar os livros de razão no final de cada ano, pois como reza o adágio, ‘contas frequentes, amizade duradoura’ (Pacioli, 1494, *fólio 207 recto*, traduzido por Carqueja, 2014, p. 140). A conta de capital mostra a todo o momento o valor do património [líquido] do comerciante.

No capítulo 34, quase a terminar a sua exposição, dirige-se de forma enfática ao leitor. Neste quadro, a palavra a Pacioli:

pois estes conhecimentos, como dizíamos no princípio do presente tratado [o *De Scripturis*], são imprescindíveis ao bom comerciante, pois [quem] não for um bom contabilista e não fizer bem as contas fará os seus negócios ao acaso, como se estivesse cego, e do facto poderia resultar grave dano. Por isso, esforça-te para ser um bom contabilista e um bom calculador com base em estudo intenso e dedicação, pois a maneira de o conseguir[es] foi-te totalmente apresentada nesta obra (Pacioli, 1494, *fólio 208 verso*, traduzido por Carqueja, 2014, p. 147).

⁴² Reputa-se interessante salientar que a integridade é um dos oito princípios deontológicos gerais dos contabilistas certificados preceituados no seu código deontológico (cf. artigo 3.º, n.º 1, alínea a) do *Código Deontológico dos Contabilistas Certificados* – Lei n.º 139/2015, de 7 de Setembro: anexo II).

Impõem-se, portanto, as seguintes questões, adaptadas do trabalho de Sangster *et al.* (2007, p. 454): haverá melhor mensagem de cunho pedagógico a transmitir aos estudantes? Quantos de nós, professores de contabilidade, temos presente o legado *pacioliano*, já com mais de 500 anos, em termos de motivação educacional do corpo discente? Razão parecem ter Sangster e Scataglini–Belghitar (2010) ao apelidarem Pacioli de pai do ensino da contabilidade e Sangster *et al.* (2007, p. 447) ao salientarem que, sobre Pacioli, devem existir ilações a serem retiradas, hoje, tanto na redacção de livros de contabilidade como na instrução da disciplina em contexto escolar.

Aproximaremos agora a lente para estudar parte da iconografia de Luca Pacioli. Ele foi retratado em algumas (pouquíssimas) pinturas, mas a que nos dá uma imagem e um retrato mais fidedignos é a que se pode observar na Figura 1.

Figura 1: Retrato de Luca Pacioli e do seu discípulo (ano 1495).



Fonte: Google Imagens.

O retrato em apreço de Luca Pacioli é uma das raras pinturas dedicadas a um matemático e testemunha a fama do frade da Toscana no final do século XV, já depois de impressa a *Summa* (Ciocci, 2011, p. 122). Gleeson–White (2012a, p. 79) atesta mesmo que Pacioli foi o primeiro matemático na Europa de quem existe um retrato autêntico. Pacioli surge, como se vê na Figura 1, como personagem central da pintura, vestido com o hábito tradicional da Ordem de São Francisco, a ensinar um teorema geométrico de Euclides (*ca.330–ca.260 a.C.*) (o livro aberto corresponde a uma tradução dos *Elementos* de Euclides, impressa em 1482, em Veneza) (Ciocci, 2017, p. 15). Na pintura pode ver-se que do tecto pende um poliedro, meio cheio de água, de 18 quadrados e oito triângulos (Isaacson, 2019, p. 233). Estima-se que o quadro tenha sido pintado por volta de 1495 (Hernández Esteve, 1994, p. 46), sendo que a sua autoria não está perfeitamente estabelecida, ainda que numerosos autores a atribuam a Jacopo de' Barbari (*ca.1440–1516*), pintor veneziano (Stevelinck, 1986, p. 5; Yamey, 1989, p. 132). Também é controversa a identidade do jovem por

detrás de Pacioli; por exemplo, Mackinnon (1993, p. 140) refere que esse jovem é o pintor alemão Albrecht Dürer (1471–1528), ao passo que Yamey (1989, p. 133) escreve que, por norma, os historiadores de arte identificam o jovem como sendo o duque de Urbino, Guidobaldo da Montefeltro (1472–1508), a quem Pacioli dedicou a *Summa*, como antes foi destacado. O que não é controverso é a identificação do pesado volume de capas vermelhas sobre o qual repousa um dodecaedro (sólido geométrico com 12 faces) regular de madeira, que aparece no canto inferior à direita: trata-se da *Summa*, o incunábulo de Pacioli que lhe granjeou fama internacional (Ciocci, 2017, p. 15). Este quadro encontra-se presentemente na cidade de Nápoles no Museu e Galeria Nacional de Capodimonte e apresenta como dimensões 98 centímetros de altura por 108 centímetros de comprimento (Baldasso, 2010, p. 83). Trata-se de uma pintura a óleo sobre painel⁴³.

Num outro registo, resulta surpreendente a circunstância de a história literária da contabilidade, disciplina ou área do saber que tem por base o valor ou a riqueza económica, ter o seu início num livro (1494) da autoria de um frade mendicante (Silva, 1948, p. 18) “com a cultura ecléctica dos sábios da sua época” (Carqueja, 2011a, p. 39). Em todo o caso, a contabilidade recorda Pacioli como sendo o pai da contabilidade moderna, mas convém não perder de vista que, na esteira de Sangster (2011, p. 471, 2015a, p. 149, p. 153), não existe suporte documental algum que suporte a hipótese de ele alguma vez ter ensinado contabilidade por partidas dobradas ou qualquer outro tipo de contabilidade, ainda que, muito provavelmente, como constata Yamey (1989, p. 133), Fischer (2000, p. 301), Gleeson–White (2012a, p. 58) e Sangster (2018e), ele possa ter aprendido os contornos principais da contabilidade digráfica que se praticava em Veneza quando, entre 1464 e 1470, desempenhou ao mesmo tempo funções de auxiliar no comércio e de preceptor dos três filhos de António Rompiasi, aos quais, diga-se *en passant*, dedicou o seu primeiro manuscrito (sobre aritmética e álgebra, de 1470 e cujo paradeiro é desconhecido).

O texto avança agora para a explicação moderna do funcionamento e da dinâmica da contabilidade por partidas dobradas.

5. A moderna (contemporânea) explicação das partidas dobradas: recurso à equação fundamental da contabilidade e às leis do débito e do crédito

Até início do século XIX, a principal preocupação dos autores de contabilidade em geral, incluindo o pioneiro Pacioli, relacionava-se com a exposição e explicação do método das partidas dobradas. Como afirma Carqueja (2003a, p. 20), “conhecer esse método era conhecer quase toda a contabilidade do seu tempo”. A elucidação das partidas dobradas apresentava, contudo, um embaraço prático relevante, inclusivamente do ponto de vista pedagógico, que consistia na dificuldade em saber, num qualquer acontecimento/evento, qual a conta a debitar e qual a conta a creditar (Sangster e Scataglini–Belghitar, 2010, p. 431; Yamey, 2010, p. 146; Sangster *et al.*, 2011, p. 118). Os tratadistas franceses de finais do século XVII e princípios do século XVIII, como Bertrand–François Barreme (1638–1703) e Matthieu de la Porte (*ca.*1660–*ca.*1732), dedicaram particular atenção à(s) regra(s) de achar/encontrar o devedor e o credor de qualquer adição (entrada nos livros de registo) (Carqueja, 2010, p. 36). O primeiro, em obra de 1721 (ver Barreme, 1721), a

⁴³ Uma pintura a óleo sobre painel é uma pintura executada sobre madeira de carvalho, de tília ou de pinho; a pintura sobre madeira preparada precedeu a pintura sobre tela que só apareceu no século XVI (Silva e Calado, 2005, p. 270). Para uma abordagem interdisciplinar entre a contabilidade e a arte, estude-se Stevelinck (1986) e Yamey (1989).

qual beneficiou de grande popularidade em Portugal, apresentava como solução *o que entra deve ao que sai* e nas negociações em que *não entra nada e em que nada sai* fazia-se mister consultar o *bom senso*⁴⁴ para encontrar o devedor e o credor (itálicos acrescentados) (Cañizares Zurdo, 1933, p. 104; Silva, 1959, p. 66; Serrano, 1972, p. 34; Carqueja, 2011b, p. 629, 2011c, p. 480).

Tratava-se evidentemente de regras muito limitativas, algumas fantasiosas, imprecisas e imaginárias, mas que, de acordo com Gonçalves da Silva, serviam para os contistas contornarem as dificuldades intrínsecas a algumas operações comerciais mais complexas e especiais (Silva, 1959, p. 66). Para os contistas a contabilidade ocupava-se primordialmente da estrutura e mecanismo das contas. O não recurso de Barreme à consideração de que por detrás de cada conta estava uma pessoa, ou seja, a explicação das partidas dobradas, não com base na teoria da personalização das contas (pensar/imaginar cada conta como se ela fosse uma pessoa), mas sim com apoio nos fluxos de valores ou na natureza das negociações (Carqueja, 2011b, p. 631), influenciou o modo como foram expostas as partidas dobradas pela primeira vez em Portugal em livro impresso (1758) por João Baptista Bonavie (1705–1780)⁴⁵. Pacioli em 1494 no *De Scripturis* não ofereceu à sua larga audiência nenhuma regra em particular que ajudasse a solucionar esta questão, isto é, uma regra (ou várias) que permitisse(m) determinar com absoluta segurança qual a conta a debitar e qual a conta a creditar na elaboração do lançamento de cada operação no diário (Amorim, 1968, p. 159; Serrano, 1972, p. 30; Yamey, 2010, p. 147), nem mesmo uma regra elementar (mesmo que inadequada) para guiar o leitor, do tipo “debitar quem recebe e creditar quem dá”, ou qualquer outra variante semelhante a esta regra (Yamey, 1994b, p. 53).

No caso português, no início do século XIX, concretamente em 1803, Manuel Luís da Veiga (1772–18--) escrevia o seguinte:

o ordinário nas partidas dobradas é haver um devedor e juntamente um credor por cuja razão é que elas se intitulam partidas dobradas. A dificuldade de achar nelas o próprio devedor ou o próprio credor tem feito retroceder vários negociantes ao método imperfeito das partidas singelas, depois de terem principiado a escrever os seus livros por partidas dobradas. [...] [Para] conhecer o que é o verdadeiro devedor ou o verdadeiro credor, [...] não [nos] resta senão mostrar que *tudo o que entra é devedor e tudo o que sai é credor* [itálico no original] (Veiga, 1803, pp. 47-48, ortografia e pontuação modernizadas).

A generalidade dos tratadistas da contabilidade, antes da importante contribuição de 1818 do inglês Frederick William Cronhelm (1787–1871), procuravam explicar as partidas dobradas através da definição e exposição de uma série de regras para encontrar o débito e o crédito do lançamento (Scorgie e Joiner, 1995, p. 230; Edwards, 2014, p. 231). Saber quando se debitava e quando se creditava correspondia a um problema central na escrituração por partidas dobradas (Carqueja, 2012a, p. 445), tal como escrevia em 1816 Manuel Leonardo Teixeira Cabral de Mendonça (1780–ca.1820), antigo aluno da Aula do Comércio de Lisboa, n’*O Guarda-Livros Moderno*, um livro de

⁴⁴ Não se pense, todavia, que a expressão *bom senso* é anacrónica ou imprópria se utilizada em contexto normativo-contabilístico actual. A Norma Contabilística e de Relato Financeiro 10, intitulada *Custos de Empréstimos Obtidos*, no § 11 refere textualmente o seguinte: “[...] Como consequência, a determinação da quantia dos custos de empréstimos obtidos que sejam directamente atribuíveis à aquisição de um activo que se qualifica [um activo que leva necessariamente um período substancial de tempo para ficar pronto para o seu uso pretendido ou para venda] é difícil, sendo de exigir o exercício de *bom senso* [itálico acrescentado]”.

⁴⁵ O período de vida (1705–1780) do primeiro tratadista da contabilidade em Portugal, bem como outros aspectos inéditos de grande relevo do autor em causa, João Baptista Bonavie, foi apresentado por Gonçalves (2015).

contabilidade de formato oblongo muito lido em Portugal e no Brasil na alvorada e em meados da centúria de Oitocentos em Portugal: “A principal dificuldade na *Arte da Escritura Dobrada* [contabilidade por partidas dobradas] consiste em saber conhecer quem é o devedor e quem é o credor em cada transacção e em lançar com brevidade e clareza a matéria da mesma transacção” (Mendonça, 1816, p. 10, ortografia e pontuação modernizadas e itálico acrescentado).⁴⁶

Conforme atrás se expôs, foi a contribuição seminal de Cronhelm (veja-se Cronhelm, 1818) que identificou e amplificou a base algébrica das partidas dobradas, deixando claro que a sua aprendizagem poderia ser baseada na equação fundamental da contabilidade ou equação geral do balanço e não exclusivamente apoiada na ideia antiga de que as partidas dobradas definiam-se, explicavam-se e aprendiam-se através de um conjunto de regras (muitas delas imprecisas) para encontrar o débito e o crédito do lançamento, como era prática corrente dos tratadistas da contabilidade, após Pacioli e antes de Cronhelm (Scorgie e Joiner, 1995, pp. 229-230). A base algébrica da contabilidade por partidas dobradas, a qual se plasma na identidade fundamental da contabilidade ou equação geral do balanço, *i.e.*, Activo – Passivo = Capital Próprio, serve actualmente para explicar e ensinar a digrafia. Cronhelm (1818, p. 8) usou a identidade fundamental da contabilidade e provou que era uma identidade “em perpétuo e necessário equilíbrio”, sob a qual o ensino das partidas dobradas deveria estruturar-se.

Na literatura da história da contabilidade é muito valorizada a contribuição de Cronhelm para a determinação da equação geral da contabilidade tal como hoje é conhecida e ensinada na academia, mas, muito recentemente, foi descoberto por Edwards (2014) que um outro autor inglês, John Clark (1683–1736), precedeu Cronhelm, neste contributo, em 80 anos. Com efeito, Clark em 1738 (2.^a edição, póstuma, sendo que a 1.^a edição é de 1732; veja-se Clark, 1738) demonstrou a relação entre as partidas dobradas e a estrutura do balanço, elucidando a equação geral do balanço expressa como actualmente a conhecemos: *Activo – Passivo = Capital* (Edwards, 2014). A 1.^a edição é de 1732, mas John Richard Edwards não a conseguiu localizar (Edwards, 2014, p. 228). Todavia, o entendimento e a explicação, em termos algébricos, da relação matemática existente entre o Activo, o Passivo e o Capital, “correspondendo a aceitar como axioma a equação do balanço *Activo – Passivo = Capital* e abrindo portas para abordar as partidas dobradas como um algoritmo” (Carqueja, Rodrigues e Ferreira, 2017, pp. 69-70), pode, ainda assim, ser creditado a um outro autor inglês, Hustcraft Stephens (professor e contabilista), que, em 1735, e de forma pioneira, lançou as bases da lógica dos procedimentos contabilísticos serem alicerçados na equação geral do balanço (Jackson, 1956, pp. 307-309; Lanero Fernández e Ortega Montes, 2006, p. 70; Carqueja *et al.*, 2017, p. 70).⁴⁷

⁴⁶ Segundo informação veiculada por Santana (1993, p. 385), o livro *O Guarda-Livros Moderno* do autor Cabral de Mendonça (volume II, o que trata das partidas dobradas, impresso em 1816 na Imprensa Régia) ainda em 1855 constituía um manual de estudo utilizado na secção comercial do Liceu de Lisboa (também designada por Escola do Comércio), mais concretamente na 3.^a cadeira (2.^o ano) do curso comercial (de dois anos) – *Escrituração, Câmbios, Letras, Seguros, Prática*. Esta 3.^a cadeira registou sempre o mesmo professor (lente proprietário) no decurso dos 25 anos (1844–1869) da Escola do Comércio de Lisboa: António (de Sá Pereira Sampaio) Osório e Brito. A Escola do Comércio (1844–1869) foi a instituição de ensino comercial que sucedeu, em 1844, à extinção da bem conhecida Aula do Comércio de Lisboa (1759–1844) (Gonçalves, 2012); localizava-se no Terreiro do Paço.

⁴⁷ A obra de Hustcraft Stephens foi impressa em 1735 em Londres sob o título de *Italian Book-Keeping Reduced to an Art*. O autor deste artigo agradece a um *referee* a sugestão de mencionar Stephens como o pioneiro a quem a literatura da história da contabilidade deve reconhecer como o primeiro tratadista a demonstrar a relação entre as partidas dobradas e a estrutura do balanço.

Contudo, a abordagem algébrica para a compreensão e explicação da teoria das partidas dobradas promovida pelos ingleses Stephens (1735), Clark (1738) e Cronhelm (1818) não chegou a Portugal no decurso dos séculos XVIII e XIX. De facto, as partidas dobradas em Portugal foram ensinadas com recurso à seguinte regra de movimentação simultânea e antitética de contas: ‘a conta que recebe, deve; a conta que entrega, tem a haver’ (rudimentos daquilo que a literatura designa por *contismo* ou *escola contista*, isto é, “a contabilidade reduzida a simples escrituração”, nas palavras de Almeida e Almeida, 2016, p. 121). A regra apresentava claras limitações e incoerências (Silva, 1959, p. 65), mas a verdade é que os livros de contabilidade portugueses que serviam de base ao ensino da contabilidade em escolas nacionais repetiam-na e perpetuavam-na (Amorim, 1938, p. 56). Por exemplo, Francisco José Monteiro, um negociante da Praça do Porto, dava a conhecer em 1879 uma regra sucedânea da anterior, mas ainda mais imaginativa: “a regra geral para se conhecer qual é o devedor e qual é o credor em qualquer transacção mercantil é a seguinte: deve, tudo aquilo que entra; haver, tudo o que sai de nosso poder” (Monteiro, 1879, p. 2). Neste ponto, também Fourastié escrevia em 1943 que a “fórmula [isto é, ‘a conta que recebe, deve; a conta que entrega, tem a haver’] apesar de absurda, era, há mais de um século, a base do ensino da contabilidade em França” (Fourastié⁴⁸, 1952, p. 85).

Dito isto, actualmente o processo de ensino–aprendizagem é radicalmente diferente. As partidas dobradas são explicadas em termos algébricos por intermédio da relação matemática que existe entre as três massas patrimoniais, activo, passivo e capital próprio. Após a identificação de cinco séries de contas – contas do activo, passivo, capital próprio, gastos e rendimentos – a contabilidade por partidas dobradas é modernamente ensinada com recurso à equação fundamental da contabilidade (equação geral do balanço) e à elaboração de entradas no diário e depois no razão, para o que se deve usar as leis do débito e do crédito (ou regras de movimentação de contas) que o autor francês Jean Dumarchey ajudou a sistematizar e a difundir a partir da sua obra de 1914, *Teoria Positiva da Contabilidade* (vide Dumarchey, 1943):

- as contas do activo debitam-se pelo valor inicial e pelos aumentos de valor (variações positivas) e creditam-se pelas diminuições de valor (variações negativas);
- as contas do passivo creditam-se pelo valor inicial e pelos aumentos de valor (variações positivas) e debitam-se pelas diminuições de valor (variações negativas);
- as contas do capital próprio creditam-se pelo valor inicial e pelos aumentos de valor (variações positivas) e debitam-se pelas diminuições de valor (variações negativas);
- as contas de gastos debitam-se (porque representam diminuições do valor do capital próprio); e, por fim,
- as contas de rendimentos creditam-se (porque representam aumentos do valor do capital próprio).

Nesta sequência de ideias, o primado conceptual é primeiramente atribuído ao activo e ao passivo, entendido o primeiro como a soma de bens e de direitos e o último o somatório das obrigações da entidade. Esta perspectiva jurídica da contabilidade é meramente instrumental e visa, numa fase embrionária, sensibilizar os discentes para os aspectos mais introdutórios da disciplina. Rapidamente, o processo de ensino–aprendizagem avançará para colocar a ênfase nas definições oficiais de activo, passivo, capital próprio, gastos e rendimentos, normalizadas na *Estrutura Conceptual do Sistema de Normalização Contabilística* nos seguintes moldes:

⁴⁸ Cabe recordar que a primeira edição francesa do livro de Jean Fourastié *La Comptabilité* foi publicada em 1943 (ver Fourastié, 1943); a tradução portuguesa é de 1952.

- a) activo é um recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros;
- b) passivo é uma obrigação presente da entidade proveniente de acontecimentos passados, da liquidação da qual se espera que resulte um exfluxo de recursos da entidade incorporando benefícios económicos;
- c) capital próprio é o interesse residual nos activos da entidade depois de deduzir todos os seus passivos;
- d) gastos são diminuições nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de exfluxos ou deprecimentos de activos ou na incorrência de passivos que resultem em diminuições do capital próprio, que não sejam as relacionadas com distribuições aos participantes no capital próprio; e,
- e) rendimentos são aumentos nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de influxos ou aumentos de activos ou diminuições de passivos que resultem em aumentos no capital próprio, que não sejam os relacionados com as contribuições dos participantes no capital próprio.⁴⁹

São estas cinco definições oficiais os conceitos principais que devem ser trabalhados pelo estudante. A ênfase deve ser-lhes dada, porque trata-se de aprendizagens propedêuticas que servem de introdução preliminar (e que preparam) para matérias mais avançadas. Muitos alunos pensam que a contabilidade é pouco mais do que um exercício de somar números em que o total do débito deve igualar o total do crédito; a tarefa de um professor de contabilidade deve ser a de desviá-los dessa visão redutora, arcaica e acrítica, encorajando os melhores e mais brilhantes alunos de cursos do primeiro ciclo de estudos a continuarem a estudar contabilidade no segundo ciclo de estudos e a considerarem desde cedo carreiras nas áreas da contabilidade, das finanças e da gestão (Zeff, 2018, p. 96).⁵⁰ Ao fazerem isto, esses alunos estarão a prestar um justo panegírico a Pacioli e ao primeiro texto publicado que se conhece a descrever o sistema de contabilidade por partidas dobradas (cf. Hernández Esteve, 1995, p. 40).

A ordem de trabalhos prossegue com o caso português; assim, as próximas linhas procuram captar a atmosfera nacional da centúria de Setecentos que contribuiu para a emergência e desenvolvimento da contabilidade por partidas dobradas, mercê, sobretudo, da acção impulsionadora do Marquês de Pombal, o principal secretário de Estado do Governo do rei D. José, ambos chegados ao poder no ano de 1750.

6. Institucionalização da aplicação da contabilidade por partidas dobradas em Portugal (1755-1777)

Como ponto prévio, importa clarificar que, em Portugal, antes de 1750 e do consulado *josefino-pombalino* (1750–1777), já se conhecia e praticava a técnica da contabilidade por partidas dobradas, como bem observa Benavente–Rodrigues (2001, p. 13, 2011, p. 76). De modo objectivo,

⁴⁹ Os elementos directamente relacionados com a mensuração da posição financeira de uma entidade (activo, passivo e capital próprio) estão definidos no § 49 da *Estrutura Conceptual do Sistema de Normalização Contabilística*. Os elementos directamente relacionados com o desempenho (gastos e rendimentos) de uma entidade estão preceituados no § 69 da *Estrutura Conceptual do Sistema de Normalização Contabilística*.

⁵⁰ O sentimento de Zeff (2018, p. 96) também é partilhado pelo autor desta contribuição, na medida em que resulta da sua própria percepção pessoal obtida por intermédio da sua experiência profissional.

não se pode desatender nesta matéria a criação de uma empresa privada fundada em Lisboa em 1734, a Companhia da Fábrica das Sedas, uma sociedade por acções. É consabido que utilizou na sua segunda administração (1745–1747) contabilidade por partidas dobradas (Carvalho, Cochicho, Benavente–Rodrigues e Paixão, 2000; Benavente–Rodrigues, 2001; Carvalho, Rodrigues e Craig, 2007; Cochicho, 2015), além de um sistema de contabilidade de custos implementado com qualidade (Benavente–Rodrigues, 2001, p. 13, 2011, pp. 75-76). Conforme a análise de Benavente–Rodrigues (2001, p. 13), “o sistema utilizado pela contabilidade foi o único indiviso, monista radical ou o das contabilidades [geral e de custos] integradas, no qual o contador [guarda-livros ou contabilista] fazia já imputações percentuais, [o que revelava] um sistema muito sofisticado para a época”. O sistema monista (monismo ou contabilidade monista), na sua forma pura (ou indivisa), enquadra todos os movimentos externos (da contabilidade geral) e internos (da contabilidade analítica) no mesmo sistema de contas (Monteiro, 1978, p. 167), pelo que todas as contas se encontram num mesmo razão geral (Dória e Dória, 1975a, p. 441). Tem manifesto interesse, assim, o longo parêntesis, porquanto se sabe – em Março de 2018 – que a Companhia da Fábrica das Sedas foi, em 1745, até evidência histórica em contrário, a primeira organização portuguesa a executar a contabilidade por partidas dobradas. Deve-se assinalar que não foram encontradas provas documentais de que o sistema contabilístico usado, quer nos livros de contabilidade da primeira administração (1734–1745), quer nos da terceira administração (1748–1750) da Companhia da Fábrica das Sedas, fosse o das partidas dobradas (Carvalho *et al.*, 2000, p. 2).

Advirta-se, todavia, que estudos recentes apontam para a introdução das partidas dobradas em Portugal ainda mais cedo, no reinado (1438–1481) de D. Afonso V (1432–1481). Neste sentido, existe suficiente prova documental de que, entre 1462–1463, um mercador de Pisa estante em Lisboa, de nome Michele da Colle (?–1510), utilizava as partidas dobradas, ou pelo menos um modelo simplificado das ditas, nos seus livros de contabilidade (livro diário e livro de razão) escriturados (em idioma italiano) no nosso país (Sequeira, 2015; Sequeira e Cardoso, 2015a,b, 2018) no termo da Idade Média/início da Idade Moderna. As investigações em apreço (cf. Sequeira, 2015; Sequeira e Cardoso, 2015a,b, 2018) antecipam para o reinado de D. Afonso V (anos de 1462 e 1463), cerca de 30 anos antes da publicação da *Summa* de Luca Pacioli, a entrada das partidas dobradas em Portugal, por intermédio da contabilidade de Michele da Colle em Lisboa onde abriu uma filial da Companhia da Colle (com sede em Pisa, na Toscana).⁵¹

Avançando no tempo, à beira de 1750 a administração pública portuguesa era considerada ineficiente (veja-se o relato paradigmático de Ratton, 1813, pp. 161-163), pontificada por secretários de Estado doentes e acamados⁵², impreparados e com poucos conhecimentos políticos, económicos e financeiros. Inclusivamente, o rei D. João V (1689–1750) encontrava-se paralisado parcialmente desde 1742, vítima de um ataque de apoplexia (Barreto, 1986, p. xxiv). Em 1750, com o seu falecimento, é entronizado o seu filho D. José, que a História de Portugal cognominou *O Reformador*. De um prisma demográfico, na mediania do século XVIII, a população do reino (apenas a metrópole) não excedia 2,3 milhões de habitantes (Serrão, 1996, p. 103). Em termos políticos, o rei D. José constituiu um elenco governamental assente em três secretarias de Estado,

⁵¹ Veja-se, para este parágrafo integral, o texto de Gonçalves, Lira e Marques (2017, p. 126).

⁵² Por exemplo, o único secretário de Estado a transitar do Governo de D. João V (reinado de 1706 a 1750) para o de D. José, o P.^o Pedro da Mota e Silva, secretário de Estado dos Negócios Interiores do Reino, há anos que se apresentava inválido, recebendo e despachando em sua casa (Gonçalves, Lira e Marques, 2013, p. 148; Gonçalves e Ribeiro, 2015, p. 174).

conforme o modelo anterior de seu pai: (i) Negócios Interiores do Reino; (ii) Marinha e Domínios Ultramarinos; e (iii) Negócios Estrangeiros e Guerra. A primeira pasta foi confiada ao P.^o Pedro da Mota e Silva (1685–1755), a segunda entregue a Diogo de Mendonça Corte-Real (1696–1771) e a última atribuída a Sebastião José de Carvalho e Melo (Pombal), uma das individualidades mais marcantes de sempre, para o bem e para o mal, da história política de Portugal, e o mais importante político português entre 1750 e 1777 (Proença, 2015, p. 449). Pombal era um estrangeirado que havia sido enviado extraordinário (cargo equiparado ao de embaixador) em Londres (1738–1743; seis meses também em 1745) e, depois, embaixador em Viena (1745–1749); ele era tido como um autodidacta culto, letrado e bastante conhecedor de matérias de administração pública e privada (Gonçalves e Ribeiro, 2015, pp. 174-175; veja-se, também, Gonçalves, 2016, pp. 92-93). Durante o seu período de permanência em Londres, Pombal reuniu na sua biblioteca pessoal, entre outros diversos títulos de publicações políticas e económicas, clássicos sobre o Mercantilismo, alfândegas, finanças, manufacturas, companhias de comércio monopolistas e o processo de industrialização francesa da segunda metade do século XVII personificado por Jean-Baptiste Colbert; reuniu, também, vários livros de contabilidade por partidas dobradas, em especial de autores franceses (cf. Serrão, 1982, p. 39; Barreto, 1986, pp. 171-177; Gomes, 2007, pp. 245-246; Rodrigues e Craig, 2009, p. 388; Gonçalves *et al.*, 2013, pp. 154-155; v., também, Gonçalves e Ribeiro, 2015, p. 176). Neste ângulo, os livros da sua biblioteca em Londres sugerem e consubstanciam a ideia de que Pombal foi uma das primeiras pessoas portuguesas a ter contacto com o conhecimento escrito de obras impressas explicativas do método das partidas dobradas (Gonçalves *et al.*, 2013, p. 154) e das suas vantagens informativas e de controlo em relação ao método das partidas simples (Gonçalves e Ribeiro, 2015, p. 176).⁵³

Em Portugal, antes do início do Governo *josefino-pombalino* (1750) eram poucos os empresários familiarizados com o método das partidas dobradas (ver, por todos, Ratton, 1813, pp. 252-253). Contudo, não era esta a situação do político e grande proprietário Marquês de Pombal que, segundo uma testemunha ocular da época, seu amigo pessoal (referimo-nos ao prestigiado industrial e comerciante luso-francês Jacome Ratton (1736–1820)), “reservava as manhãs dos domingos para os negócios da sua casa; nas quais se juntavam todos os seus almoxarifes, feitores e mestres de obras, no quarto da sua contadoria metodicamente escriturada com livros em partes [partidas] dobradas” (Ratton, 1813, p. 202, ortografia e pontuação modernizadas).

Considerando o contexto político, económico e social acabado de transcrever, é útil, de forma sistematizada, mostrar holística e longitudinalmente as instituições, organismos e acontecimentos que contribuíram, sob a égide de Pombal, para a institucionalização das partidas dobradas em Portugal no arco cronológico 1755–1777, um período de tempo que pode designar-se por *período das luzes* da contabilidade portuguesa (Tabela 5).

Tabela 5: Quadro-resumo da institucionalização das partidas dobradas em Portugal (1755-1777).

#	Sector /tema	Instituição/organismo/acontecimento	Data de criação/publicação	Fonte primária/referência secundária (da existência e aplicação das partidas dobradas)
1	Companhia comercial privada (empresa)	Companhia Geral do Grão-Pará e Maranhão	7 de Junho, 1755	<i>Alvará Real de 16 de Fevereiro de 1760</i> – Estatutos particulares ou directório económico para o governo interior da

⁵³ Este longo parágrafo apoia-se, baseia-se, fundamenta-se e segue de muito perto o raciocínio e as ideias expressas em Gonçalves e Ribeiro (2015, pp. 174-176).

	comercial)			Companhia Geral do Grão-Pará e Maranhão (§ 29).
2	Companhia comercial privada (empresa comercial)	Companhia Geral da Agricultura das Vinhas do Alto Douro	10 de Setembro, 1756	<i>Alvará Real de 10 Fevereiro de 1761</i> – Estatutos particulares ou directório económico para o governo interior da Companhia Geral da Agricultura das Vinhas do Alto Douro (§ 44).
3	Empresa industrial	Real Fábrica das Sedas	6 de Agosto, 1757	<i>Alvará Real de 6 de Agosto de 1757</i> – Estatutos da Real Fábrica das Sedas (artigos V e XVI).
4	Livro de contabilidade de	<i>Mercador Exacto nos seus Livros de Contas</i> [...] <p>(primeiro livro impresso em português sobre contabilidade por partidas dobradas; autor: João Baptista Bonavie, 1705–1780).</p>	1758	Bonavie (1758); estude-se, também, Carqueja (2011b) e Gonçalves (2015).
5	Administração central pública	Contadoria Geral da Junta do Comércio <p>(a Junta do Comércio foi estabelecida em 30 de Setembro de 1755 e regida por estatutos próprios promulgados pelo Decreto Real de 12 de Dezembro de 1756. A sua contadoria foi criada em 1 de Fevereiro de 1758 e era formada por um inspector, três guarda-livros e três escriturários. As contas eram escrituradas por intermédio de um jogo de livros separados, que consistiam em um borrador, um diário e um livro de razão, além dos demais livros auxiliares do costume. O pessoal residiria nas casas da contadoria, enquanto não se lhes fabricassem casas próprias. Das contas seria extraído um balanço (das diferentes administrações da Junta do Comércio) a apresentar até 20 de Janeiro do ano seguinte. As contas fechavam em 31 de Dezembro).</p>	1 de Fevereiro, 1758	<i>Arquivo Nacional da Torre do Tombo, Junta do Comércio, caixa 182, maço 56, fólio não numerado.</i>
6	Ensino público	Aula do Comércio <p>(fundada em Lisboa por Pombal, esta escola ensinava obrigatoriamente aos seus alunos contabilidade por partidas dobradas).</p>	19 de Maio, 1759	<i>Alvará Real de 19 de Maio de 1759</i> – Estatutos da Aula do Comércio (§ 15); ver, também, Gonçalves (2017a).

7	Companhia comercial privada (empresa comercial)	Companhia Geral de Pernambuco e Paraíba	13 de Agosto, 1759	<i>Alvará Real de 7 de Janeiro de 1760</i> – Estatutos particulares ou directório económico para o governo interior da Companhia Geral de Pernambuco e Paraíba (§ 29)
8	Administração central pública	Erário Régio (as partidas dobradas foram implementadas apenas nas quatro contadorias gerais do Erário Régio: (1) contadoria da Corte e Província da Estremadura; (2) contadoria das Províncias do Reino e Ilhas dos Açores e Madeira; (3) contadoria da África Oriental, Rio de Janeiro e Ásia Portuguesa; e (4) contadoria da África Ocidental, Maranhão e Baía).	22 de Dezembro, 1761	<i>Carta de Lei de 22 de Dezembro de 1761</i> ; ver, também, Gomes (2007, p. 150) e Benavente–Rodrigues (2011, 2017).
9	Ensino privado	Colégio Real dos Nobres	Fundado em 1761, mas inaugurado apenas em 1766	Gonçalves (2017a, pp. 84-85); Gonçalves, Ribeiro, Marques e Lira (2017).
10	Livro de contabilidade de	<i>Tratado sobre as Partidas Dobradas</i> (segundo livro em português sobre partidas dobradas; impresso em Turim por um autor anónimo).	1764	Anónimo (1764); ver, também, Guimarães (2008) e Carqueja (2012b).
11	Companhia comercial privada (empresa comercial)	Companhia da Pescaria das Baleias nas Costas do Brasil	18 de Fevereiro, 1765	Paz (2015).
12	Administração local pública	Senado da Câmara de Lisboa (o presidente do Senado da Câmara de Lisboa foi, de 1764 a 1770, Paulo de Carvalho e Mendonça (1702–1770), um irmão de Pombal).	11 de Julho, 1765	<i>Alvará Real de 11 de Julho de 1765</i> .
13	Saúde	Hospital Real de Todos –os– Santos (Lisboa) (aqui, deu-se um caso curioso: por falta de instrução em contabilidade por partidas dobradas, o oficial da secretaria da contadoria do hospital, António da Fonseca, foi despedido pelo Marquês de Pombal em 29 de	21 de Julho, 1766 e 29 de Maio, 1767	O método das partidas dobradas foi instituído na contadoria do Hospital Real de Todos –os– Santos pelo Decreto Real de 21 de Julho de 1766 e pelo Aviso do Conde de Oeiras (Marquês de Pombal) de 29 de Maio de 1767 (cf. <i>Arquivo Nacional da Torre do Tombo</i> , Hospital de São José, Livro 943, <i>fólios 114 verso, 115 recto e 116 recto</i>). Ver, também,

		<p>Maio de 1767 (cf. <i>Arquivo Nacional da Torre do Tombo</i>, Hospital de São José, Livro 943, <i>fólios 89 verso e 90 recto</i>). Para o seu lugar, foram contratados João Machado de Matos, escriturário, com o vencimento de 240 mil réis, em 10 de Julho de 1767 (cf. <i>Arquivo Nacional da Torre do Tombo</i>, Hospital de São José, Livro 943, <i>fólio 91 verso</i>) e, também nesta data, José Joaquim da Costa, como praticante da contadoria do hospital, com o ordenado de 100 mil réis (cf. <i>Arquivo Nacional da Torre do Tombo</i>, Hospital de São José, Livro 943, <i>fólio 91 recto</i>). Este último, em 30 de Março de 1768, saiu para ocupar o lugar de 3.º escriturário do Erário Régio, sendo que em sua substituição foi provido Félix dos Santos de Carvalho (cf. <i>Arquivo Nacional da Torre do Tombo</i>, Hospital de São José, Livro 943, <i>fólio 119 verso e 119 recto</i>). Como se antecipa, os três contabilistas foram aulistas da Aula do Comércio de Lisboa, no caso concreto alunos do 2.º curso (1763-1767) (cf. <i>Arquivo Nacional da Torre do Tombo</i>, Junta do Comércio, Livro 328, <i>fólios 12 verso e 13 recto</i>).</p>		Oliveira (1888, p. 242).
14	Previdência social	<p>Santa Casa da Misericórdia de Lisboa</p> <p>(a contadoria instituída teve como primeiro tesoureiro, em 1766, Joaquim Inácio da Cruz (1725–1781) (Rodrigues, 2019, p. 140), futuro tesoureiro-mor do Erário Régio).</p>	1 de Agosto, 1766	<i>Decreto de 23 de Maio de 1766</i> ; ver, para este aspecto, Rodrigues (2019, p. 146), pois esta legislação criou uma repartição de contadoria na Misericórdia de Lisboa e reformou as suas finanças. Veja-se, também, Silva (1938a, p. 45).
15	Empresa industrial	<p>Real Fábrica de Lanifícios da Covilhã</p>	9 de Julho, 1767	<i>Arquivo Nacional da Torre do Tombo</i> , Junta do Comércio, Livro 111, <i>fólio 123 verso</i> .
16	Administração central pública	<p>Impressão Régia</p>	24 de Dezembro, 1768	<i>Alvará Real de 24 de Dezembro de 1768</i> (§§ 6 e 7).
17	Administração central pública	<p>Casa da Moeda</p>	13 de Outubro, 1769	Sousa (1999, p. 74, 2011, p. 274); Gomes (2007, pp. 172-173, p. 222). O <i>Alvará Real de 13 de Outubro de 1769</i>

				pode consultar-se em Sousa (1999, pp. 290-291).
18	Profissão	Carta de Lei de 30 de Agosto de 1770 (protecção legal às saídas profissionais dos aulistas de comércio: reserva de mercado).	30 de Agosto, 1770	<i>Carta de Lei de 30 de Agosto de 1770.</i>
19	Empresa de prestação de serviços	Sociedade para a Subsistência dos Teatros Públicos da Corte (tratou-se de uma sociedade por acções fundada por homens de negócio da Praça de Lisboa; segundo os estatutos de 1771, as contas eram tomadas da mesma sorte que se praticava nas Companhias Gerais de Comércio).	17 de Julho, 1771	<i>Alvará Real de 17 de Julho de 1771; veja-se, a este respeito, Marcos (1997, p. 342), Gonçalves (2014) e Oliveira (2014, p. 66).</i>
20	Empresa industrial	Real Fábrica de Fiação de Tomar	14 de Dezembro, 1771	<i>Arquivo Nacional da Torre do Tombo, Real Fábrica das Sedas e Fábricas Anexas, Livro 384, fólio 149 verso.</i>
21	Administração central pública	Real Extracção dos Diamantes das Minas do Brasil (um dos directores era João Henrique de Sousa (1720–1788), o primeiro professor da Aula do Comércio).	1 de Janeiro, 1772	<i>Biblioteca Nacional, Colecção Pombalina, Códice 691, fólio 12.</i>
22	Administração regional pública	Junta da Fazenda de Angola	1772	Gomes (2007, pp. 193-197, p. 226, pp. 237-238); Gomes <i>et al.</i> (2014, p. 27).
23	Ensino público	Universidade de Coimbra	1772	Ferreira (2017).
24	Administração central pública	Subsídio Literário (imposto criado para financiar os ordenados dos mestres de ler e escrever – ensino primário – e que incidia sobre o consumo de vinho, aguardente e vinagre, na metrópole).	10 de Novembro, 1772	<i>Alvará Real de 10 de Novembro de 1772.</i>
25	Companhia comercial privada (empresa comercial)	Companhia Geral das Reais Pescarias do Reino do Algarve	15 de Janeiro, 1773	<i>Alvará de 15 de Janeiro de 1773 – Estatutos da Companhia Geral das Reais Pescarias do Reino do Algarve (condição II).</i>
26	Administração local pública	Terreiro Público (lugar em Lisboa onde se vendiam géneros alimentícios de primeira necessidade).	24 de Janeiro, 1777	<i>Alvará de 24 de Janeiro de 1777 (§§ 67 e 68).</i>

Em jeito de resumo, verifica-se que a institucionalização das partidas dobradas em Portugal no período 1755-1777 deu-se fundamentalmente por intermédio de: 1) diplomas legais diversos (#1, #2, #3, #6, #7, #8, #12, #13, #14, #16, #17, #18, #19, #24, #25, #26; 2) publicação de livros impressos (#4, #10); deliberações internas de organizações para-estatais (#5, #9, #15, #20, #21, #22, #23); e decisões de empresas privadas privilegiadas (#11).

Tal como Gomes (2007), o presente estudo também mostra “que o papel desempenhado pelo Governo português foi decisivo no processo de institucionalização das partidas dobradas em Portugal” (Gomes, 2007, p. 229). Ainda assim, uma grande parte das organizações listadas no quadro-resumo evidenciado na Tabela 5 utilizavam um sistema de partidas dobradas que pode qualificar-se como imperfeito ou incompleto. Robertson e Funnell (2012, p. 343) entendem que a contabilidade por partidas dobradas apenas se pode denominar científica, moderna, sistemática ou *capitalista*, se o sistema integrar todas as contas de activos, passivos, capital próprio, gastos e rendimentos. Em rigor, algumas das contabilidades por partidas dobradas enunciadas na Tabela 5 não seriam assim do tipo *capitalista*. Em continuação, como assinala Oliveira (2014, p. 20), “o facto de ser utilizado [o modelo das partidas dobradas] não significa que o fosse na plenitude das suas potencialidades”. Sem embargo, de acordo com este autor, a utilização imperfeita ou incompleta do método não o desqualifica como tal, pois a

a opinião prevalecente é que a característica essencial de um sistema de partidas dobradas é o carácter dual dos registos contabilísticos, ou seja, o facto de ser um sistema fechado, com igualdade permanente de valores a débito e a crédito, independentemente do grau de refinamento conceptual das contas utilizadas, ou da regularidade do seu apuramento (Oliveira, 2014, pp. 20-21).

Em conformidade, à guisa de ilustração, observe-se, por exemplo, que a contabilidade do Erário Régio não contemplava a conta de capital (Gomes, 2007, p. 166).

Pombal ascendeu ao poder em Portugal em 1750 e saiu do Governo em 1777, ano da morte do rei D. José. As partidas dobradas que Pombal ajudou a institucionalizar em Portugal por via de um processo político, tanto no sector público como no privado (estude-se Gomes, 2007, p. 82, pp. 114-124, pp. 222-224, p. 237), contribuíram para a racionalidade e controlo das organizações criadas pelo seu Governo. Neste âmbito, o Erário Régio, por exemplo, foi desenvolvido com o objectivo principal de proporcionar às contas públicas um “adequado sistema de controlo e supervisão sobre os fluxos de caixa e um registo preciso das dívidas dos devedores e das dívidas aos credores” (Gomes, 2007, p. 165). Um fenómeno de contornos semelhantes terá acontecido nas demais instituições pombalinas fundadas aquando da reforma do Estado operada em Portugal sob os auspícios do principal secretário de Estado de D. José, Pombal, coadjuvado, entre outros, pelo seu braço-direito, José Francisco da Cruz (1717–1768), um rico homem de negócios da Praça de Lisboa e um grande accionista das companhias monopolistas de comércio pombalinas (estude-se Gonçalves, 2013).

De um ângulo distinto, é deveras para lamentar que a obra de Pombal, indubitavelmente grandiosa sob o ponto de vista da contabilidade, esteja, tal como sustenta Domingues (1970, p. 372), “quase toda ela banhada em sangue e lágrimas”, como é do conhecimento comum em Portugal, em face do regime ditatorial, repressor e desumano que durante 27 anos impôs não só à sua governação, como à totalidade do país. Ainda assim, a literatura contabilística reconhece o importante papel de Pombal como introdutor político do método das partidas dobradas em Portugal, quer em organizações do sector privado, quer em instituições do sector público (cf. Gomes, 2007; Oliveira, 2009; Gonçalves e Marques, 2011; Gonçalves, 2017a). É geralmente aceite que a contabilidade representa uma componente fundamental da história de qualquer país (Carnegie,

2005, p. 15) e, neste sentido, a acção do Marquês de Pombal demonstra que a contabilidade foi influenciada pelo seu contexto e entendida pelos poderes públicos como um instrumento e uma ferramenta de poder e de controlo sobre as instituições (veja-se Carnegie e Napier, 1996).

De seguida, expõe-se a secção final do trabalho.

7. Conclusões, contribuições, implicações, recomendações, limitações e pistas de trabalho para o futuro

As partidas dobradas configuram o primeiro elo na corrente da compreensão da contabilidade como sistema de informação e de relato financeiro do ciclo de vida das organizações. Neste âmbito, como bem referem Gomes e Rodrigues (2017, p. 241), “é responsabilidade do investigador trazer até ao momento actual o passado para percebermos completamente a contabilidade”.

É sabido que a história funciona como mecanismo de compreensão do presente. Existem sucessivas gerações de estudantes de contabilidade que carecem de estruturas culturais, históricas e informativas que lhes permitam uma aprendizagem sustentada, uma maior motivação e gosto pela disciplina e uma efectiva valorização do conhecimento, em geral, e da cultura contabilística, em particular. Estudar a história da contabilidade pode revelar-se muito benéfico para os alunos (futuros profissionais), porque ajuda-os a desenvolver, aprofundar e ampliar a sua identidade profissional, tornando-os mais aptos a prosseguir a aprendizagem ao longo da vida, factor decisivo do seu desenvolvimento curricular e pessoal.

Com o foco num país periférico (Portugal) e conferindo uma ênfase especial à segunda metade do século XVIII, a presente investigação, em particular a sua penúltima secção, procurou ir ao encontro das reivindicações feitas por Carmona (2004, 2018) para que o centro das pesquisas históricas se desvie dos países anglo-saxónicos e para que estas passem também a abordar períodos históricos diferentes do arco temporal 1850 a 1945.⁵⁴

Alicerçada em pressupostos metodológicos narrativos e qualitativos, a pesquisa documental e bibliográfica vertida no texto objectivou explicar, clara e rigorosamente, os fundamentos da contabilidade por partidas dobradas, por meio da sistematização das suas principais propriedades, características, leis (axiomas) e vantagens, e da exposição de considerações em torno de Luca Pacioli, o pai fundador da contabilidade moderna, por ter sido o primeiro autor a expor as partidas dobradas no *De Computis et Scripturis (Sobre as Contas e a Escrituração)*, uma secção de um livro matemático impresso em 1494, em Veneza, a *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita (Colectânea de Aritmética, Geometria, Proporções e Proporcionalidade)*. Nesta ordem de ideias, o presente escrito concorreu para que o aluno se consciencialize da importância, actual e histórica, da contabilidade por partidas dobradas como referencial contabilístico informativo que qualquer entidade utiliza para o registo das suas transacções económicas, seja, por exemplo, uma nação, uma grande companhia de capital aberto, uma pequena empresa, um hospital, uma autarquia local, um banco ou uma entidade pública, afinal o tipo de organizações nas quais se pretende que o estudante (futuro profissional) participe com o seu saber.

⁵⁴ Como observado por Carmona (2018, p. 54), (1) até ao ano de 2004 cerca de 91% das autorias de artigos de história da contabilidade publicados nas mais conceituadas revistas internacionais de contabilidade pertenciam a académicos vinculados a instituições de países anglo-saxónicos e (2) aproximadamente 72% dos *papers* nelas publicados abordavam eventos ocorridos entre 1850 e 1945. Para estas mesmas conclusões, veja-se, também, Carmona (2004).

Complementarmente, a pesquisa registou uma importante e inédita contribuição para a historiografia contabilística portuguesa. O estudo ajudou a esclarecer, com objectivos didácticos e pedagógicos, quais foram as entidades em Portugal que primeiro adoptaram e aplicaram o método das partidas dobradas, contribuindo para a institucionalização deste sistema de contabilidade e para a sua disseminação como tecnologia de referência do Governo para o controlo e gestão das instituições criadas no contexto de uma ideologia absolutista e corporativista. A informação sistematizada e de síntese relativa aos 26 organismos e acontecimentos que contribuíram, sob a égide de Pombal, para a institucionalização das partidas dobradas em Portugal no arco cronológico 1755–1777, um período de tempo que pode designar-se por *período das luzes* da contabilidade portuguesa (cf. Tabela 5), constitui uma novidade na literatura nacional sobre o tema, tanto quanto se alcança. As partidas dobradas ajudaram a executar o plano de reforma pombalina, o qual visava dotar de uma maior racionalidade, controlo e verificação, a contabilidade das instituições públicas e privadas por si criadas em meados do século XVIII em Portugal. Subjacente a esta ideia está a premissa de que a contabilidade influencia a sociedade e de que não constitui uma ferramenta neutra ao serviço das organizações.

Em suma, o documento que aqui se desenvolveu traduz uma contribuição para a literatura acerca da pedagogia, importância e história das partidas dobradas. As novidades arroladas concorrem para a evolução do conhecimento contabilístico português. Ao fazer tudo isto, a exposição contribuiu para a apresentação da contabilidade como uma área de trabalho estimulante, ajudando a criar uma visão da disciplina que vai muito para além dos seus aspectos exclusivamente técnicos e mecânicos. Dito de outro modo, espera-se que a presente exposição tenha conseguido desestabilizar convicções, contaminar de curiosidade, instigar à pesquisa, produzir inquietude, inquirir o presente e apelar à inteligência: afinal é para tudo isto que serve a história (Alonso, 2013, p. 11).

À luz do que foi exposto, retira-se a implicação prática de que o *paper* almejou, explicitamente, dotar o estudante das competências específicas inerentes à compreensão, análise e discussão da contabilidade por partidas dobradas, mas também visou, implicitamente, incutir no aluno competências transversais inerentes ao perfil do estudante do ensino superior do século XXI, entre as quais, a conceptualização, a auto-regulação, a adaptabilidade, o pensamento crítico, a abordagem reflexiva, o gosto pelas consultas bibliográficas para investigação (dos autores e das obras de referência na história da contabilidade), a leitura interpretativa e introspectiva, a comunicação escrita, a gestão da informação, a valorização – *de per se* – do saber académico e científico, a curiosidade por aprender mais e melhor, a atenção ao detalhe, a resiliência, a abertura ao saber e a perspetivação pessoal futura. Nesse sentido, a pesquisa mostrou ser um convite a uma reflexão axiológica sobre o perfil do estudante do ensino superior que a academia deve encorajar. Parafraseando Mocarzel (2017, p. 16), uma das missões principais da universidade é estimular o aluno para além de questões cognitivas, auxiliando-o na sua formação como ser humano no seu campo cultural geral e tornando-o naquilo que Immanuel Kant (1724–1804) denominou *homem culto*. Este escrito, em síntese, discutindo algumas inter-relações entre a história e a contabilidade, preocupou-se em fornecer ferramentas de trabalho para que o estudante possa ver no estudo uma acção como objectivamente necessária por si mesma, como se se tratasse do seu *imperativo categórico*, ainda na senda da linguagem *kantiana*. O professor desempenha neste processo o papel principal e, com este sentido, importa de facto reconhecer que a função docente está na base de todas as demais funções sociais (v. Silva, 1980, p. 385).

De tudo o que vem de ser dito, colhe-se uma outra importante implicação deste artigo, esta teórico-prática, para a sociedade e para a academia: ele intenta fornecer uma ferramenta de estudo

válida para o aumento da motivação inicial dos estudantes de contabilidade aquando do seu ingresso em cursos de ciências empresariais em Portugal. Acredita-se que o conhecimento do passado contabilístico, além de contribuir para o enriquecimento cultural, ajuda a preparar e a melhor sustentar o futuro. Estes são os fundamentos pelos quais a presente contribuição recomenda e apela a uma maior divulgação, investigação e enobrecimento das matérias da história da contabilidade portuguesa. É factual que o ensino da contabilidade está em constante devir pelas transformações operadas pela Declaração de Bolonha; atenta esta circunstância, acredita-se que as especificidades históricas aqui enunciadas contribuirão para o aumento da motivação de todos os agentes educativos em contexto do novo paradigma escolar em vigência.

Este estudo apresenta a limitação de se focar exclusivamente em aspectos de contabilidade comercial, particularmente quando o seu foco se centrou sobre a época anterior às partidas dobradas. Por conseguinte, não foram aqui reproduzidos elementos sobre métodos de registo alusivos a outras realidades que não a dos comerciantes, como sejam por exemplo, os casos da contabilidade de ordens religiosas, administrações públicas, corporações industriais ou casas senhoriais.

Em fecho, o registo de possíveis linhas de investigação para o futuro, a primeira das quais decorre de uma outra limitação do próprio estudo relacionada com a ausência de elementos contabilísticos relativos ao século XIX em Portugal, talvez por este período, com especial saliência para a sua primeira metade, ter sido palco de uma grande instabilidade política, social e militar, historicamente bem conhecida. Neste contexto, considera-se que seria desejável estender as conclusões da adopção das partidas dobradas em Portugal à centúria de Oitocentos no sentido de se perceber se houve uma continuidade de práticas contabilísticas, ou se, pelo contrário, se assistiu a uma mudança de método de registo contabilístico nas instituições nacionais, tanto mais que se sabe que o primeiro Código Comercial Português, de 1833, não instituiu como obrigatórias as partidas dobradas em Portugal, nem tampouco declarou a utilização do livro de razão como livro legalmente obrigatório no nosso país. Identificar e estudar as possíveis descontinuidades ocorridas depois das inovações contabilísticas de Pombal, bem como manter acesa a chama do conhecimento sobre Bonavie, o primeiro autor da contabilidade em Portugal, correspondem, assim, a roteiros de investigação a percorrer no futuro.

*“History is a paradise,
where the dead get resurrected;
where the past is reality,
and where reality becomes eternity”*
(Mattessich, 2003, p. 126).

Richard Mattessich (n. 1922)

1 FONTES PRIMÁRIAS DE ARQUIVO MANUSCRITAS

— Arquivo Nacional da Torre do Tombo (Lisboa, Portugal)

- .Conservatória da Companhia Geral do Grão Pará e Maranhão, Feitos Findos, caixa 67 – Estatutos particulares ou directório económico para o governo interior da Companhia Geral do Grão – Pará e Maranhão.
- .Hospital de São José, Livro 943, *fólios 89 verso, 90 recto, 91 recto, 91 verso, 114 verso, 115 recto, 116 verso, 119 recto e 119 verso* – Livro 4 de registo geral.
- .Junta do Comércio, Livro 111, *fólio 123 verso* – Estabelece o método de escrituração que se deve seguir na Real Fábrica de Lanifícios da Covilhã quando for executado o plano da nova casa.
- .Junta do Comércio, Livro 328, *fólios 12 verso e 13 recto* – Livro de registo dos praticantes da Aula do Comércio de Lisboa.
- .Junta do Comércio, caixa 182, maço 56, *fólio não numerado* – Estabelece a contadoria da Junta do Comércio.
- .Real Fábrica das Sedas e Fábricas Anexas, Livro 384, *fólio 149 verso* – Alvará que confirma as condições do contrato celebrado entre Noel le Maitre e a Real Fábrica das Sedas para o estabelecimento em Tomar de uma fábrica de meias, calções, luvas, barretes, com as condições estipuladas.

— Biblioteca Britânica (*British Library*) (Londres, Inglaterra)

- .Estatutos particulares ou directório económico para o governo interior da Companhia Geral de Pernambuco e Paraíba. Cota: 710.k.3.(8).

— Biblioteca Nacional (Lisboa, Portugal)

- .Colecção Pombalina, Códice 691, *fólio 12* – Balanço do estado actual da caixa da administração dos diamantes (10 Out. 1772).

2 FONTES PRIMÁRIAS DE ARQUIVO IMPRESSAS

- Anónimo (1764), *Tratado sobre as Partidas Dobradas*. Turim: Oficina de Diego Jozé Avondo.
- Barreme, M. (1721), *Traité des Parties Doubles* [...]. Paris: Jean-Geofroy Nyon Libraire.
- Bonavie, J. B. (1758), *Mercador Exacto nos seus Livros de Contas* [...]. Lisboa: Oficina de Miguel Manescal da Costa.
- Borges, J. F. (1839), *Dicionário Jurídico-Comercial*. Porto: Tipografia da Sociedade Propagadora dos Conhecimentos Úteis.
- Clark, J. (1738), *Lectures on Accompts, or Book-keeping; After the Italian Manner* (2.nd ed.). London: Gee & Co.
- Cronhelm, F. W. (1818), *Double Entry by Single, a New Method of Book-keeping, Applicable to All Kinds of Business* [...]. London: Longman, Hurst, Rees, Orme & Brown.
- Degrange, E. (1881), *Método Fácil de Escriurar os Livros* [...] (6.^a ed.). Trad. do francês por Manuel Joaquim da Silva Porto. Lisboa: Livraria de António Maria Pereira.
- de la Porte, M. (1704), *La Science des Negocians et Teneurs des Livres* [...]. Paris: Guillaume Cavalier et Charles Osmont.
- Jócano Madaria, S. (1793), *Disertación Crítica y Apologética del Arte de Llevar Cuenta y Razón* [...]. Madrid: Oficina de D. Gerónimo Ortega y Herederos de Ibarra.
- Léautey, E. (1900), *Traité de Comptabilité Industrielle de Précision à l'Usage des Industries* [...]. Paris: Librairie Comptable et Administrative.
- Manzoni, D. (1540), *Quaderno Doppio col suo Giornale* [...]. Venetia: Comin de Tridino de Monferrato.
- Mendonça, M. L. T. C. (1816), *O Guarda-Livros Moderno* [...] (vol. II; que trata das partidas dobradas). Lisboa: Imprensa Régia.

- Monteiro, F. J. (1879), *Curso Teórico e Prático de Escrituração Mercantil por Partidas Dobradas*. Porto: Tipografia Ocidental.
- Oliveira, E. F. (1888), *Elementos para a História do Município de Lisboa* (vol. III). Lisboa: Tipografia Universal.
- Pacioli, L. (1494), *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*. Venezia: Paganino de Paganini.
- Pequito, R. A. (1875), *Curso de Contabilidade Comercial*. Lisboa: Livraria Pacheco & Carmo.
- Ratton, J. (1813), *Recordações de Jacome Ratton sobre Ocorrências do seu Tempo em Portugal, Durante o Lapso de Sessenta e Três Anos e Meio, aliás de Maio 1747 a Setembro de 1810*. Londres: H. Bryer.
- Savonne, P. (1567), *Instruction et Manière de Tenir Livres de Raison ou de Comptes par Parties Doubles [...]*. Anvers: Christophe Plantin.
- Stephens, H. (1735), *Italian Book-Keeping Reduced into an Art: Being An Entire New and Compleat System of Accompts in General. Demonstrated in a Chain of Consequences from Clear and Self-Evident Principles*. London: Mears.
- Veiga, M. L. (1803), *Novo Método das Partidas Dobradas, para o Uso Daqueles que não Tiverem Frequentado a Aula do Comércio*. Lisboa: Oficina de António Rodrigues Galhardo.

3 FONTES PRIMÁRIAS LEGISLATIVAS (ordem cronológica)

– Ordenações Filipinas, 1603.

Livro Quinto, Título 66, Preâmbulo – ‘Dos mercadores que quebram e dos que se levantam com fazenda alheia’. In *Código Filipino ou Ordenações e Leis do Reino de Portugal [...]*. Compilação, comentários e notas adicionais de Cândido Mendes de Almeida. Rio de Janeiro: Tipografia do Instituto Filomático. Ano 1870, p. 1214.

– Alvará Real de 7 de Junho de 1755.

‘Estatutos (gerais) da Companhia Geral do Grão-Pará e Maranhão’. In *Colecção da Legislação Portuguesa desde a última compilação das Ordenações, redigida pelo Desembargador António Delgado da Silva*. Legislação de 1750 a 1762. Lisboa: Tipografia Maigrense. Ano 1830, pp. 376-391.

– Decreto Real de 30 de Setembro de 1755.

‘Extinção da Mesa do Bem Comum e Criação da Junta do Comércio’. In *Colecção da Legislação Portuguesa desde a última compilação das Ordenações, redigida pelo Desembargador António Delgado da Silva*. Legislação de 1750 a 1762. Lisboa: Tipografia Maigrense. Ano 1830, pp. 396-398.

– Alvará Real de 10 de Setembro de 1756.

‘Estatutos (gerais) da Companhia Geral da Agricultura das Vinhas do Alto Douro’. In *Colecção da Legislação Portuguesa desde a última compilação das Ordenações, redigida pelo Desembargador António Delgado da Silva*. Legislação de 1750 a 1762. Lisboa: Tipografia Maigrense. Ano 1830, pp. 426-442.

– Alvará Real de 13 de Novembro de 1756.

‘Alvará acerca dos Negociantes Falidos e que cria o lugar de Conservador Geral do Comércio’. In *Colecção da Legislação Portuguesa desde a última compilação das Ordenações, redigida pelo Desembargador António Delgado da Silva*. Legislação de 1750 a 1762. Lisboa: Tipografia Maigrense. Ano 1830, pp. 447-455.

– Decreto Real de 12 de Dezembro de 1756.

‘Estatutos da Junta do Comércio’. In *Colecção da Legislação Portuguesa desde a última compilação das Ordenações, redigida pelo Desembargador António Delgado da Silva*. Legislação de 1750 a 1762. Lisboa: Tipografia Maigrense. Ano 1830, pp. 458-479.

– Alvará Real de 6 de Agosto de 1757.

‘Estatutos da Real Fábrica das Sedas’. In *Colecção da Legislação Portuguesa desde a última compilação das Ordenações, redigida pelo Desembargador António Delgado da Silva*. Legislação de 1750 a 1762. Lisboa: Tipografia Maigrense. Ano 1830, pp. 540-545.

- **Decreto Real de 1 de Fevereiro de 1758.**
‘Estabelecimento da Contadoria da Junta do Comércio’. *Arquivo Nacional da Torre do Tombo*, Junta do Comércio, caixa 182, maço 56, *fólio não numerado*.
- **Alvará Real de 19 de Maio de 1759.**
‘Estatutos da Aula do Comércio’. In *Colecção da Legislação Portuguesa desde a última compilação das Ordenações, redigida pelo Desembargador António Delgado da Silva*. Legislação de 1750 a 1762. Lisboa: Tipografia Maignense. Ano 1830, pp. 655-660.
- **Alvará Real de 13 de Agosto de 1759.**
‘Estatutos (gerais) da Companhia Geral de Pernambuco e Paraíba’. In *Colecção da Legislação Portuguesa desde a última compilação das Ordenações, redigida pelo Desembargador António Delgado da Silva*. Legislação de 1750 a 1762. Lisboa: Tipografia Maignense. Ano 1830, pp. 695-713.
- **Alvará Real de 7 de Janeiro de 1760.**
‘Estatutos particulares ou directório económico para o governo interior da Companhia Geral de Pernambuco e Paraíba’. Biblioteca Britânica (*British Library*) – Londres, Reino Unido. Cota: 710.k.3.(8.).
- **Alvará Real de 16 de Fevereiro de 1760.**
‘Estatutos particulares ou directório económico para o governo interior da Companhia Geral do Grão-Pará e Maranhão’. *Arquivo Nacional da Torre do Tombo*, Conservatória da Companhia Geral do Grão Pará e Maranhão, Feitos Findos, caixa 67.
- **Alvará Real de 10 de Fevereiro de 1761.**
‘Estatutos particulares ou directório económico para o governo interior da Companhia Geral da Agricultura das Vinhas do Alto Douro’. Reimpresso na Tipografia da Viúva Alvarez Ribeiro e Filhos. Porto, 1824.
- **Carta de Lei de 22 de Dezembro de 1761.**
‘Instituição do Erário Régio e Extinção da Casa dos Contos’. In *Colecção da Legislação Portuguesa desde a última compilação das Ordenações, redigida pelo Desembargador António Delgado da Silva*. Legislação de 1750 a 1762. Lisboa: Tipografia Maignense. Ano 1830, pp. 816-835.
- **Alvará Real de 11 de Julho de 1765.**
‘Introdução no Senado da Câmara de Lisboa do mesmo método de administração das rendas que se pratica no Erário Régio’. In *Colecção da Legislação Portuguesa desde a última compilação das Ordenações, redigida pelo Desembargador António Delgado da Silva*. Legislação de 1763 a 1774. Lisboa: Tipografia Maignense. Ano 1829, pp. 203-204.
- **Alvará Real de 24 de Dezembro de 1768.**
‘Criação da Impressão Régia’. In Mendonça, M. C. (1982), *Aula do Commercio*. Transcrição e reprodução fac-similar de documentos do Arquivo do Cosme Velho, anot. e coment. por Marcos Carneiro de Mendonça. Rio de Janeiro: Xerox do Brasil, pp. 563-568.
- **Carta de Lei de 30 de Agosto de 1770.**
‘Lei de matrícula na Junta do Comércio dos negociantes de Lisboa e declaração dos empregos para que é precisa a aprovação da Aula do Comércio’. In *Colecção da Legislação Portuguesa desde a última compilação das Ordenações, redigida pelo Desembargador António Delgado da Silva*. Legislação de 1763 a 1774. Lisboa: Tipografia Maignense. Ano 1829, pp. 491-495.
- **Alvará Real de 17 de Julho de 1771.**
‘Instituição da Sociedade Estabelecida para a Subsistência dos Teatros Públicos da Corte’. Lisboa: Régia Tipografia Silviana. 1771.
- **Alvará Real de 14 de Dezembro de 1771.**
‘Alvará que confirma as condições do contrato celebrado entre Noel le Maitre e a Real Fábrica das Sedas para

o estabelecimento de uma fábrica de meias, calções, luvas, barretes, com as condições estipuladas'. *Arquivo Nacional da Torre do Tombo*, Real Fábrica das Sedas e Fábricas Anexas, Livro 384, *fólio 149 verso*.

– **Alvará Real de 10 de Novembro de 1772.**

‘Alvará estabelecendo uma Junta para a Administração do Subsídio Literário’. In *Colecção da Legislação Portuguesa desde a última compilação das Ordenações, redigida pelo Desembargador António Delgado da Silva*. Legislação de 1763 a 1774. Lisboa: Tipografia Maignense. Ano 1829, pp. 622-625.

– **Alvará Real de 15 de Janeiro de 1773.**

‘Estatutos da Companhia Geral das Reais Pescarias do Reino do Algarve’. In *Colecção da Legislação Portuguesa desde a última compilação das Ordenações, redigida pelo Desembargador António Delgado da Silva*. Legislação de 1763 a 1774. Lisboa: Tipografia Maignense. Ano 1829, pp. 631-639.

– **Alvará Real de 24 de Janeiro de 1777.**

‘Alvará com um novo regimento para o Terreiro Público’. In *Colecção da Legislação Portuguesa desde a última compilação das Ordenações, redigida pelo Desembargador António Delgado da Silva*. Legislação de 1775 a 1790. Lisboa: Tipografia Maignense. Ano 1828, pp. 119-138.

– **Alvará Real de 12 de Agosto de 1797.**

‘Alvará pela qual Vossa Majestade [D. Maria I] é servida estabelecer uma nova forma para o governo dos arsenais das diferentes capitânias da América, criando para cada um deles o lugar de Intendente da Marinha’. Lisboa: Régia Oficina Tipográfica. 1797.

– **Decreto de 18 de Setembro de 1833.**

‘Decreto que promulga o Código Comercial Português’. [*Código Comercial Português* (1833). Lisboa: Imprensa Nacional].

– **Decreto-Lei n.º 47/1977, de 7 de Fevereiro.**

‘Plano Oficial de Contabilidade para as Empresas’ [POC/77].

– **Aviso n.º 8254 do Ministério das Finanças, de 29 de Julho de 2015.**

‘Aviso que publica a Estrutura Conceptual do Sistema de Normalização Contabilística’.

– **Aviso n.º 8256 do Ministério das Finanças, de 29 de Julho de 2015.**

‘Aviso que publica a Norma Contabilística e de Relato Financeiro 10, *Custos de Empréstimos Obtidos*’.

– **Lei n.º 139/2015, de 7 de Setembro.**

‘Código Deontológico dos Contabilistas Certificados’. Anexo II.

4 FONTES SECUNDÁRIAS (REFERÊNCIAS citadas no corpo do texto)

- Aho, J. A. (1985), “Rhetoric and the invention of double entry bookkeeping”. *Rhetorica: A Journal of the History of Rhetoric* 3(1), pp. 21-43.
- Almeida, A. A. M. (1984), “Herança e inovação no capitalismo em Portugal (séculos XIV-XVIII): a escrituração por partidas dobradas”. *Boletim da Biblioteca da Universidade de Coimbra* 39, pp. 19-39.
- Almeida, A. A. M. (1994), *Aritmética como Descrição do Real (1519-1679) – Contributos para a Formação da Mentalidade Moderna em Portugal* (vol. I). Lisboa: Imprensa Nacional – Casa da Moeda.
- Almeida, A. A. M. (1997), *Estudos de História da Matemática*. Mem Martins: Inquérito.
- Almeida, J. J. M. e Almeida, B. J. M. (2016), *Teorias da Contabilidade – Construção e Demarcação Epistemológica*. Lisboa: Escolar Editora.
- Alonso, A. (2013), “Prefácio: serventias da história”. In Curto, D. R. (2013), *Para que Serve a História?* (pp. 7-11). Lisboa: Tinta da China.
- Amaral, D. F. (2017), *Da Lusitânia a Portugal – Dois Mil Anos de História*. Lisboa: Bertrand Editora.

- Amorim, J. L. (1929), *Lições de Contabilidade Geral – Prelecções Feitas ao Curso de Contabilidade Geral Durante o Ano Lectivo 1928/1929*. Porto: Empresa Industrial Gráfica do Porto.
- Amorim, J. L. (1938), “A escola perante a evolução do pensamento logismológico”. *Revista de Contabilidade e Comércio* 21, pp. 40-78.
- Amorim, J. L. (1949), *Elementos de Contabilidade e de Escrituração Comercial* (6.ª ed.). Porto: Tipografia Sequeira.
- Amorim, J. L. (1968), *Digressão Através do Vetusto Mundo da Contabilidade*. Porto: Livraria Avis.
- Anderson-Gough, F. (2009), “Education”. In Edwards, J. R. e Walker, S. (Eds.) (2009), *Routledge Companion to Accounting History* (pp. 297-316). London & New York: Routledge Taylor & Francis Group.
- Antinori, C. (2004), “La contabilità pratica prima di Luca Pacioli: origine della partita doppia”. *De Computis: Revista Española de Historia de la Contabilidad – Spanish Journal of Accounting History* 1(1), pp. 4-23.
- Antunes, J. E. (2018), *Direito da Contabilidade – uma Introdução*. Coimbra: Almedina.
- Baldasso, R. (2010), “Portrait of Luca Pacioli and disciple: a new, mathematical look”. *The Art Bulletin* 92(1/2), pp. 83-102.
- Barreto, J. (1986), *Sebastião José de Carvalho e Melo – Escritos Económicos de Londres (1741-1742)*. Lisboa: Biblioteca Nacional.
- Basu, S. (2012), “How can accounting researchers become more innovative?” *Accounting Horizons* 26(4), pp. 851-870.
- Basu, S. e Waymire, G. B. (2006), “Recordkeeping and human evolution”. *Accounting Horizons* 20(3), pp. 201-229.
- Benavente-Rodrigues, M. (2001), “Companhia da Fábrica de Sedas, 2.ª administração: 1745-1747. Contabilidade de custos”. *Boletim APECA* 104, pp. 13-18.
- Benavente-Rodrigues, M. (2011), “Os homens do Erário Régio”. *Pecunia: Revista de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad de León* 13, pp. 59-81.
- Benavente-Rodrigues, M. (2017), *O Erário Régio e as Contas do Reino no Ano de 1765 – o Poder e a Contabilidade*. Lisboa: Associação Portuguesa de Técnicos de Contabilidade (APOTEC).
- Benavente-Rodrigues, M. (2018), “Luca Pacioli, cinco séculos depois Almada Negreiros”. *Boletim do Centro de Estudos de História da Contabilidade* 68, pp. 1-12.
- Bloom, B. S., Englehart, M., Furst, E., Hill, W. e Krathwohl, D. (1956), *Taxonomy of Educational Objectives – The Classification of Educational Goals*. New York: David McKay Company, Inc.
- Cajori, F. (1993), *A History of Mathematical Notations*. Dover Publications.
- Cañizares Zurdo, J. M. (1933), *Ensayo Histórico Sobre Contabilidad*. Málaga: [s.n.].
- Carmona, S. (2004), “Accounting history research and its diffusion in an international context”. *Accounting History* 9(3), pp. 7-23.
- Carmona, S. (2018), “Whither historical research in accounting?” In Garseth-Nesbakk, L. e Mellemvik, F. (Eds.) (2018), *Dealing with Expectations and Traditions in Research* (pp. 49-72). Oslo: Cappelen Damm Akademisk.
- Carnegie, G. D. (2005), “O passado da contabilidade em Portugal”. *Contabilidade e Gestão: Revista Científica da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas* 1, pp. 15-17.
- Carnegie, G. D. e Napier, C. J. (1996), “Critical and interpretive histories: insights into accounting’s present and future through its past”. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 9(3), pp. 7-39.
- Carqueja, H. O. (1968), “A contabilidade como sistema de informação”. *Revista de Contabilidade e Comércio* 140, pp. 388-402.
- Carqueja, H. O. (1993a), “A digrafia” [parte I]. *Revista de Contabilidade e Comércio* 197, pp. 171-176.
- Carqueja, H. O. (1993b), “A digrafia” [parte II]. *Revista de Contabilidade e Comércio* 198, pp. 315-328.
- Carqueja, H. O. (1993c), “A digrafia” [parte III]. *Revista de Contabilidade e Comércio* 199, pp. 453-478.
- Carqueja, H. O. (2001a), “Contabilidade e saber académico”. *Revista de Contabilidade e Comércio* 230, pp. 321-353.
- Carqueja, H. O. (2001b), “Actividade contabilística até Luca Pacioli”. *Revista de Contabilidade e Comércio* 231, pp. 699-752.
- Carqueja, H. O. (2003a), *Do Saber da Profissão às Doutrinas da Academia*. Porto: Revista de Contabilidade e Comércio. [Separata anexa à *Revista de Contabilidade e Comércio* 234/235].
- Carqueja, H. O. (2003b), “Contabilidade, capitalismo e democracia”. *Revista dos Técnicos Oficiais de Contas* 38, pp. 48-53.
- Carqueja, H. O. (2007), “Teoria da contabilidade: uma interpretação”. *Tékhnē – Revista de Estudos Politécnicos* 4(7), pp. 7-40.
- Carqueja, H. O. (2010), *Arte da Escrita Dobrada que Ditou na Aula do Comércio João Henrique de Sousa Copiada para Instrução de José Feliz Venâncio Coutinho no Ano de 1765 – Comentário, Fac-Símile e Leitura*. Lisboa: Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.
- Carqueja, H. O. (2011a), “Luca Pacioli e as partidas dobradas”. *Revista Portuguesa de Contabilidade* 1(1), pp. 11-48.

- Carqueja, H. O. (2011b), ““Mercador Exacto”: primeiro livro, impresso, em português sobre partidas dobradas”. *Revista Portuguesa de Contabilidade* 4, pp. 609-644.
- Carqueja, H. O. (2011c), “O livro de “M. Barreme (1721)”, em francês, e os dois primeiros livros em português sobre partidas dobradas”. *Revista Portuguesa de Contabilidade* 3, pp. 465-496.
- Carqueja, H. O. (2012a), “Guia de Negociantes e de Guarda-Livros, de 1794”. *Revista Portuguesa de Contabilidade* 2(7), pp. 433-455.
- Carqueja, H. O. (2012b), “O Tratado sobre as Partidas Dobradas, editado em 1764, em Turim”. *Revista Portuguesa de Contabilidade* 2(5), pp. 125-163.
- Carqueja, H. O. (2014), “Tradução de Hernâni O. Carqueja do *Particularis de Computis et Scripturis*”. In Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (OTOC) (Org.) (2014), *Actas do VII Encontro de História da Contabilidade da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas* (pp. 81-157). Lisboa (28 Nov.).
- Carqueja, H. O., Rodrigues, L. L. e Ferreira, L. F. (2017), “Transcrição do terceiro exemplo da escritura dobrada aplicada ao comércio interior”. In Ordem dos Contabilistas Certificados (OCC) (Org.) (2017), *Actas do IX Encontro de História da Contabilidade da Ordem dos Contabilistas Certificados* (pp. 69-200). Lisboa (22 Fev.).
- Carraro, C. e Favero, G. (Eds.) (2017), *Benedetto Cotrugli – the Book of the Art of Trade*. Transl. by John Francis Phillimore. Cham, Switzerland: Palgrave Macmillan.
- Carruthers, B. G. e Espeland, W. N. (1991), “Accounting for rationality: double-entry bookkeeping and the rhetoric of economic rationality”. *American Journal of Sociology* 97(1), pp. 31-69.
- Carvalho, A. S. (1993a), “Sistemas de escrituração” [parte I]. *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa* 334, pp. 173-176.
- Carvalho, A. S. (1993b), “Sistemas de escrituração” [parte II]. *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa* 335/336, pp. 203-206.
- Carvalho, J. B. C. (2017), “A investigação, o ensino e a profissão de contabilista: o caso da contabilidade pública”. Comunicação apresentada no XVI Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria (Aveiro, 12-13 Out.), pp. 1-21. Org.: Ordem dos Contabilistas Certificados (OCC) e Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro (ISCAA).
- Carvalho, J. M., Cochicho, J., Benavente-Rodrigues, M. e Paixão, J. C. (2000), “Some aspects of eighteenth-century Portuguese manufacturing accounting: the case of Companhia da Fábrica das Sedas – 2nd administration (1745-1747)”. Comunicação apresentada no 8.th World Congress of Accounting Historians (Madrid, 19-21 Jul.), pp. 1-34. Org.: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA).
- Carvalho, J. M., Rodrigues, L. L. e Craig, R. (2007), “Early cost accounting practices and private ownership: the Silk Factory Company of Portugal, 1745-1747”. *The Accounting Historians Journal* 34(1), pp. 57-90.
- Chatfield, M. (1996a), “Farolfi company ledger”. In Chatfield, M. e Vangermeersch, R. (Eds.) (1996), *History of Accounting – an International Encyclopedia* (p. 241). New York and London: Garland Publishing.
- Chatfield, M. (1996b), “Conservatism”. In Chatfield, M. e Vangermeersch, R. (Eds.) (1996), *History of Accounting – an International Encyclopedia* (pp. 160-166). New York and London: Garland Publishing.
- Chiapello, E. (2007), “Accounting and the birth of the notion of capitalism”. *Critical Perspectives on Accounting* 18(3), pp. 263-296.
- Ciucci, A. (2009), *Luca Pacioli – tra Piero della Francesca e Leonardo*. Sansepolcro: Aboca Museum Edizioni.
- Ciucci, A. (2011), “Il doppio ritratto del poliedrico Luca Pacioli”. *De Computis: Revista Española de Historia de la Contabilidad – Spanish Journal of Accounting History* 8(15), pp. 107-130.
- Ciucci, A. (2017), *Luca Pacioli – la Vida y las Obras*. Trad. do italiano para o castelhano por Esteban Hernández Esteve. Sansepolcro: Centro Studi “Mario Pancrazi”.
- Cochicho, J. (2015), “A comunidade italiana em Portugal e a expulsão dos padres jesuítas portugueses para Itália no século XVIII – contributo para a história da contabilidade”. Comunicação apresentada no IV Encontro Internacional Luca Pacioli (Lisboa, 18-19 Jun.), pp. 1-14. Org.: Associação Portuguesa de Técnicos de Contabilidade (APOTEC) e Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA).
- Cooke, T. (1991), “The evolution of financial reporting in Japan: a shame culture perspective”. *Accounting, Business & Financial History* 1(3), pp. 251-277.
- Costa, C. B. (2016), *Reflexões Contabilísticas*. Lisboa: Rei dos Livros.
- Costa, M. J. A. (1992), *História do Direito Português* (2.^a ed.). Coimbra: Almedina.
- Crato, N., Santos, C. P. e Tirapicos, L. (2006), *A Espiral Dourada – Coelho de Fibonacci, Pentagramas, Cifras e Outros Mistérios Matemáticos d’O Código da Vinci* (2.^a ed.). Lisboa: Gradiva.
- Cravo, D. (2000), *Da Teoria da Contabilidade às Estruturas Conceptuais*. Aveiro: Instituto Superior de Contabilidade

e Administração de Aveiro (ISCAA).

- Davies, P., Denny, W., Hofrichter, F., Jacobs, J., Roberts, A., Simon, D. (2010), *A Nova História da Arte de Janson – A Tradição Ocidental* (9.ª ed.). Trad. do inglês por Marta Daniel Dias. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian.
- Dean, G., Clarke, F. e Capalbo, F. (2016), “Pacioli’s double entry: part of an intellectual and social movement”. *Accounting History Review* 26(1), pp. 5-24.
- Domingues, M. (1970), *O Marquês de Pombal – o Homem e a sua Época* (3.ª ed.). Lisboa: Romano Torres.
- Donoso Anes, R. (1994), “La contabilidad por partida doble en España en el siglo XVI: un estudio comparativo con el método italiano” [parte 1]. *Técnica Contable* 547, pp. 487-508 e p. 528.
- Dória, R. e Dória, A. Á. (1975a), *Dicionário Prático de Comércio e Contabilidade* (3.ª ed. rev. e aum.) (vol. I). Braga: Livraria Cruz.
- Dória, R. e Dória, A. Á. (1975b), *Dicionário Prático de Comércio e Contabilidade* (3.ª ed. rev. e aum.) (vol. II). Braga: Livraria Cruz.
- Dumarchey, J. (1943), *Teoria Positiva da Contabilidade*. Trad. do francês por Guilherme Rosa. Porto: Revista de Contabilidade e Comércio.
- Edwards, J. R. (1989), *A History of Financial Accounting*. London: Routledge.
- Edwards, J. R. (2014), “‘Different from what has hitherto appeared on this subject’: John Clark, writing master and accomptant, 1738”. *Abacus* 50(2), pp. 227-244.
- Edwards, J. R., Dean, G. e Clarke, F. (2009), “Merchants’ accounts, performance assessment and decision making in mercantilist Britain”. *Accounting, Organizations and Society* 34(5), pp. 551-570.
- Ezzamel, M. e Hoskin, K. (2002), “Rethorizing accounting, writing and money with evidence from Mesopotamia and ancient Egypt”. *Critical Perspectives on Accounting* 13(3), pp. 333-367.
- Estes, R. (1985), *Dictionary of Accounting* (2.ª ed.). Cambridge, Mass., EUA: MIT Press.
- Faria, A. R. (2005), “A investigação em história da contabilidade em Portugal, 1990-2003: um estudo empírico”. In Guimarães, J. C. (Org.) (2005), *História da Contabilidade em Portugal – Reflexões e Homenagens* (pp. 199-249). Lisboa: Áreas Editora.
- Faria, A. R. (2011), “A organização contabilística no sector conserveiro entre o final do século XIX e a primeira metade do século XX: o caso Júdice Fialho”. *Pecunia: Revista de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad de León* 13, pp. 135-160.
- Faria, A. R. e Guimarães, J. C. (2010), “A investigação em história da contabilidade em Portugal nas duas últimas décadas”. Comunicação apresentada no *III Encontro de História da Contabilidade da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas* (Lisboa, 17 Jun. e Braga, 19 Jun.), pp. 1-32. Org.: Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (OTOC).
- Ferreira, L. E. A. (2017), *A Contabilidade na Universidade de Coimbra nos Anos de 1750 a 1800*. Braga: Universidade do Minho; Escola de Economia e Gestão. Dissertação de Mestrado em Contabilidade.
- Ferreira, L. F. (2011), “Entrevista a Leonor Fernandes Ferreira” [efectuado por Joaquim Cunha Guimarães]. *Contabilidade & Empresas* 11 (2.ª série), pp. 6-12.
- Ferreira, R. F. (1984), *Normalização Contabilística*. Coimbra: Livraria Arnado.
- Fischer, M. J. (2000), “Luca Pacioli on business profits”. *Journal of Business Ethics* 25(4), pp. 299-312.
- Fogo, J. R. (1905), “History of book-keeping”. In Brown, R. (Ed.) (1905), *A History of Accounting and Accountants* (pp. 93-170). Edinburg: T. C. & E. C. Jack.
- Fonseca, M. P. e Encarnação, S. (2012), *O Sistema de Ensino Superior em Portugal em Mapas e Números*. Lisboa: Agência de Avaliação e Acreditação do Ensino Superior (A3ES).
- Fourastié, J. (1943), *La Comptabilité*. Paris: Presses Universitaires de France.
- Fourastié, J. (1952), *A Contabilidade*. Trad. do francês por F. S.. Lisboa: Publicações Europa América.
- Galassi, G. (1996), “Pacioli, Luca (c.1445–c.1517) [sic]”. In Chatfield, M. e Vangermeersch, R. (Eds.) (1996), *History of Accounting – an International Encyclopedia* (pp. 445-447). New York and London: Garland Publishing.
- Garnier, P. (1947), *La Comptabilité, Algèbre du Droit et Méthode d’Observation des Sciences Économiques*. Paris: Ed. Dunod.
- Geijsbeek, J. B. (1914), *Ancient Double-Entry Bookkeeping*. Denver: John B. Geijsbeek.
- Glautier, M. W. E. e Underdown, B. (2001), *Accounting Theory and Practice*. Harlow, UK: Pearson Education.
- Gleeson-White, J. (2012a), *Double Entry – How the Merchants of Venice Created Modern Finance*. New York: W. W. Norton & Company, Inc.
- Gleeson-White, J. (2012b), “How a medieval friar forever changed finance”. *The Accounting Historians Journal* 39(2), pp. 113-115.

- Goldthwaite, R. (2015), "The practice and culture of accounting in Renaissance Florence". *Enterprise & Society* 16(3), pp. 611-647.
- Gomes, D. (2004), "Os números e a sua importância no desenvolvimento da partida dobrada". *Lusitana: Ciências Empresariais* 3, pp. 24-44.
- Gomes, D. (2007), *Accounting Change in Central Government: the Institutionalization of Double Entry Bookkeeping at the Portuguese Royal Treasury (1761-1777)*. Braga: Universidade do Minho; Escola de Economia e Gestão. Tese de Doutoramento em Ciências Empresariais, especialização em Contabilidade.
- Gomes, D., Carnegie, G. D. e Rodrigues, L. L. (2014), "Accounting as a technology of government in the Portuguese Empire: the development, application and enforcement of accounting rules during the pombaline era (1761-1777)". *European Accounting Review* 23(1), pp. 87-115.
- Gomes, D. e Rodrigues, L. L. (2017), "Investigação em história da contabilidade". In Major, M. J. e Vieira, R. (Orgs.) (2017), *Contabilidade e Controlo de Gestão – Teoria, Metodologia e Prática* (2.ª ed.) (pp. 215-243). Lisboa: Escolar Editora.
- Gonçalves, C. e Carreira, F. (2012), *O Comportamento Ético e o Profissional de Contabilidade*. Lisboa: Áreas Editora.
- Gonçalves, C., Santos, D., Rodrigo, J. e Fernandes, S. (2017), *Contabilidade Financeira Explicada – Manual Prático* (3.ª ed.). Porto: Vida Económica.
- Gonçalves, D. (2014), "A Sociedade Estabelecida para a Subsistência dos Teatros Públicos da Corte: uma "companhia pombalina"". *População e Sociedade* 22, pp. 195-206.
- Gonçalves, M. (2011), "Aula do Comércio do Porto (1803): sua criação e confronto crítico com a correlativa aula lisboeta". *Contabilidade e Gestão: Revista Científica da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas* 10, pp. 115-163.
- Gonçalves, M. (2012), "E depois da Aula do Comércio, 1844? Digressão através do ensino da contabilidade na Lisboa oitocentista". *Jornal de Contabilidade* 420, pp. 87-100.
- Gonçalves, M. (2013), "Emergência e desenvolvimento da contabilidade por partidas dobradas. Traços gerais de um homem de negócios da praça de Lisboa: José Francisco da Cruz, tesoureiro-geral do Erário Régio português, 1761". *Revista Portuguesa de Contabilidade* 3(12), pp. 669-696.
- Gonçalves, M. (2015), "(Algo de novo sobre) João Baptista Bonavie (1705–1780)". Comunicação apresentada no VIII Encontro de História da Contabilidade da Ordem dos Contabilistas Certificados (Lisboa, 11 Dez.), pp. 1-14. Org.: Ordem dos Contabilistas Certificados (OCC).
- Gonçalves, M. (2016), "Relação dos primeiros contabilistas formados em Portugal por via institucional (1759-1763: Aula do Comércio de Lisboa)". *De Computis: Revista Española de Historia de la Contabilidad – Spanish Journal of Accounting History* 13(25), pp. 91-111.
- Gonçalves, M. (2017a), *Pequena História de uma Escola de Contabilidade: a Aula do Comércio. Contribuição para a História da Profissão de Contabilista e da Difusão das Partidas Dobradas em Portugal*. Lisboa: Associação Portuguesa de Técnicos de Contabilidade (APOTEC).
- Gonçalves, M. (2017b), "Contribuição para a história da profissão contabilística em Portugal: o primeiro guarda-livros com diploma escolar (1771)". *De Computis: Revista Española de Historia de la Contabilidad – Spanish Journal of Accounting History* 14(26), pp. 27-58.
- Gonçalves, M. e Lira, M. (2009), "Notícias acerca do desenvolvimento e difusão do método digráfico na Europa Ocidental". *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas* 113, pp. 32-42.
- Gonçalves, M., Lira, M. e Marques, M. C. (2013), "Finanças públicas e contabilidade por partidas dobradas: uma visita guiada pela literatura sobre as três figuras cimeiras do Erário Régio Português, 1761". *Revista Universo Contábil* 9(2), pp. 142-173.
- Gonçalves, M., Lira, M. e Marques, M. C. (2017), "Síntese cronológica sobre a contabilidade pública em Portugal, seu passado, presente e futuro (1222-2016): revisão da literatura". *Revista Evidenciação Contábil & Finanças* 5(2), pp. 121-143.
- Gonçalves, M. e Marques, M. C. (2011), "A importância do Marquês de Pombal para a profissão de Técnico Oficial de Contas em Portugal". *Jornal de Contabilidade* 406, pp. 4-9.
- Gonçalves, M. e Marques, M. C. (2015), "Portugal, 1761: the role of the businessman José Francisco da Cruz (1717-1768) in the development of accounting". *Accounting and Financial History Research Journal* 8, pp. 239-259.
- Gonçalves, M. e Ribeiro, S. M. (2015), "Portugal, 1759-1772: a mão visível? Instituição do sistema educativo estatal, com especial referência a Pombal e ao ensino da contabilidade". *Revista Universo Contábil* 11(3), pp. 169-189.
- Gonçalves, M., Ribeiro, S. M., Marques, M. C. e Lira, M. (2017), "Introdução ao modelo de gestão de uma organização portuguesa do Antigo Regime, com particular referência à sua contabilidade: o Colégio Real dos Nobres (1766)". *Enfoque: Reflexão Contábil* 36(2), pp. 39-57.

- González Ferrando, J. M. (2014), em correspondência eletrônica particular com o autor.
- Guerra, L. B. (1953), “A administração e contabilidade dos colégios da Companhia de Jesus, nos séculos XVII e XVIII”. *Revista do Centro de Estudos Económicos*. Separata do n.º 13, pp. 167-196.
- Guerreiro, M. S. e Rodrigues, L. L. (2017), “O sistema contabilístico português: origem e desenvolvimentos”. In Major, M. J. e Vieira, R. (Orgs.) (2017), *Contabilidade e Controlo de Gestão – Teoria, Metodologia e Prática* (2.ª ed.) (pp. 247-279). Lisboa: Escolar Editora.
- Guimarães. J. C. (2008), “O livro *Tratado sobre as Partidas Dobradas*, de autor anónimo”. *Revista dos Técnicos Oficiais de Contas* 103, pp. 38-47.
- Guthrie, J. e Parker, L. (2006), “Editorial: the coming out of accounting research specialisms”. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 19(1), pp. 5-16.
- Hatfield, H. R. (1924), “An historical defense of bookkeeping”. *The Journal of Accountancy* 37(4), pp. 241-253.
- Heeffer, A. (2011), “On the curious historical coincidence of algebra and double-entry bookkeeping”. In François, K., Löwe, B., Müller, T. e van Kerkhove, B. (Eds.) (2011), *Foundations of the Formal Sciences VII – Bringing Together Philosophy and Sociology of Science* (pp. 111-132). London: College Publications.
- Hernández Esteve, E. (1992), “Benedetto Cotrugli, precursor de Pacioli en la exposición de la partida doble”. *Cuadernos de Estudios Empresariales* 2, pp. 87-99.
- Hernández Esteve, E. (1994), *Luca Pacioli – De Las Cuentas y Las Escrituras*. Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA).
- Hernández Esteve, E. (1995), “El tratado contable *De Computis et Scripturis* de Luca Pacioli: dudas sobre su concepción unitaria”. In *Revista de Contabilidade e Comércio* (Ed.) (1995), *Luca Pacioli – Colectânea de Artigos Publicados na Revista de Contabilidade e Comércio* (pp. 39-64). Porto: Ediconta. [Anexo ao n.º 205 da *Revista de Contabilidade e Comércio*].
- Hernández Esteve, E. (2005), “Reflexiones sobre la naturaleza y los orígenes de la contabilidade por partida doble”. *Pecunia: Revista de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidade de León* 1, pp. 93-124.
- Hernández Esteve, E. (2013), *Aproximación al Estudio del Pensamiento Contable Español – de la Baja Edad Media a la Consolidación como Asignatura Universitaria*. Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA).
- Hernández Esteve, E. (2017), “El magisterio de Luca Pacioli a los 500 años de su muerte: toma de conciencia de su papel como abanderado del Renacimiento comercial y económico”. *De Computis: Revista Española de Historia de la Contabilidad – Spanish Journal of Accounting History* 14(27), pp. 6-29.
- Horngren, C. T., Foster, G. e Datar, S. M. (1994), *Cost Accounting – a Managerial Emphasis* (8.ª ed.). Englewood Cliffs, USA: Prentice-Hall.
- Isaacson, W. (2019), *Leonardo da Vinci*. Trad. do inglês por Dinis Pires. Porto: Porto Editora.
- Iudicibus, S. (1981), *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas.
- Jayawardene, S. A. (1974), “Luca Pacioli”. In Gillispie, C. (Ed.), *Dictionary of Scientific Biography* (vol. X) (pp. 269-272). New York: Charles Scribners and Sons.
- Jackson, J. G. C. (1956), “The history of methods of exposition of double-entry book-keeping in England”. In Littleton, A. C. e Yamey, B. S. (Eds.) (1956), *Studies in the History of Accounting* (pp. 288-312). Homewood, USA: Richard D. Irwin, Inc.
- Jouanique, P. (1996), “Three medieval merchants: Francesco di Marco Datini, Jacques Coeur and Benedetto Cotrugli”. *Accounting, Business & Financial History* 6(3), pp. 261-275.
- Kuter, M., Gurskaya, M., Andreenkova, A. e Musaelyan, A. (2018), “The virtual reconstruction of the earliest double-entry accounting ledger”. In Antipova, T. e Rocha, Á. (Eds.) (2018), *Information Technology Science* (pp. 169-184). Cham, Switzerland: Springer.
- Labardin, P. e Nikitin, M. (2009), “Accounting and the words to tell it”. *Accounting, Business & Financial History* 19(2), pp. 149-166.
- Lanero Fernández, J. e Ortega Montes, E. (2006), “Algunas consideraciones historiográficas sobre la lógica de la partida doble y la clasificación de cuentas”. *Pecunia: Revista de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidade de León* 2, pp. 65-78.
- Lee, G. A. (1972), “The oldest European account book: a Florentine bank ledger of 1211”. *Nottingham Mediaeval Studies* 16, pp. 28-60.
- Lee, G. A. (1973a), “The Florentine bank ledger fragments of 1211: some new insights”. *Journal of Accounting Research* 11(1), pp. 47-61.
- Lee, G. A. (1973b), “The development of Italian bookkeeping, 1211-1300”. *Abacus* 9(2), pp. 137-155.

- Lee, G. A. (1977), "The coming of age of double entry: the Giovanni Farolfi ledger of 1299 -1300". *The Accounting Historians Journal* 4(2), pp. 79-95.
- Lemarchand, Y. e Nikitin, M. (2014), "La connaissance de l'histoire de la comptabilité est-elle nécessaire à son enseignement?". In Burlaud, A. (Org.) (2014), *Comptabilité, Finance et Politique. De la Pratique à la Théorie: l'Art de la Conceptualisation. Mélanges en l'Honneur du Professeur Christian Hoarau* (pp. 311-322). Paris: Ordre des Experts Comptables.
- Littleton, A. C. (1928), "The evolution of the journal entry". *The Accounting Review* 3(4), pp. 383-396.
- Littleton, A. C. (1933), *Accounting Evolution to 1900*. New York: American Institute Publishing Co., Inc.
- Ludwig, S., Tinius, D. E. e Weis, W. L. (1990), *Luca Pacioli – Unsung Hero of the Renaissance* [Director: Paul Jackson]. Seattle: Seattle University & Pacioli Society & South Western Publishing Co. [VHS Videocassette – disponível em <https://www.youtube.com/watch?v=OoTc3wLTqkk>].
- Machado, J. R. B. (2000), *Contabilidade Financeira – da Perspectiva da Determinação dos Resultados* (2.^a ed.). Lisboa: Protocontas.
- Mackinnon, N. (1993), "The portrait of Fra Luca Pacioli". *The Mathematical Gazette* 77(479), pp. 130-219.
- Macve, R. H. (1996), "Pacioli's legacy". In Lee, T. A., Bishop, A. e Parker, R. H. (Eds.) (1996), *Accounting History from the Renaissance to the Present – a Remembrance of Luca Pacioli* (pp. 3-30). New York: Garland Publishing.
- Marcos, R. M. F. (1997), *As Companhias Pombalinas – Contributo para a História das Sociedades por Acções em Portugal*. Coimbra: Almedina.
- Martinelli, A. (1974), *The Origination and Evolution of Double Entry Bookkeeping to 1440*. Denton, USA: North Texas State University, School of Business. Ph.D. in Accounting.
- Martinelli, A. (1977), "Notes on the origin of double entry bookkeeping". *Abacus* 13(1), pp. 3-27.
- Mattessich, R. (1995a), "Conditional-normative accounting methodology: incorporating value judgments and means-end relations of an applied science". *Accounting, Organizations and Society* 20(4), pp. 259-284.
- Mattessich, R. (1995b), *Critique of Accounting – Examination of the Foundations and Normative Structure of an Applied Discipline*. London: Quorum Books.
- Mattessich, R. (2003), "Accounting research and researchers of the nineteenth century and the beginning of the twentieth century: an international survey of authors, ideas and publications". *Accounting, Business & Financial History* 13(2), pp. 125-170.
- Mauro, F. (1963), "Pour un histoire de la comptabilité au Portugal: le "Livre de Raison" de Coelho Guerreiro". *Caravelle* 1, pp. 85-110.
- Mautz, R. K. (1963), "Accounting as a social science". *The Accounting Review* 38(2), pp. 317-325.
- McCarthy, P., Sangster, A. e Stoner, G. (2008), "Pacioli and humanism: pitching the text in *Summa Arithmetica*". *Accounting History* 13(2), pp. 183-206.
- Meigs, R. F. e Meigs, W. B. (1992). *Financial Accounting* (International Edition) (7.th ed.). New York: McGraw-Hill.
- Melis, F. (1950), *Storia della Ragioneria*. Bologna: Dott. Cesare Zuffi.
- Mills, G. T. (1994), "Early accounting in northern Italy: the role of commercial development and the printing press in the expansion of double-entry from Genoa, Florence and Venice". *The Accounting Historians Journal* 21(1), pp. 81-96.
- Mocarzel, R. (2017), "Sobre a conjuntura da universidade e a formação de mestres e doutores ontem e hoje". *Ensino Superior: Revista do SNEsup* 59, pp. 14-23.
- Monteiro, M. N. (1962), *Teoria Relativista da Contabilidade*. Lisboa: Portugália Editora.
- Monteiro, M. N. (1964), *Contabilidade Industrial*. Lisboa: Portugália Editora.
- Monteiro, M. N. (1978), *Plano Oficial de Contabilidade [de 1977] – Comentado e Anotado* (2.^a ed. rev. e aum.). Porto: Livraria Avis.
- Monteiro, M. N. (1981), "Conta e método digráfico numa perspectiva conceptual histórica". *Revista de Contabilidade e Comércio* 177/178, pp. 61-75.
- Monteiro, M. N. (2004), *Pequena História da Contabilidade* (2.^a ed.). Odivelas: Europress.
- Morel, M. (2007), "Pátrias polissêmicas: república das letras e imprensa na crise do Império Português na América". In Kury, L. (Org.) (2007), *Iluminismo e Império no Brasil – o Patriota (1813-1814)* (pp. 15-40). Rio de Janeiro: Editora Fiocruz.
- Moreira, J. A. C. (2019), *Contabilidade – da Preparação à Interpretação da Informação Financeira*. Lisboa: Edições Sílabo.
- Most, K. S. (1972), "Sombart's propositions revisited". *The Accounting Review* 47(4), p. 722-734.

- Most, K. S. (1996), “Sombart, Werner (1863-1914)”. In Chatfield, M. e Vangermeersch, R. (Eds.) (1996), *History of Accounting – an International Encyclopedia* (pp. 541-542). New York and London: Garland Publishing.
- Nakanishi, A. (1979), “On the life of Luca Pacioli”. *The Accounting Historians Journal* 6(2), pp. 53-59.
- Newson, L. A. (2013), “The slave-trading accounts of Manoel Batista Peres, 1613-1619: double-entry bookkeeping in cloth money”. *Accounting History* 18(3), pp. 343-365.
- Nobes, C. (1995), “Pacioli’s *Tractatus*: a note on a mystery and a review of some commentaries. *Accounting, Business & Financial History* 5(3), pp. 379-384.
- Oliveira, I. G. (2007), *Contabilidade do Vinho do Porto: o Período Pombalino*. Braga: Universidade do Minho; Escola de Economia e Gestão. Dissertação de Mestrado em Gestão, especialização em Contabilidade e Auditoria.
- Oliveira, I. G. (2008), “A contabilidade da Real Companhia Velha no século XVIII”. In Sousa, F. (Coord.) (2008), *A Companhia e as Relações Económicas de Portugal com o Brasil, a Inglaterra e a Rússia* (pp. 99-121). Porto: Centro de Estudos da População, Economia e Sociedade (CEPESE) e Edições Afrontamento.
- Oliveira, I. G. (2009), “A contabilidade da Real Companhia Velha no período pombalino”. *Jornal de Contabilidade* 392, pp. 361-374 e p. 376.
- Oliveira, J. M. (2005), *A Contabilidade do Mosteiro de Arouca: 1786-1825*. Arouca: Ed. Real Irmandade da Rainha Santa Mafalda – Arouca (RIRSMA).
- Oliveira, J. M. (2014), *A Contabilidade e o Equilíbrio de Interesses: o caso da Companhia Geral da Agricultura das Vinhas do Alto Douro (1756-1826)*. Porto: Universidade do Porto; Faculdade de Economia. Tese de Doutoramento em Ciências Empresariais, especialização em Contabilidade.
- Paz, M. O. (2015), *Companhia da Pescaria das Baleias nas Costas do Brasil (1765-1801) – a Caça ao Leviatã dos Mares*. Lisboa: Universidade de Lisboa; Faculdade de Letras, Instituto de Ciências Sociais. Dissertação de Mestrado em Estudos Brasileiros.
- Peragallo, E. (1956), “Origin of the trial balance”. *The Accounting Review* 31(3), pp. 389-394.
- Pin, A. (1993), “The contribution of Luca Pacioli to the development of business accounting”. *Economic Notes* 22(2), pp. 161-177.
- Plano Oficial de Contabilidade para as Empresas (1977) [POC/77]*. Ministério do Plano e Coordenação Económica e Ministério das Finanças (Comissão de Normalização Contabilística). Lisboa: Edições Imprensa Nacional Casa da Moeda. [Decreto-Lei n.º 47/77, de 7 de Fevereiro].
- Previts, G. J., Parker, L. D. e Coffman, E. N. (1990), “Accounting history: definition and relevance”. *Abacus* 26(1), pp. 1-16.
- Proença, M. C. (2015), *Uma História Concisa de Portugal*. Lisboa: Temas e Debates – Círculo de Leitores.
- Rau, V. (1956), *O “Livro de Razão” de António Coelho Guerreiro*. Lisboa: Companhia de Diamantes de Angola (Diamang).
- Ribeiro, J. F. (1985), *Lições de Teoria da Contabilidade (Geral)* (vol. I). Porto: Athena Editora.
- Richard, J. e Collette, C. (2008), *Comptabilité Générale – Système Français et Normes IFRS* (8.º éd.). Paris: Dunod.
- Robertson, J. e Funnell, W. (2012), “The Dutch East-India Company and accounting for social capital at the dawn of modern capitalism, 1602–1623”. *Accounting, Organizations and Society* 37(5), pp. 342-360.
- Rocha, A. e Gomes, D. (2001), “Um contributo para a história da contabilidade em Portugal (séculos XIV a XVII)”. *Revista de Contabilidade e Comércio* 231, pp. 591-634.
- Rodrigues, L. (2019), “Os padrões de juro da Misericórdia de Lisboa, 1767-1797”. *Ler História* 74, pp. 137-160.
- Rodrigues, L. L., Carqueja, H. O. e Ferreira, L. F. (2013), “As partidas dobradas e as postilas dos primeiros lentes da Aula do Comércio (1759-1844)”. Comunicação apresentada no *VI Encontro de História da Contabilidade da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas* (Lisboa, 6 Nov.), pp. 1-44. Org.: Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (OTOC).
- Rodrigues, L. L., Carqueja, H. O. e Ferreira, L. F. (2016), “Double-entry bookkeeping and the manuscripts dictated in the Lisbon School of Commerce”. *Accounting History* 21(4), pp. 489-511.
- Rodrigues, L. L. e Craig, R. (2009), “Teachers as servants of state ideology: Sousa and Sales, Portuguese School of Commerce, 1759-1784”. *Critical Perspectives on Accounting* 20(3), pp. 379-398.
- Rodrigues, L. L. e Sangster, A. (2013), “The role of the state in the development of accounting in the Portuguese-Brazilian Empire, 1750-1822”. *Accounting History Review* 23(2), pp. 161-184.
- Roover, F. E. (1956), “Partnership accounts in twelfth century Genoa”. In Littleton, A. C. e Yamey, B. S. (Eds.) (1956), *Studies in the History of Accounting* (pp. 86-90). Homewood, USA: Richard D. Irwin, Inc.
- Roover, R. (1937a), “Aux origines d’une technique intellectuelle: la formation et l’expansion de la comptabilité à partie double” [parte I]. *Annales d’Histoire Économique et Sociale* 9(44), pp. 171-193.

- Roover, R. (1937b), “Aux origines d’une technique intellectuelle: la formation et l’expansion de la comptabilité à partie double” [parte II]. *Annales d’Histoire Économique et Sociale* 9(45), pp. 270-298.
- Roover, R. (1938), “Characteristics of bookkeeping before Paciolo [sic]”. *The Accounting Review* 13(2), pp. 144-149.
- Roover, R. (1942), “Discussion by Raymond de Roover [of professor N. S. B. Gras’ paper]. The commercial revolution of the thirteenth century”. *Bulletin of the Business Historical Society* 16(2), pp. 34-39.
- Roover, R. (1944), “Early accounting problems of foreign exchange”. *The Accounting Review* 19(4), pp. 381-407.
- Roover, R. (1955), “New perspectives on the history of accounting”. *The Accounting Review* 30(3), pp. 405-420.
- Roover, R. (1956), “The development of accounting prior to Luca Pacioli according to the account-books of medieval merchants”. In Littleton, A. C. e Yamey, B. S. (Eds.) (1956), *Studies in the History of Accounting* (pp. 114-174). Homewood, USA: Richard D. Irwin, Inc.
- Sá, A. L. (1998), *História Geral e das Doutrinas da Contabilidade* (2.ª ed. aum.). Lisboa: Vislis Editores.
- Sá, A. L. (2004), *Luca Pacioli – um Mestre do Renascimento* (2.ª ed. aum.). Brasília: Fundação Brasileira de Contabilidade.
- Sá, R. (1919), *Tratado de Contabilidade* (2.ª ed. comentada por António Correia de Pinho). Lisboa: Casa Ventura Abrantes.
- Sangster, A. (2007), “The printing of Pacioli’s *Summa* in 1494: how many copies were printed?” *The Accounting Historians Journal* 34(1), pp. 125-146.
- Sangster, A. (2010a), “Using accounting history and Luca Pacioli to put relevance back into the teaching of double entry”. *Accounting, Business & Financial History* 20(1), pp. 23-39.
- Sangster, A. (2010b), “Luca Pacioli: o pai do ensino da contabilidade”. Comunicação apresentada no *III Encontro de História da Contabilidade da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas* (Lisboa, 17 Jun.; Braga, 19 Jun.), pp. 1-30. Org.: Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (OTOC).
- Sangster, A. (2011), “Luca Pacioli, school teacher and university professor”. In Hernández Esteve, E. e Martelli, M. (Eds.) (2011), *Before and After Luca Pacioli* (pp. 457-472). Atti del *II Incontro Internazionale Before and After Luca Pacioli*. Sansepolcro, Perugia e Firenze, 17-18-19 Giugno.
- Sangster, A. (2012a), “Book review [of Jane Gleeson-White’s book *Double Entry – How the Merchants of Venice Shaped the Modern World and How Their Invention Could Make or Break the Planet*]”. *Accounting History* 17(3-4), pp. 501-510.
- Sangster, A. (2012b), “Locating the source of Pacioli’s bookkeeping treatise”. *The Accounting Historians Journal* 39(2), pp. 97-110.
- Sangster, A. (2014), *Libr. XV: Cotrugli and de Raphaeli on Business and Bookkeeping in the Renaissance*. Stirling, UK: Lomax Press.
- Sangster, A. (2015a), “Book review [of Jacob Soll’s book *The Reckoning – Financial Accountability and the Making and Breaking of Nations*]”. *The Accounting Historians Journal* 42(1), pp. 139-155.
- Sangster, A. (2015b), “The earliest known treatise on double entry bookkeeping, by Marino de Raphaeli”. Comunicação apresentada no *IV Encontro Internacional Luca Pacioli* (Lisboa, 18-19 Jun.), pp. 1-19. Org.: Associação Portuguesa de Técnicos de Contabilidade (APOTEC) e Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA).
- Sangster, A. (2015c), “The earliest known treatise on double entry bookkeeping, by Marino de Raphaeli”. *The Accounting Historians Journal* 42(2), pp. 1-33.
- Sangster, A. (2015d), “O começo do ensino da contabilidade em sala de aula”. Comunicação apresentada ao *VIII Encontro de História da Contabilidade da Ordem dos Contabilistas Certificados* (Lisboa, 11 Dez.), pp. 1-72. Org.: Ordem dos Contabilistas Certificados (OCC).
- Sangster, A. (2016), “The genesis of double entry bookkeeping”. *The Accounting Review* 91(1), pp. 299-315.
- Sangster, A. (2018a), “Pacioli’s lens: God, humanism, Euclid, and the rhetoric of double entry”. *The Accounting Review* 93(2), pp. 299-314.
- Sangster, A. (2018b), “Luca Pacioli (1446/7-1517)”. *Working Paper*, pp. 1-23. [Trabalho gentilmente cedido ao autor por Alan Sangster.]
- Sangster, A. (2018c), “A Venetian treatise before Pacioli by Marino de Raphaeli”. In Sargiacomo, M., Coronella, S., Mio, C., Sostero, U. e di Pietra, R. (Eds.) (2018), *The Origins of Accounting Culture – The Venetian Connection* (pp. 50-65). New York: Routledge.
- Sangster, A. (2018d), em correspondência electrónica particular com o autor.
- Sangster, A. (2018e), “Al nome de Dio e bon guadagno: Pacioli, Venice, education, and bookkeeping”. In Sargiacomo, M., Coronella, S., Mio, C., Sostero, U. e di Pietra, R. (Eds.) (2018), *The Origins of Accounting Culture – The Venetian Connection* (pp. 309-326). New York: Routledge.

- Sangster, A. (2018f), *De Raphaeli – Venetian Double Entry Bookkeeping in 1475*. Stirling, UK: Lomax Press.
- Sangster, A. (2018g), “Book review [of Carlo Carraro and Giovanni Favero’s book *Benedetto Cotrugli – the Book of the Art of Trade*]”. *Research in Accounting Regulation* 30(1), pp. 70-72.
- Sangster, A., Franklin, E., Alwis, D., Abdul-Rahim, J. e Stoner, G. (2014), “Using Pacioli’s pedagogy and medieval text in today’s introductory accounting course”. *Journal of Accounting Education* 32(1), pp. 16-35.
- Sangster, A. e Rossi, F. (2018), “Benedetto Cotrugli on double entry bookkeeping”. *De Computis: Revista Española de Historia de la Contabilidad – Spanish Journal of Accounting History* 15(2), pp. 22-38.
- Sangster, A. e Scataglini-Belghitar, G. (2010), “Luca Pacioli: the father of accounting education”. *Accounting Education: an International Journal* 19(4), pp. 423-438.
- Sangster, A., Stoner, G., Lange, P., O’Connell, B. e Scataglini-Belghitar, G. (2012), “Pacioli’s forgotten book: the merchant’s *Ricordanze*”. *The Accounting Historians Journal* 39(2), pp. 27-44.
- Sangster, A., Stoner, G. e McCarthy, P. (2007), “Lessons for the classroom from Luca Pacioli”. *Issues in Accounting Education* 22(3), pp. 447-457.
- Sangster, A., Stoner, G. e McCarthy, P. (2008), “The market for Luca Pacioli’s *Summa Arithmetica*”. *The Accounting Historians Journal* 35(1), pp. 111-134.
- Sangster, A., Stoner, G. e McCarthy, P. (2011), “In defense of Pacioli”. *The Accounting Historians Journal* 38(2), pp. 105-124.
- Sangster, A., Stoner, G., Scataglini-Belghitar, G., Lange, P. e O’Connell, B. (2014), “Pacioli’s example entries: a *conundrum* resolved?” *Abacus* 50(1), pp. 93- 106.
- Santana, F. (1993), “A secção comercial do Liceu de Lisboa (1844-1869)”. *Anais da Academia Portuguesa da História* 34 (2.ª série), pp. 371-386.
- Sargiacomo, M., Coronella, S., Mio, C., Sostero, U. e di Pietra, R. (2018), “Accounting culture in Venice through the lenses of the centuries: an introductory view”. In Sargiacomo, M., Coronella, S., Mio, C., Sostero, U. e di Pietra, R. (Eds.) (2018), *The Origins of Accounting Culture – The Venetian Connection* (pp. 1-17). New York: Routledge.
- Schwarzbach, H. R. e Vangermeersch, R. (1996), “Journal”. In Chatfield, M. e Vangermeersch, R. (Eds.) (1996), *History of Accounting – an International Encyclopedia* (pp. 357-358). New York and London: Garland Publishing.
- Scorgie, M. E. e Joiner, T. A. (1995), “Frederick William Cronhelm (1787-1871)”. *Abacus* 31(2), pp. 229-243.
- Sequeira, J. (2015), “Michele da Colle: um mercador pisanos em Lisboa no século XV”. In Allesandrini, N., Mateus, S. B., Russo, M. e Sabatini, G. (Eds.) (2015), *Con Gran Mare e Fortuna – Circulação de Mercadorias, Pessoas e Ideias entre Portugal e Itália na Época Moderna* (pp. 21-34). Lisboa: Faculdade de Letras da Universidade de Lisboa.
- Sequeira, J. e Cardoso, A. C. (2015a), “Lisboa, partidas dobradas três décadas antes de Luca Pacioli. Os livros de contas do mercador Michele da Colle (1462-1463)”. Comunicação apresentada no *IV Encontro Internacional Luca Pacioli* (Lisboa, 18-19 Jun.), pp. 1-13. Org.: Associação Portuguesa de Técnicos de Contabilidade (APOTEC) e Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA).
- Sequeira, J. e Cardoso, A. C. (2015b), “Os livros de contas de Michele da Colle: primeiro exemplo de partidas dobradas em Portugal?” Comunicação apresentada ao *VIII Encontro de História da Contabilidade da Ordem dos Contabilistas Certificados* (Lisboa, 11 Dez.), pp. 1-16. Org.: Ordem dos Contabilistas Certificados (OCC).
- Sequeira, J. e Cardoso, A. C. (2018), “Lisboa, partidas dobradas três décadas antes de Luca Pacioli. Os livros de contas do mercador Michele da Colle (1462-1463)”. *Boletim do Centro de Estudos de História da Contabilidade* 69, pp. 1-10.
- Sequeira, J. J. (1929), *Escrituração Comercial por Partidas Dobradas* (2.ª ed.). Lisboa: Tipografia da Parceria António Maria Pereira.
- Serrano, M. J. A. (1972), *Crítica das Doutrinas Contabilísticas e Métodos Contográficos* [texto policopiado]. Porto: Instituto Comercial do Porto. [O autor agradece ao Dr. José Martins Lampreia a amável oferta de um exemplar.]
- Serrão, J. V. (1982), *O Marquês de Pombal – o Homem, o Diplomata e o Estadista*. Lisboa: Câmara Municipal; Oeiras: Câmara Municipal; Pombal: Câmara Municipal.
- Serrão, J. V. (1996), *História de Portugal. O Despotismo Iluminado (1750-1807)* (5.ª ed.) (vol. VI). Lisboa: Editorial Verbo.
- Silva, A. (2013), “Evolução da contabilidade nos últimos 50 anos: mudanças e perspectivas de futuro”. Comunicação apresentada no *VI Encontro de História da Contabilidade da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas* (Lisboa, 6 Nov.), pp. 1-16. Org.: Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (OTOC).

- Silva, F. V. G. (1938a), *A Regulamentação Legal da Escrituração Mercantil – Esboço Crítico*. Lisboa: Tipografia da Empresa Nacional de Publicidade.
- Silva, F. V. G. (1938b), “O artigo 30.º do Código Comercial: unigrafia e digrafia”. *Revista de Contabilidade e Comércio* 22, pp. 207-215.
- Silva, F. V. G. (1944), *Compêndio de Contabilidade* (4.ª ed.). Lisboa: Livraria Sá da Costa Editora.
- Silva, F. V. G. (1948), “Luca Pacioli: o homem e a obra”. *Revista de Contabilidade e Comércio* 61/62, pp. 5-27.
- Silva, F. V. G. (1953), *O Ensino da Contabilidade nas Escolas Superiores de Economia*. Porto: Tipografia Porto Médico.
- Silva, F. V. G. (1959), *Doutrinas Contabilísticas – Resumo e Crítica das Principais*. Vila Nova de Famalicão: Centro Gráfico de Famalicão.
- Silva, F. V. G. (1961), *Noções de Contabilidade* (5.ª ed.) (vol. I). Lisboa: Livraria Sá da Costa Editora.
- Silva, F. V. G. (1971), *Contabilidade Geral* (2.ª ed. rev.) (vol. I). Lisboa: Livraria Sá da Costa Editora.
- Silva, F. V. G. (1980), “Sobre o ensino superior da contabilidade – depoimento”. *Revista de Contabilidade e Comércio* 176, pp. 379-388.
- Silva, F. V. G. (1984), “Bosquejo duma sucinta história da contabilidade em Portugal”. *Revista de Contabilidade e Comércio* 187/192, pp. 503-514.
- Silva, F. V. G. (1985), *Curiosidades, Velharias e Miudezas Contabilísticas* (2.ª ed.). Lisboa: Editorial Império.
- Silva, J. H. P. e Calado, M. (2005), *Dicionário de Termos de Arte e Arquitectura*. Lisboa: Editorial Presença.
- Smith, F. (2008), “The influence of Amatino Manucci and Luca Pacioli”. *BSHM Bulletin: Journal of the British Society for the History of Mathematics* 23(3), pp. 143-156.
- Soll, J. (2014), *O Ajuste de Contas – como os Contabilistas Governam o Mundo desde os Médicos à Actualidade*. Trad. do inglês por Cristina Rodriguez e Artur Guerra. Alfragide: Lua de Papel.
- Sombart, W. (1902), *Der Moderne Kapitalismus – Die Theorie der Kapitalistischen Entwicklung* (vol. II). Leipzig: Verlag von Duncker & Humblot.
- Sombart, W. (1947), “A empresa comercial como individualidade contabilística”. Trad. do alemão por F. W. Verner do capítulo *Das Geschäft als Rechnungseinheit* de Werner Sombart. *Revista de Contabilidade e Comércio* 58, pp. 127-140.
- Sousa, J. F. (1995a), “Jaime Lopes Amorim: contributo para uma biobibliografia”. *Estudos do I.S.C.A.A* 1 (2.ª série), pp. 175-188.
- Sousa, J. F. (1995b), “Luca Pacioli (1447[sic]–1517): alguns aspectos da vida e da obra no quinto centenário da publicação do primeiro tratado impresso de contabilidade”. In *Revista de Contabilidade e Comércio* (Ed.) (1995), *Luca Pacioli – Colectânea de Artigos Publicados na Revista de Contabilidade e Comércio* (pp. 87-104). Porto: Edicon. [Anexo ao n.º 205 da *Revista de Contabilidade e Comércio*].
- Sousa, R. M. (1999), *Moeda e Metais Preciosos no Portugal Setecentista (1688-1797)*. Lisboa: Universidade Técnica de Lisboa; Instituto Superior de Economia e Gestão. Tese de Doutoramento em História Económica e Social.
- Sousa, R. M. (2011), “Alterações das práticas contabilísticas na Casa da Moeda de Lisboa, no século XVIII”. *Pecunia: Revista de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad de León* 13, pp. 263-281.
- Souza, G. B. (1986), *The Survival of Empire – Portuguese Trade and Society in China and the South China Sea, 1630-1754*. Cambridge, UK: Cambridge University Press.
- Souza, G. B. (2005), “Portuguese colonial administrators and inter-Asian maritime trade: Manuel de Souza de Menezes and the Fateh Moola affair”. *Portuguese Studies Review* 12(2), pp. 25-62.
- Stevelinck, E. (1970), *La Comptabilité à Travers les Âges*. Bruxelles: Bibliothèque Royale Albert 1.º.
- Stevelinck, E. (1986), “The many faces of Luca Pacioli: iconographic research over thirty years”. *The Accounting Historians Journal* 13(2), pp. 1-18.
- Stevelinck, E. (1994), “Goodbye to my friend Pacioli”. *The Accounting Historians Journal* 21(1), pp. 1-15.
- Stone, L. (1979), “The revival of narrative: reflections on a new old history”. *Past and Present* 85, pp. 3-24.
- Struik, D. J. (1997), *História Concisa das Matemáticas* (3.ª ed.). Trad. do inglês por João Cosme Santos Guerreiro. Lisboa: Gradiva.
- Subrahmanyam, S. (1988), “Commerce and conflict: two views of Portuguese Melaka in the 1620s”. *Journal of Southeast Asian Studies* 19(1), pp. 62-79.
- Sy, A. (2005), “Resurrecting the social Pacioli: ethics, gender and other silences”. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation* 2(4), pp. 441-449.
- Taylor, R. E. (1956), “Luca Pacioli”. In Littleton, A. C. e Yamey, B. S. (Eds.) (1956), *Studies in the History of Accounting* (pp. 175-184). Homewood, USA: Richard D. Irwin, Inc.

- Thompson, G. (1991), "Is accounting rhetorical? Methodology, Luca Pacioli and printing". *Accounting, Organizations and Society* 16(5/6), pp. 572-599.
- Tua Pereda, J. (1988), "Evolución del concepto de contabilidad a través de sus definiciones". *Contaduría Universidad de Antioquia* 13, pp. 9-74.
- Tucci, U. (Ed.) (1990), *Benedetto Cotrugli, Raguseo – il Libro dell'Arte di Mercatura*, Venezia: Arsenale Editrice.
- Valle, F. e Aloe, A. (1966), *Frà Luca Pacioli e o seu Tratado de Escrituração das Contas*. São Paulo: Atlas.
- Vangermeersch, R. (1996a), "Single entry bookkeeping". In Chatfield, M. e Vangermeersch, R. (Eds.) (1996), *History of Accounting: an International Encyclopedia* (pp. 533-534). New York and London: Garland Publishing.
- Vangermeersch, R. (1996b), "Ledger". In Chatfield, M. e Vangermeersch, R. (Eds.) (1996), *History of Accounting: an International Encyclopedia* (pp. 372-373). New York and London: Garland Publishing.
- Vlaemminck, J. H. (1956), *Histoire et Doctrines de la Comptabilité*. Bruxelles: Éditions du Treurenberg.
- Walker, S. P. (2004), "The search for clues in accounting history". In Humphrey, C. e Lee, B. (Orgs.) (2004), *The Real Life Guide to Accounting Research* (pp. 5-21). Amsterdam: Elsevier.
- Winjum, J. O. (1970), "Accounting in its age of stagnation". *The Accounting Review* 45(4), pp. 743-761.
- Winjum, J. O. (1971), "Accounting and the rise of capitalism: an accountant's view". *Journal of Accounting Research* 9(2), pp. 333-350.
- Yamey, B. S. (1947), "Notes on the origin of double-entry bookkeeping". *The Accounting Review* 22(3), pp. 263-272.
- Yamey, B. S. (1949), "Scientific bookkeeping and the rise of capitalism". *The Economic Historic Review* 1(2/3), pp. 99-113.
- Yamey, B. S. (1956), "Introduction". In Littleton, A. C. e Yamey, B. S. (Eds.) (1956), *Studies in the History of Accounting* (pp. 1-13). Homewood, USA: Richard D. Irwin, Inc.
- Yamey, B. S. (1964), "Accounting and the rise of capitalism: further notes on a theme by Sombart". *Journal of Accounting Research* 2(2), pp. 117-136.
- Yamey, B. S. (1978), "Pacioli's pioneering exposition of double-entry bookkeeping: a belated view". In de Rosa, L. (1978) (Ed.), *Studi in Memoria di Federico Melis* (vol. III) (pp. 569-580). Napoli: Giannini Editore.
- Yamey, B. S. (1980), "Early views on the origins and development of book-keeping and accounting". *Accounting and Business Research* 10(37A) [Special Accounting History Issue], pp. 81-92.
- Yamey, B. S. (1989), *Art & Accounting*. New Haven, USA: Yale University Press.
- Yamey, B. S. (1994a), "Accounting in history". *European Accounting Review* 3(2), pp. 375-380.
- Yamey, B. S. (1994b), "Notes on Pacioli's first chapter". *Accounting, Business & Financial History* 4(1), pp. 51-66.
- Yamey, B. S. (1994c), "Benedetto Cotrugli on bookkeeping (1458)". *Accounting, Business & Financial History* 4(1), pp. 43-50.
- Yamey, B. S. (1996), "Double entry bookkeeping: origins". In Chatfield, M. e Vangermeersch, R. (Eds.) (1996), *History of Accounting – an International Encyclopedia* (p. 218). New York and London: Garland Publishing.
- Yamey, B. S. (2004), "Pacioli's *De Scripturis* in the context of the spread of double entry bookkeeping". *De Computis: Revista Española de Historia de la Contabilidad – Spanish Journal of Accounting History* 1(1), pp. 142-154.
- Yamey, B. S. (2005), "The historical significance of double-entry bookkeeping: some non-Sombartian claims". *Accounting, Business & Financial History* 15(1), pp. 77-88.
- Yamey, B. S. (2010), "The market for Luca Pacioli's *Summa de Arithmetica*: some comments". *The Accounting Historians Journal* 37(2), pp. 145-154.
- Yamey, B. S. (2011), "Round table intervention at the *II International Conference Before and After Luca Pacioli*, by Basil Yamey, economic historian and accounting historian". In Hernández Esteve, E. e Martelli, M. (Eds.) (2011), *Before and After Luca Pacioli* (pp. 413-416). Atti del *II Incontro Internazionale Before and After Luca Pacioli*. Sansepolcro, Perugia e Firenze, 17-18-19 Giugno.
- Yamey, B. S. (2012), "Personal accounts, account books and their probative value: historical dates, c.1200 to c.1800". *The Accounting Historians Journal* 39(2), pp. 1-26.
- Zeff, S. A. (1989), "Does accounting belong in the university curriculum?" *Issues in Accounting Education* 4(1), pp. 203-210.
- Zeff, S. A. (2018), "Instilling historical perspective and a critical faculty in the first undergraduate course in financial accounting". *Issues in Accounting Education* 33(3), pp. 95-100.

SUGESTÕES PARA LEITURAS COMPLEMENTARES (não referenciadas no corpo do texto)

- Bryer, R. A. (1993), “Double-entry bookkeeping and the birth of capitalism: accounting for the commercial revolution in Medieval Northern Italy”. *Critical Perspectives on Accounting* 4(2), pp. 113-140.
- Carmona, S., Ezzamel, M. e Gutiérrez, F. (1998), “Towards an institutional analysis of accounting change in the Royal Tobacco Factory of Seville”. *Accounting Historians Journal* 25(1), pp. 115-147.
- Carmona, S., Ezzamel, M. e Gutiérrez, F. (2004), “Accounting history research: traditional and new accounting history perspectives”. *De Computis: Revista Española de Historia de la Contabilidad – Spanish Journal of Accounting History* 1(1), pp. 24-53.
- Hernández Esteve, E. (2008), “Some reflections on the orientations and volume os accounting history research in the 21st century”. *De Computis: Revista Española de Historia de la Contabilidad – Spanish Journal of Accounting History* 5(9), pp. 97- 135.
- Hopwood, A. G. (1985), “The tale of a committee that never reported: disagreements on intertwining accounting with the social”. *Accounting, Organizations and Society* 10(3), pp. 361-377.
- Hopwood, A. G. e Miller, P. (1994), *Accounting as a Social and Institutional Practice*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Lemarchand, Y. (1999), “Introducing double-entry bookkeeping in public finance: a French experiment at the beginning of the eighteenth century. *Accounting, Business and Financial History* 9(2), pp. 225-254.
- Napier, C. J. (2006), “Accounts of change: 30 years of historical accounting research”. *Accounting, Organizations and Society* 31 (4/5), pp. 445-507.
- Tua Pereda, J. (2006), “Sobre la importância de la historia de la contabilidad”. *Revista de Contabilidade e Comércio* 237, pp. 17-26.

Miguel Gonçalves

Professor no Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra (ISCA de Coimbra | Coimbra *Business School*), Portugal. Email: mgoncalves@iscac.pt

ORCID code: orcid.org/0000-0003-0318-9251

