

Notícias acerca do desenvolvimento e difusão do método digráfico na Europa Ocidental

Por Miguel Gonçalves e Miguel Maria Carvalho Lira

A evolução da partida simples para a partida dobrada traduziu-se por um desenvolvimento gradual, não sendo o corolário dos esforços de um só autor ou pessoa. A vulgarização deste método pelo continente europeu ocorreu em períodos de tempo diferentes. De entre os autores que se debruçaram sobre o método das partidas dobradas existe que deve ser realçado: Luca Pacioli.



Miguel Gonçalves
Docente do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra
Mestrando em Contabilidade e Auditoria



Miguel Maria Carvalho Lira
Docente do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra
Mestre em Contabilidade e Auditoria
Doutorando na área de Gestão

O principal objectivo da exposição será o de apresentar uma resenha sobre o desenvolvimento do método das partidas dobradas. Para tanto, começaremos por analisar a Contabilidade utilizada na Alta Idade Média em contraponto com a desenvolvida na Baixa Idade Média.

A razão pela qual o nosso estudo se inicia neste período histórico é simples: no final desta época, entre o século XIII e XIV, o método digráfico atinge o culminar da sua evolução, fruto de um desenvolvimento gradual da técnica contabilística. Nestes termos, terá conveniência a indicação dos factores que, combinados e em simultâneo, concorreram para a *invenção* deste método. Embora, em termos geográficos, a sua origem seja incerta, é correcto observar que, no seu essencial, as regras, livros contabilísticos e demais preceitos da partida dupla estabelecidos à época foram disseminados pelo mundo, perduraram no tempo e conservaram-se até aos nossos dias. Esta afirmação conduz a uma outra finalidade deste trabalho: analisar, em termos sintéticos, como se processou essa divulgação, com especial relevo para a literatura contabilística que em muito ajudou a sua vulgarização.

De entre os vários autores que contribuíram para a generalização e difusão do método digráfico, destaca-se Luca Pacioli. O interesse na análise de alguns aspectos da vida e da obra deste tratadista

advém do facto de ser considerado por muitos o «pai da Contabilidade», por ter publicado a *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*, obra primordial no estudo da questão que aqui nos preenche.

A Contabilidade na Idade Média e o surgimento das partidas dobradas

O período histórico conhecido como Idade Média abrangeu, aproximadamente, mil anos, desde o fim do Império Romano do Ocidente, em 476, até à queda de Constantinopla, capital do Império Romano do Oriente, em 1453. Os historiadores modernos subdividiram este longo espaço temporal em duas etapas:

- Alta Idade Média (séc. V a X) e
- Baixa Idade Média (séc. XI a XV).

A Contabilidade na Alta Idade Média – retrocesso e estagnação

Após as invasões bárbaras que resultaram no fim do Império Romano do Ocidente, muitos dos progressos realizados pela antiga Roma perderam-se, ao mesmo tempo que se deu uma considerável redução da actividade económica, nomeadamente do tráfico comercial. Isto porque, depois do desaparecimento do Império, seguiu-se o caos político, económico e social, de que resultou a total destruição de tudo aquilo que os romanos, paciente e metodicamente, haviam concebido e realizado ao longo de muitos séculos.

Sumariamente, poder-se-ão enumerar umas quantas circunstâncias associadas a esta época sombria:

- O quase total desaparecimento da administração pública, muito desenvolvida entre os romanos;
- O enfraquecimento das instituições comerciais;
- A redução das fontes de actividade económica;
- A redução do tráfico comercial;
- O menor uso do crédito;
- A falta de vias de comunicação;
- A regressão da actividade económica;
- A redução da produção agrícola;
- A diminuição da população;
- O incremento do latifúndio;
- O corte das comunicações com a economia oriental;
- A ruptura da unidade política e
- A segmentação da população em classes sociais distintas: nobreza, o clero e o povo.

Mas outros factores estiveram na base de um decréscimo de intensidade das práticas contabilísticas. Apontamos aqui o menor uso da moeda, uma menor disponibilidade de excedentes e uma menor produção e circulação de bens, fazendo com que naturalmente diminuísse a necessidade de registo de operações comerciais e patrimoniais.

De realçar que a segmentação da população em classes sociais estanques e distintas levou a que a sociedade medieval se baseasse numa obediência indiscutível a alguém hierarquicamente superior, até se atingir a autoridade suprema do Rei.

A economia internacional da bacia do Mediterrâneo – característica da civilização romana – regrediu para uma economia regional, dividida em compartimentos fechados em si mesmos ou, pelo menos, com escassa comunicação entre si. Desta forma, e tendo em consideração este ambiente economicamente “inóspito”, não é de admirar que não sejam conhecidos registos contabilísticos inovadores datados deste período.

Dentro desta perspectiva, e de acordo com Melis ⁽¹⁾, citado por Cosenza (1999: 90), «a Contabilidade adquiriu, no início da Idade Média, formas tão rudimentares que chegava a lembrar os milénios anteriores.»

Vlaemminck (1961) julga não ser possível relacionar a Contabilidade na Idade Média com as suas predecessoras da Antiguidade Clássica. Nos antípodas, Monteiro (1979) discorda, porque considera pouco verosímil que tudo passasse a ser inventado de novo. Com os progressos da técnica contabilística no Oriente, o autor pensa que não é crível a ideia de que se tenha totalmente perdido, com a queda do império romano no Ocidente, toda a tradição contabilística desse tempo.

Contudo, esta sombra que caíra sobre o mundo ocidental, não atingiu a Grécia e o Egipto, porque este último, muito particularmente, ficou sob o domínio árabe no ano de 650. A partir desta época, os registos egípcios, dos quais existem exemplares de inventários, contas-correntes e contas domésticas, por exemplo, passam a acusar a influência árabe.

A Contabilidade na Baixa Idade Média: a relevância das repúblicas do norte de Itália

A partir do século XI observa-se na Europa um movimento de renascimento económico que, com a ascensão da burguesia, dá início à alteração da ordem vigente no mundo medieval. Estas alterações irão levar, por exemplo, a que a Igreja tenha cada vez menos poder sobre os indivíduos e os Estados.

Os dois principais pólos deste ressurgimento económico e social foram as repúblicas italianas do norte e a Flandres. Nestas duas regiões, para além de um intenso comércio com outros povos, desenvolve-se a pequena indústria, principalmente a dos tecidos.

A economia monetária volta a substituir o quase total regresso à economia natural ocorrido no período anterior.

O crédito propaga-se e com ele surgem as letras de câmbio e outros títulos, originados pelo surgimento, nesta época, de banqueiros, cuja actividade florescia com os empréstimos com garantia, ao mesmo tempo que promoviam transacções comerciais mediante a comandita de empresas e o seguro dos navios.

Marques (2000: 69) é de opinião que este desenvolvimento da actividade comercial forçou um aperfeiçoamento, gradual mas rápido, da técnica contabilística. E assim, num período relativamente curto, se evolui do registo por partida simples para o método de registo por partidas dobradas. No entanto, é no século XII, como bem faz notar Monteiro (1979), que a contabilidade desperta do adormecimento a que estava votada desde o fim do Império Romano do Ocidente, muito contribuindo para o efeito diversos factores como, por exemplo, a acção das “cruzadas”. Esta expressão foi dada às expedições dos cruzados à Palestina, entre 1096 a 1270, nas quais os mais categorizados nobres católicos combatiam para espalhar a fé cristã.

No que concerne a este trabalho, as cruzadas constituíram um acontecimento histórico marcante, pois resultaram num aumento da intensi-



dade do tráfico comercial na Europa, e entre esta e o Oriente, fundamentalmente por duas ordens de razões. Por um lado, os cruzados necessitavam de barcos e de mantimentos e, por outro, ao regressarem da Guerra Santa, contribuíram para o aumento da procura dos produtos orientais, como, por exemplo, especiarias, perfumarias, marfim e pérolas, com que haviam travado conhecimento nas suas viagens.

Consequentemente, o movimento das cruzadas serviu para, numa primeira fase, estimular o comércio e, numa segunda etapa, desenvolver a indústria, pois era indispensável ao Ocidente criar produtos que servissem de objecto de troca, como o sal, couros curtidos e trabalhados, madeiras e armas.

Entre os dois extremos geográficos situava-se o mar Mediterrâneo. Amorim (1968: 70) sintetiza-nos magistralmente a enorme importância deste elo de ligação: «(...)foi este mar que serviu de vínculo [a trocas comerciais], cujo estabelecimento e manutenção exigiam a utilização de uma enormíssima frota mercante que, com os seus regulamentos, as suas leis, as suas instituições de seguros e o apoio de uma eficiente diplomacia comercial, constituíram a mais extraordinária e a mais perfeita organização económica da Idade Média.»

O surto do comércio mediterrânico fez ressurgir e progredir a Contabilidade praticada na última fase do Império Romano, destacando-se o desenvolvimento registado nas repúblicas italianas de Veneza, Génova e Florença.

Neste mesmo sentido, a ideia anterior vem reforçada por Sá (1998), quando explicita que a Contabilidade ganhou projecção no século XIV nas cidades-Estado de Florença, Génova e Veneza como resultado do crescimento do comércio marítimo e de instituições bancárias.

Sucedendo assim que, com base num tão activo desenvolvimento do comércio internacional marítimo, criaram-se condições para o retomar da contabilidade mercantil, que estagnara após o declínio do Império Romano. Novos processos contabilísticos tornavam-se prementes, como forma de dar resposta às correntes comerciais de âmbito internacional. A preocupação dos comerciantes (empresários) era agora outra, na medida em que os seus produtos – outrora à vista – deambulavam agora por longas viagens deixando de estar sob os olhos vigilantes dos seus proprietários.

Não só regressa o crédito, como principalmente regressa a necessidade de controlar o património através de adequados registos. Assistimos assim ao «renascimento da Contabilidade» (Amorim, 1968: 72).

Marques (2000: 69) aclara-nos que o florescente desenvolvimento da actividade comercial exigiu um aperfeiçoamento gradual da técnica contabilística, «pelo que num período relativamente curto se evoluiu do registo por partidas simples para o método de registo por partidas dobradas.»

O surgimento das partidas dobradas

Remonta ao século XIII o aparecimento do método das partidas dobradas que, no entendimento de Amorim (1968), se apresentou como o resultado de uma série de aproximações sucessivas, admitindo-se que o mesmo tenha surgido de uma forma natural, como evolução lógica da partida simples, consistindo esta no registo de qualquer facto apenas no deve ou no haver de uma conta sem o correspondente registo do mesmo facto (em simultâneo) noutra ou noutras contas.

Antes de prosseguirmos e desenvolvermos este argumento, convirá definir o que é o método digráfico.

Uma excelente definição é a que nos é dada por Monteiro (1973: 47-48): «A partida dobrada (ou digrafia) constitui um método de escriturar as contas, o qual consiste, essencialmente, em registar o mesmo facto duplamente, a débito de uma conta ou contas e a crédito doutra ou doutras, de modo a formar uma igualdade de valores que oferece um controlo modelar.»

O mesmo tratadista (Idem: 50) salienta que «alguns autores têm cometido o erro de caracterizar a partida dobrada por elementos que não são os próprios, tais como a divisão da conta em duas metades, a dupla anotação no débito e no crédito, a existência de dois registos – diário e razão –, ou de contas de pessoas e contas de valores.»

Mas hoje não restam dúvidas de que por partida dobrada só se pode entender o registo duplo de um mesmo facto em duas ou mais contas, não se podendo confundir com a conta dupla, que é também característica da unigrafia e até de métodos mais primitivos, isto é, com a conta contendo inscrições de dois sentidos.

Se recorrermos ao Dicionário de Contabilidade de Sá e Sá (1995: 345-346), a definição para par-

tida dobrada é similar: «Partida onde um débito é sempre correspondido por um crédito; partida digráfica. Método de escrituração que se baseia no princípio da contraposição de valores [...]. Se considerarmos a questão pelo seu rigor técnico e científico, a partida dobrada aparecerá como o único método verdadeiro e útil, posto que evidencia as causas e os efeitos dos fenómenos patrimoniais.»

Gomes (2000: 68-69) defende que este sistema atingiu a perfeição com o desenvolvimento das contas de resultados e de capital, na medida em que estas vieram permitir que uma qualquer operação possa sempre ser registada sob dois pontos de vista – causa e efeito – existindo em qualquer situação uma igualdade entre o montante dos débitos e dos créditos. Quando se pretendeu analisar e decompor as mutações ocorridas no capital, através das contas de resultados, apareceu a conta de perdas e ganhos, em que as perdas se registavam no *deve*, pois diminuam o capital, e os ganhos no *haver*, pois aumentavam a dívida para com os sócios.

Carqueja (2002a: 737) também nos dá conta da sua contribuição nesta matéria. Para este autor, só o «simultâneo registo de valores antitéticos, de igual valor absoluto, conduzindo à igualdade entre créditos e débitos corresponde à exigência do método de partidas dobradas. Não se exige que o controlo da igualdade seja feito em diário, só é necessário que se verifique, salvo erros de execução.»

Em suma, os requisitos necessários para se poder falar de partidas dobradas divergem de autor para autor, mas é geralmente aceite que a característica principal do método digráfico é a existência de lançamentos simultâneos e antitéticos, de igual valor absoluto, em contas que constituem um sistema fechado (Gomes, 2000).

Retomando o essencial da questão, isto é, a determinação do nascimento da partida dobrada, é de referir que a literatura contabilística é consensual ao indicar que o mesmo reside no campo da incerteza. No entanto, é-nos possível configurar as seguintes hipóteses para a sua gestação:

- O método das partidas dobradas nasceu na região italiana da Toscana, entre os anos 1250 a 1280 da nossa era;
- O método das partidas dobradas nasceu no Oriente, tendo chegado às repúblicas italianas do norte de Itália, resultado do intenso comércio das mesmas com o Oriente;
- As primeiras contas por partidas dobradas foram usadas pelos templários franceses. Esta tese

foi defendida por Meunier ⁽²⁾, citado por Cosenza (1999: 105-106). Segundo o autor, os métodos e práticas contabilísticas dos templários teriam sido absorvidos, mais tarde, pelos venezianos;

– O método das partidas dobradas era praticado na Sicília no ano de 1133. Esta hipótese, pouco consistente, foi levantada por Angel Sinesio, monge beneditino (Cañizares Zurdo, 1933).

A respeito da hipótese da origem das partidas dobradas se localizar fora da Europa, cabe sublinhar que a grande maioria dos historiadores da Contabilidade examinadores deste tema (casos de Littleton, Chatfield, de Roover ou Have), realizou as suas pesquisas com base em evidências documentais ocidentais, ou seja, pesquisaram unicamente factores atribuídos ou relacionados com o capitalismo renascentista. Talvez que, por isso, tenham acabado por ignorar o facto de que os aspectos económicos, sociais e políticos do Oriente poderiam, também, ter sido objecto de manuscritos que viessem a ser conhecidos no Ocidente ou pudessem trazer contribuições interessantes, em termos teóricos, para a história contabilística.

O contexto do surgimento do sistema da partida dobrada

Sintetizando alguns dos aspectos já referenciados ao longo da exposição, e acrescentando outros, torna-se possível enumerar uns quantos factores que, coabitando entre si, contribuíram para o aparecimento do método das partidas dobradas:

- Advento do capitalismo: aumento do tráfego comercial; prática de cobrança de juros; conceito de preço incluindo lucro; aumento da realização de operações de crédito e respectivo desenvolvimento do sector bancário;
- Maior necessidade de dar relevo às contas do lucro. Este factor interliga-se, como é fácil constatar, com o que lhe antecede. De referir que este desejo pelo lucro foi fortemente suprimido na Alta Idade Média, já que a sua realização era considerada imoral (influência da Igreja Católica);
- Mentalidade lógica mais apurada, através da influência da Matemática, mais concretamente da Aritmética. Não surpreende, pois, que as primeiras obras impressas sobre Contabilidade contenham, nos seus títulos, quase sempre a expressão *Aritmética* ⁽³⁾;
- O hábito proporcionado pelas equações, o que pode ter contribuído para gerar, ou pelo menos, ter estado na génese da igualdade entre o débito e o crédito;



– Aumento da população urbana europeia proporcionado pela desintegração do sistema senhorial e que resultou num ciclo de crescimento económico urbano;

– Surgimento no século XIII, em Itália, das escolas de Aritmética (*Scuole d'Ábaco*). Tratava-se de escolas de cálculo nas quais os mestres ensinavam aplicado às operações comerciais e bancárias e também às regras elementares de Contabilidade;

– Aplicação da numeração árabe (ou hindu-árabe) à escrituração, o que se terá traduzido num grande desenvolvimento para a Contabilidade, na medida em que a escrituração contabilística em números romanos dificultava, e muito, o processo de mensuração dos factos gestivos ⁽⁴⁾;

– Outros desenvolvimentos científicos e tecnológicos. Como exemplos, listamos a invenção da imprensa e a introdução na Europa do papel.

Debruçando-se também sobre esta problemática, Littleton (1933) ⁽⁵⁾ concluiu a existência de determinados pré-requisitos (forças sociais) como elementos que, ocorrendo em simultâneo, potenciaram o aparecimento da partida dobrada. Em bom rigor, não se afastam muito dos factores apresentados anteriormente, sendo contudo interessante registar que as condições que Littleton expõe estavam fortemente presentes na Itália do século XIII (Baixa Idade Média).

Nestes termos, o autor resumiu as forças sociais como segue: a) espírito capitalista; b) factores político-económicos e c) inovações tecnológicas.

Esquemáticamente:

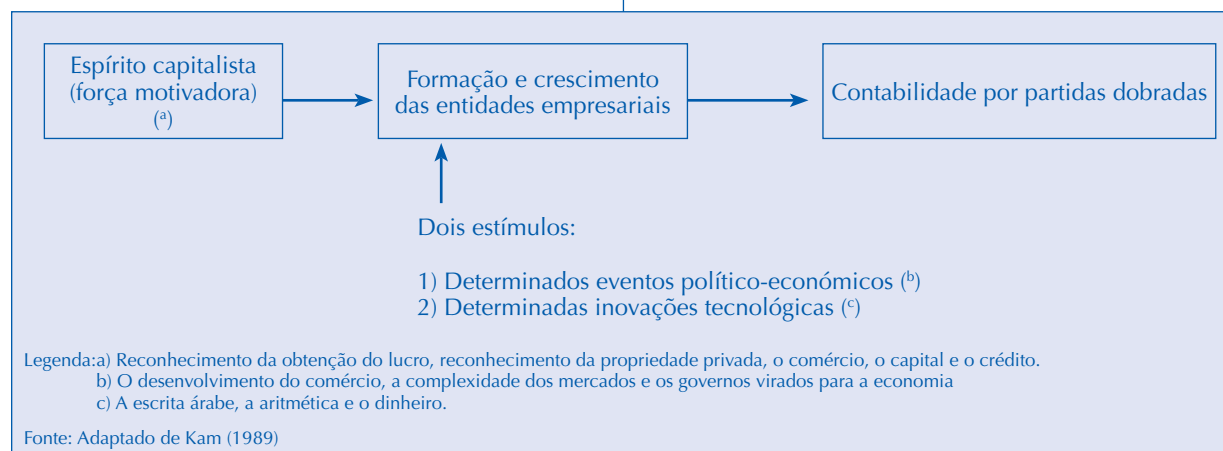
o que denomina de débito e crédito, consolidou essa fase de grandes progressos da escrita contabilística e criou fortes alicerces que ainda hoje são respeitados.

O início da Contabilidade moderna ⁽⁶⁾

Neste âmbito, assinala-se a peremptoriedade de Cravo (2000: 33): «O método da partida dobrada constitui, a nosso ver, o marco de referência da contabilidade moderna.»

Garcia Garcia (1996: 40), enfatizando também o papel das partidas dobradas na ciência contabilística, escreve admiravelmente: «Em minha opinião, a partida dobrada é, com efeito, uma fantástica obra de construtivismo sistemático pré-científico em que materiais heteróclitos se combinam numa extraordinária coerência interna articulados por uma espécie de interacção forte (ao modo de como prótons e neutrões se combinam dentro do núcleo atómico) que lhe dão esse selo característico de obra acabada compacta e indestrutível. A partida dobrada resistiu quase intacta desde a sua invenção que fez afirmar a um talento matemático da talha de Arthur Cayley que a partida dobrada era uma ciência perfeita e ainda creio que arrancou frases de admiração ao génio de Goethe. ⁽⁷⁾

Em resumo, podemos considerar o aparecimento do método digráfico como marco delimitador da Contabilidade moderna. Adicionalmente, pode ainda levantar-se a questão que se relaciona com a “paternidade” da *invenção*.



Sá (1998) conclui que o processo lógico, fundamentado em causas e efeitos, na equação entre

Neste sentido, muitos são aqueles que, não sabendo bem o que é a Contabilidade, terão ouvido di-

zer, ou pelo menos, julgado perceber, que ela foi inventada por um homem de nome Luca Bartolomeo Pacioli ⁽⁸⁾, por em 1494 ter publicado, por «compaixão pelos ignorantes» ⁽⁹⁾, como ele próprio refere, uma enciclopédia matemática, com 616 páginas, reunindo os principais ensinamentos da disciplina até então intitulada *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*. ⁽¹⁰⁾

A importância contabilística deste manual reside nos 36 capítulos do Tratado XI da Distinção IX, denominado *De Computis et Scripturis*, ou seja, Tratado de Contas e de Escrituração, pois este apresenta, em vinte e seis páginas, a Contabilidade baseada no método digráfico.

No entanto, esta conclusão pode não primar pelo rigor absoluto. Sá (1998) e Marques (2000) recordam-nos que, em Itália, antes de Paciolo, uma obra expondo a contabilidade por partidas dobradas estava já manuscrita, pertencendo a sua autoria a Benedetto Cotrugli ⁽¹¹⁾, datada de 1458, mas impressa em 1573, e publicada por Francisco Patrício Dalmata. Torna-se consensual, portanto, que Pacioli não foi o inventor do método de Contabilidade por partidas dobradas. Teve, no entanto, o engenho de o sistematizar pela primeira vez numa obra impressa em 1494 em Veneza, aproveitando os benefícios do aperfeiçoamento da impressão por Gutenberg. Sá (1998) escreve que seis obras de Contabilidade circularam no Oriente antes que a de Paciolo fosse editada, em 10 de Novembro de 1494 ⁽¹²⁾, citando muito particularmente um trabalho manuscrito de *Abdullah Ibn Mohammed al-Mâzandarâni*, de 1330, copiado em Teerão. Lopes de Sá faz referência a um autor de eleição, Ismail Otari, por este último sustentar, em 1984, que a obra de Mâzandarâni apresenta já o processo das partidas dobradas, em razão da igualdade entre o débito e o crédito (Sá, 1998).

Que antes de Paciolo houve literatura contabilística, não subsistem dúvidas, mas que a sua obra seria a mais famosa, também não se discute.

Dada a importância da *Summa* para a Contabilidade, e em especial para a divulgação do método digráfico, analisaremos, na secção seguinte, com profundidade e atenção merecidas, tão relevante obra para os domínios do *deve* e *haver*, não sem antes dedicarmos umas quantas linhas ao primeiro tratadista da área de conhecimento que aqui nos ocupa.

Luca Pacioli: contributos para a divulgação do método digráfico

Paciolo é uma figura do Renascimento, porque se esforçou por encerrar a obscuridade e decadência

dos séculos anteriores. Silva (1948: 16) considerava-o uma verdadeira «cátedra ambulante» e, na realidade a sua formação polivalente e multidisciplinar é a de um intelectual renascentista e a de um docente respeitado e disputado pelas cortes e universidades mais famosas que buscavam as suas lições e conferências.

Luca Pacioli nasceu em 1445 ⁽¹³⁾ na pequena cidade de Borgo San Sepolcro, próximo das cidades de Florença, Perugia, Urbino e Assis. Foi contemporâneo de Leonardo da Vinci, Camões, Santa Teresa de Ávila, Copérnico e Shakespeare, entre outras figuras ilustres dessa época.

Iniciou os seus estudos muito novo, tendo sido aluno de Piero della Francesca, seu conterrâneo, 30 anos mais velho, com o qual aprende os primeiros elementos de matemática, os segredos da perspectiva e as regras da pintura.

Antes de ingressar na ordem de São Francisco, beneficiou de contactos com a realidade mercantil ao serviço do próspero comerciante judeu António Rompiasi. Para este último, além das viagens de negócios ao serviço do qual empreendia, foi preceptor de três filhos do dono da casa, aos quais ensinou fundamentalmente a ciência aritmética.

Pertencendo já à ordem franciscana, começa a ensinar Matemática e Teologia em diversas escolas e universidades ⁽¹⁴⁾, tendo na sua actividade passado por cidades como Florença, Zara, Roma, Nápoles, Pádua, Milão, Assis e Urbino.

Estas suas frequentes deslocações permitem-lhe experiências diversificadas e profícuos contactos. Sousa (1994: 33) refere que os poderosos lhe abrem as portas: são os Montefeltre, de Urbino, ou os Sforza, de Milão. Também a Cúria romana o acolhe com afecto. Os Papas Sisto IV e Júlio II, dois *Della Rovere*, e Leão X, um *Médici*, famoso protector das artes e das letras, concedem-lhe a sua amizade e admiração.

Para além destas figuras, outros grandes vultos do Renascimento se cruzaram na vida deste autor, deixando marcas na sua personalidade, com especial relevo para Leonardo da Vinci. ⁽¹⁵⁾

De 1491 a 1493, permaneceu de forma mais ou menos frequente na sua terra natal, onde se presume que tenha preparado o original para a publicação da *Summa de Arithmetica, Geometria Proportioni et Proportionalita*.

Como cientista, escreveu ainda, para além desta, outras obras de Matemática, sempre conjugadas com a sua actividade pedagógica, como a *De Divina Proportione*, editada em Veneza, no ano de 1509. ⁽¹⁶⁾

Não obstante este conjunto de obras, dizem os especialistas que, como matemático, nada fez, nada descobriu genuinamente original. ⁽¹⁷⁾ Todavia, como compilador e vulgarizador, foi genial. «Todos apontam como um dos maiores obreiros dos progressos que na história da matemática então se registaram – devido à recuperação, sistematização e difusão do velho saber dos gregos e dos árabes.» (Silva, 1948: 17)

Após uma rápida passagem por Roma, retira-se, em 1515, para a sua terra natal, onde viria a morrer em 19 de Junho de 1517.

A obra *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*

Em bom rigor, e como é sobejamente conhecido, a obra de Paciolo não versava exclusivamente sobre matérias de Contabilidade, mas sim sobre Aritmética, Álgebra e Geometria, disciplinas âncora da sua formação, a par, claro está, da Teologia, visto tratar-se de um frade pertencente à Ordem dos Frades Menores.

Podemos considerar que a *Summa* estava repartida em duas partes principais: a primeira, onde se situa o *Tractatus De Computis Et Scripturis*, para Aritmética, Aritmética Comercial e Álgebra; e a segunda, com 142 páginas, para a Geometria.

No que tange à autoria da obra em causa, autores diversos, de que é exemplo Fábio Besta, citado por Amorim (1968), afirmam que Paciolo plagiou no todo ou em parte a *Summa*. Este autor refere que a parte da obra dedicada à Contabilidade

– o Tratado XI da Distinção IX; *De Computis et Scripturis*, – é cópia de um manuscrito que se terá perdido, da autoria de *Troilo de Cancellaris*, um mestre de ábaco (hoje diríamos mestre de cálculo), que em meados do século XV vivia em Veneza. O manuscrito apresentava o título de *Brieve Instructioni*.

Já o historiógrafo Federigo Melis, citado por Amorim (1968), discorda de Besta, referindo ser arriscado avançar o cenário de plágio nesta matéria.

A bem da verdade, Paciolo nunca se arrogou como o inventor do princípio das partidas dobradas, assumindo desde o início que descrevia o método de Veneza – *il Modo di Vinegia*.

Independentemente desta controvérsia, julgamos que, em substância, o essencial da questão se prende com o ineditismo da obra de Paciolo. Como observa Amorim (1968: 98), Luca Pacioli, «bem vistas as coisas, não deixa de ser digno de todo o louvor por ter sido o iniciador de uma actividade *publicitária* ⁽¹⁸⁾ que contribuiu de uma maneira decisiva para a divulgação e aperfeiçoamento da técnica contabilística.»

Da mesma visão parece comungar Marques (2000: 72) quando escreve: «Tivesse havido ou não por parte de Luca Pacioli a intenção de passar por dono do que lhe não pertencia, ninguém lhe poderá retirar o mérito de, antes de qualquer outro, ter feito imprimir e publicar um livro de Contabilidade.»

Na mesma linha, vale a pena apresentar a conclusão de Montesinos Julve (2003: 4): «A obra de Pacioli não deve a sua importância à originalidade ou à novidade, visto que o método já era utilizado, nada mais tendo ele feito senão recolher em volume a prática do seu tempo, tal como então se desenvolvia, expondo os princípios e a estrutura matemática do que amplamente se viria a conhecer como o modo de «Veneza». A sua importância deriva, sim, do facto de ser o primeiro tratado sistemático impresso acerca de Contabilidade e de constituir um veículo eficaz para a expansão e difusão além-Alpes dos princípios do método.»

Durante o século XVI publicaram-se vários livros associados a este tema, não só por autores italianos, mas também de outras nacionalidades, essencialmente alemães, holandeses e ingleses. Todas estas obras, no entendimento de Hendriksen (1970) apresentavam uma descrição da



escrituração comercial por partidas dobradas semelhante à apresentada pelo frade, e que durante os séculos XVI e XVII levaram à disseminação do método italiano por toda a Europa.

Como conclui Sá (1998: 53), «a época era de euforia, de edições de todos os géneros e centenas de cidades da Europa possuíam impressoras e as edições já se contavam aos milhares no séc. XVI.»

O *Tractatus de Computis et Scripturis*

O *Tractatus* é composto por 36 capítulos, ao longo dos quais são apresentadas as principais regras do método da partida dobrada e os livros contabilísticos fundamentais. Podemos referir, por exemplo, que a primazia dos livros era atribuída ao livro razão, o livro mestre, sendo o memorial e o diário considerados, na ortodoxia *paciolina*, livros auxiliares. Este último tinha como objectivo o de permitir a passagem do memorial ao razão, como se de uma fase intermédia se tratasse, entre a do facto relatado no memorial e a sua expressão contabilística no razão.

No entanto, alguns autores, seguidores de Luca Pacioli, começaram a dedicar uma maior importância ao diário.

De seguida, apresentamos alguns dos 36 capítulos que compõem o *De Computis et Scripturis*. Nestes termos ⁽¹⁹⁾:

Capítulo 1 – O autor enumera as três coisas necessárias ao verdadeiro comerciante: dinheiro; ser um bom contador e saber fazer as contas com rapidez e registar e anotar todos os negócios de forma ordenada. Este era o requisito, para Luca Pacioli, mais útil, sem o qual a mente dos comerciantes não tinha repouso.

Capítulo 2 – Trata do inventário. Paciolo refere que se deve começar pelas coisas de maior valor.

Capítulo 3 – Paciolo exemplifica a construção de um inventário.

Capítulo 5 – Escreve o que entende por Gestão e quais os três principais livros dos comerciantes: o memorial, o diário e o razão.

Capítulo 6 – Trata do primeiro livro, o memorial. Como se deve escriturar e por quem. Todos os negócios que o comerciante realize, grandes ou pequenos, devem minuciosamente e detalhadamente ser anotados com todos os seus pormenores: quem, como, o quê, quando, onde, por quanto...

Capítulo 7 – Da maneira pela qual se autenticam os livros comerciais nas várias cidades. Porquê e por quem.

Capítulo 8 – Como é que os lançamentos devem ser feitos no memorial, com exemplos.

Capítulo 9 – Descreve nove maneiras pelas quais é habitual um comerciante efectuar as suas compras.

Capítulo 10 – Ocupa-se do segundo livro principal: o diário. Este livro recolhe cronologicamente as anotações do memorial, sendo que o guarda-livros de um modo mais filtrado e sem grandes adornos, mas também sem excessivas simplificações de conteúdo, transcreve as operações em dupla entrada.

Capítulo 11 – Ocupa-se de dois termos usados no diário e usados pelos comerciantes em Veneza: «Por» e «A».

Capítulo 12 – Ocupa-se da maneira de escrever no diário e de dispor os lançamentos por débito (significando «devido a mim», o proprietário) e por crédito (significando «confiança», ou «acreditar no proprietário»). Paciolo exemplifica: maneira de passar o inventário (mais concretamente o dinheiro inicial) para o livro do diário: Por Caixa // A capital.

Capítulo 13 – Ocupa-se do terceiro livro; o livro principal, o razão ⁽²⁰⁾. Versa também a maneira pela qual os lançamentos são transportados do diário para o razão. Exemplifica recorrendo a lançamentos simples. A *Summa* não tem lançamentos complexos ou compostos (os mesmos só apareceriam mais tarde, numa obra de 1550, nos Países Baixos, da autoria de Mennher).

Capítulo 26 – De uma outra conta bem conhecida, chamada «Lucros e Perdas» ou «Vantagens e Desvantagens». Como é que ela se deve escriturar no razão e por que motivo é que não figura no diário como as outras.

Capítulo 30 – Trata da maneira de estornar um lançamento.

Capítulo 36 ⁽²¹⁾ – Resumo das regras e das maneiras de escriturar os livros e das coisas (como dinheiro, prédios, lojas, compras de mercadorias, etc.) que convém escriturar nos livros dos comerciantes. ⁽²²⁾

Repercussão da obra de Luca Pacioli na Europa Ocidental

Já aqui mencionámos que foram numerosos os tratadistas que sucederam a Paciolo, os quais, em grande parte, se basearam na sua obra e, também, em manuscritos italianos idênticos ao que certamente lhe serviu de inspiração. Para o efeito salientam-se os seguintes ⁽²³⁾:

Inglaterra

- Hugh Oldcastle (1543);
- James Peele (1553);
- John Weddington (1567). Propôs a introdução de vários livros auxiliares, por tipo de operação, inovação embrionário de um sistema centralizador. Este sistema consiste na existência de vários diários independentes para famílias de operações – de caixa, de compras, de vendas, ... – e depois centralizá-los num diário central, o que permite que cada livro possa ser preenchido por um técnico diferente, sem que o registo de uma operação tenha de esperar pelo registo de outra e,
- John Mellis (1588).

Países Baixos

- Jan Ympyn (1543). Primeiro autor a publicar uma obra em flamengo. Monteiro (1979: 71) assume tratar-se de uma obra de «grande clareza didáctica, com conceitos originais, contendo uma verdadeira monografia contabilística.» Refere ainda que se trata de uma das obras mais conhecidas da literatura contabilística do século XVI, até porque foi traduzida para o francês, sendo inclusivamente a primeira obra contabilística escrita nessa língua;
- Valentin Mennher (1550). Primeiro autor a escrever sobre lançamentos complexos e compostos. Recordemos que o *De Computis et Scripturis* de Paciolo só fazia referência a lançamentos simples. Obra publicada em Antuérpia;
- Martin Van den Dyke (1598). Numa obra publicada em Antuérpia apresenta pela primeira vez a conta colectiva de «Mercadorias gerais», isto é, trata pela primeira vez do conceito da conta sintética de mercadorias, e
- Simon Stevin (1608). Matemático. Primeiro autor a estudar a Contabilidade Pública, sob o nome de «Contabilidade do Príncipe», sustentando que lhe deve ser aplicada a partida dobrada.

Alemanha

- Wolfgang Schweicker (1549). O seu principal contributo foi a conta colectiva de devedores e credores e
- Sebastian Gamersfelder (1570). É o primeiro tratadista a apresentar regras para a movimentação de contas a debitar e a creditar, sendo, portanto, o precursor, de forma muito empírica e errónea - registre-se -, de leis do débito e do crédito.

França

- Pierre de Savonne (1567);
- Jacques Savary (1675). Autor que colaborou na redacção da Ordenança de Colbert de 1673. A sua obra foi patrocinada por este ministro de Luís XIV;
- Claude Irson (1678). No seu tratado, pela primeira vez, a determinação dos lucros e perdas origina lançamentos no diário em fim de exercício. O autor fica também conhecido por efectuar uma primeira tentativa de estabelecer a História da Contabilidade, de acordo com Cravo (2000) e,
- Matthieu de la Porte (1673). O mais importante autor francês desta época. É tido como o precursor do sistema centralizador, com os vários livros auxiliares.

Espanha

- Antich Rocha (1565) e
- Bartolomé Salvador de Solórzano (1590). Comerciante de profissão, publicou, em Madrid, a primeira obra genuinamente espanhola com aplicação da partida dobrada, porquanto o tratado de Rocha não terá passado de uma tradução para o castelhano de do manual de Mennher. ⁽²⁴⁾

Portugal

- João Baptista Bonavie (1758). A obra apresentava o pomposo título: «Mercador exacto nos seus livros de contas, ou methodo facil para qualquer mercador e outros arrumarem as suas contas



com a clareza necessária, com seu Diário, pelos princípios das partidas dobradas, segundo a determinação de Sua Magestade» ⁽²⁵⁾ ;

– Anónimo (1764). Título: «Tratado sobre as Partidas Dobradas». Primeira edição em Dublin e segunda em Lisboa, em 1792. Vlaemminck (1961) diz supor-se ser um religioso com o apelido *Carvalho* e

– João Henrique de Souza (1765): Lente (professor) na Aula do Comércio tendo aí leccionado parte do primeiro curso trienal desta escola, de 1759 a 1762.

Apesar de eméritos professores e operosos publicistas da história da Contabilidade, como Martins (1944), Silva (1948, 1970 e 1984), Amorim (1968), Caiado (2000) e Carqueja (2002b), classificarem a obra de Bonavie como pioneira em língua portuguesa, Monteiro (1979: p. 78) - com base em Vlaemminck (1961) - e Rodrigues (2000), referem a existência de um livro publicado em Amesterdão de autoria de Gabriel de Souza Brito, possivelmente um judeu português de ascendência espanhola, intitulado «Norte Mercantil e crisol de contas dividido em três livros, nos quais se tratam por modos muito fáceis... e a declaração do livro de caixa e seu manual de contas de Mercadores». Indicavam ser este, portanto, o primeiro livro português de Contabilidade. Ainda muito recentemente, Guimarães (2005) colocava a hipótese de haver uma edição portuguesa, mas hoje a dúvida está desfeita, porque o tratado está redigido em castelhano e denomina-se *Norte mercantil y crisol de cuentas dividido en tres libros, en los cuales se tratan por modos muy faciles, y breves de la arithmetica y especulativa com todas las reglas, y secretos de essa arte, y de os giros de cambios de una plaza a outra, y las monedas corrientes, que ay en Europa, y fuera della, y la declaracion del libro de caxa y su manual de cuentas de mercaderes*.

Vale a pena dizer, para concluir, que se trata de um plágio de obras espanholas anteriores, como atesta Hernández Esteve (1985).

Itália

– Giovanni Antonio Tagliente (1525). Matemático. Segundo Cravo (2000), limita-se a acrescentar uns quantos exemplos à obra de Pacioli;

– Domenico Manzoni (1534). O seu manual acrescenta cerca de 300 exemplos de registos no diário e correspondente passagem ao razão, ainda na esteira de Cravo (2000);

– Girolamo Cardano (1539). Matemático e Doutor em medicina, escreve os seus livros em latim – língua científica da época,

– Alvise Casanova (1558);

– Benedetto Cotrugli (1573);

– Ângelo Pietra (1586). Monge beneditino, adoptou a contabilidade comercial à dos mosteiros e em geral à de todos os organismos não lucrativos. Foi o primeiro autor a ocupar-se das contas de previsão, isto é, do orçamento. Pela lucidez da sua obra, é considerado por muitos como dos primeiros grandes autores de obras de Contabilidade;

– Giovanni Antonio Moschetti (1601). Autor de obras mais especializadas, de que salientamos a primeira de Contabilidade Industrial, na opinião de Sá (1998).

– Simoni Grisogono (1609). Abandonando a partícula “por” de Luca Pacioli, estabelece o formato actual de redacção dos lançamentos no diário: caixa a capital, por exemplo.

– Ludovico Flori (1636). Clérigo. Introduz em Itália os lançamentos complexos e compostos. Sá (1998) opina ser Flori o precursor das bases do princípio contabilístico da prudência. Em 1677 Flori é o primeiro a introduzir a noção de balanço de exercício, com apuramento de resultado anual, e não mero confronto de saldos. O balanço deixa de ser um apanhado de saldos das contas, para passar a ser um espelho do património.

Considerações finais

A evolução da partida simples para a partida dobrada traduziu-se por um desenvolvimento gradual, não sendo o corolário dos esforços de um só autor ou pessoa a quem possa imputar-se os louros da descoberta.

A vulgarização deste método pelo continente europeu ocorreu em períodos de tempo diferentes, sucedendo às pioneiras repúblicas italianas os Países Baixos, o Reino Unido, a Alemanha, a França, a Espanha e, em última instância, Portugal.

De entre os autores que se debruçaram sobre o método das partidas dobradas existe um que, obviamente, se destaca: Luca Pacioli. Muita da sua importância para a Contabilidade advém da publicação, em 1494, da *Summa de Arithmetica, Geometria Proportioni et Proportionalita*, que continha o mui célebre *De Computis et Scripturis*. Neste último, o autor disserta sobre como se deve escriturar, que cuidados são necessários, quais os principais registos, como saldar contas, quais os principais livros que deveriam ser usados, entre outros temas.

Contudo, subseqüentemente à publicação impulsionadora de Pacioli, o método unigráfico conti-



nuou a ter adeptos, mesmo três a quatro séculos depois. Como exemplos, podemos apresentar Jones (séc. XVIII), tratadista inglês, e Barré, autor francês, também do mesmo período. Na Grã-Bretanha, o método fora até bastante popular, porquanto era o utilizado pelo Banco de Inglaterra. Vale a pena também concluir que o aparecimento do método digráfico na Baixa Idade Média resultou de um conjunto de vectores, os quais,

conforme a abordagem vertente, se traduziram em factores dos quais se destacam o advento do capitalismo, o aumento do número de operações a crédito, o ressurgimento da actividade comercial e bancária, a aplicação da numeração árabe à escrituração e, por último, a invenção da imprensa. ■

(Texto recebido pela CTOC em Junho de 2009)

- (¹) Melis, Federigo (1950). *Storia de la Ragioneria: contributo alla conoscenza e interpretazione delle fonti più significativa della storia economica*. Cesare Zuffi Editore, Bolonha, p. 9.
- (²) Meunier, Achille Dauphin (1975). *Histoire de la banque*, 5.ª edição. Press Universitaires de France. Paris, pp. 44 e 45.
- (³) Invocamos aqui o "*Luminario di Arithmetica, libro doppio*" de Giovanni António Tagliente (1525). Eram também matemáticos os primeiros tratadistas da Contabilidade como Domenico Manzoni.
- (⁴) Foi Leonardo Fibonnaci (1170-1250) que introduziu na Europa, pela primeira vez, a numeração árabe através do seu livro manuscrito de 1202, o *Liber Abaci* (Livro do Ábaco).
- (⁵) Extraído de Kam, Vernon (1989) – *Accounting Theory*.
- (⁶) O título não é nosso – fixámo-lo de Amorim (1968: 73) e de Cravo (2000: 33).
- (⁷) Com efeito, é quase do domínio público contabilístico a afirmação de Goethe (1749-1832), escritor e filósofo alemão, de que o método das partidas dobradas terá protagonizado uma das mais belas invenções da Humanidade.
- (⁸) Ou Paciolo, segundo tradição na Baixa Idade Média Italiana, ou seja, Paciolo diz-se quando se cita apenas o sobrenome. Quando se fala no nome completo diz-se Luca Pacioli (o "o" é substituído pelo "i" e acrescenta-se o primeiro nome).
- (⁹) Cf. Hernández Esteve (1994).
- (¹⁰) Cujo título iremos condensar simplesmente em *Summa*. A obra de Luca Pacioli é escrita em italiano mas está, na realidade, repleta de latinismos, especialmente ao nível dos principais títulos. A *Summa* divide-se em distinções (ou títulos), as distinções em tratados e os tratados em capítulos. Para uma tradução castelhana comentada e anotada da 1.ª obra impressa de Contabilidade, contendo também uma reprodução fotográfica do trabalho de Luca Pacioli, ver Hernández Esteve (1994).
- (¹¹) Obra intitulada *Della Mercatura e del Mercante Perfetto*, manuscrita em 1458.
- (¹²) Edição a cargo de Paganino de Paganini. A 2.ª edição, em 1523 (caso raro, o que comprova o sucesso da obra) também teve como responsável o mesmo editor.
- (¹³) As datas de nascimento e morte de Paciolo eram imprecisas e só foi possível determiná-las após os estudos de Akira Nakanishi e Ivano Ricci (Sá, 1998: 52).
- (¹⁴) A carreira universitária de Luca Pacioli, segundo Sousa (1994: 34), foi coroada de êxito em Florença (1481-1486), onde atingiu o mais alto grau para a época, o de mestre em Teologia Sagrada e Filosofia.
- (¹⁵) Em Milão conhece Leonardo da Vinci e ficam amigos, partilhando um período de alguns anos, chegando mesmo a viver juntos alguns meses em Florença, quando Milão é invadida pelos franceses. Luca Pacioli ensina a perspectiva e a proporcionalidade a Leonardo, ensinamentos que permitem a Da Vinci criar a «Última Ceia».
- (¹⁶) Trata-se da segunda obra mais conhecida do frei Luca Pacioli. As ilustrações geométricas desta obra são da autoria da mão esquerda de Leonardo da Vinci.
- (¹⁷) Não obstante, Gonçalves (2007) avança que o manual continha algumas originalidades relativas a cálculo de probabilidades, equações exponenciais e logaritmos neperianos.
- (¹⁸) O itálico é de nossa responsabilidade.
- (¹⁹) Confronte-se Amorim (1968: 73-76), para uma sistematização dos 36 capítulos sobre os quais se ocupa o *Tractatus*.
- (²⁰) Em Itália, razão diz-se *Libro Maestro*; em Espanha, *Libro Mayor*; em França, *Livre Grand*.
- (²¹) Numa espécie de apêndice deste capítulo, inclui-se um caso adicional relativo às situações que convém anotar no livro *Memorandum* de um comerciante, ou seja, na sua agenda. Neste capítulo existe ainda uma referência ao *Bilancio*, mas não com o significado de balanço, mas antes balancete de verificação, pois destinava-se a apurar, ou a comprovar, os saldos do razão e não a representar a situação patrimonial da firma do comerciante.
- (²²) Um resumo de algumas: 1) todos os créditos devem inscrever-se no razão no lado direito e todos os débitos no lado esquerdo do razão; 2) todos os lançamentos no razão devem ser duplos, isto é, se se fizer um lançamento no crédito do razão, deve fazer-se um lançamento no débito; 3) cada lançamento a débito ou a crédito no razão, deve compreender o dia da operação, o montante e a causa; 4) a conta caixa deve ser devedora ou estar saldada.
- (²³) Na inventariação dos autores seguimos de muito perto a argumentação de Amorim (1968: 113-142), Cravo (2000: 34-37) e Monteiro (1979: 68-75).
- (²⁴) Sobre este assunto, cf. Silva (1948) e Hernández Esteve (1981).
- (²⁵) Sobre o primeiro compêndio de Contabilidade que se publicou em Portugal ver Silva (1948: p. 22; 1970: pp. 97-100 e 1984: p. 510), Amorim (1968: p. 122), Carqueja (2002b: p. 30) e Guimarães (2005: pp. 519-524).