



ARTÍCULOS

La partida doble y el origen racional de este sistema de ecuaciones

Francisco Gonzalo Bobadilla

Revista de Economía y Estadística, Primera Época, Vol. 1, No. 2 - 3 (1939): 2º y 3º Trimestre, pp. 209-218.

<http://revistas.unc.edu.ar/index.php/REyE/article/view/3051>



La Revista de Economía y Estadística, se edita desde el año 1939. Es una publicación semestral del Instituto de Economía y Finanzas (IEF), Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Córdoba, Av. Valparaíso s/n, Ciudad Universitaria. X5000HRV, Córdoba, Argentina.
Teléfono: 00 - 54 - 351 - 4437300 interno 253.
Contacto: rev_eco_estad@eco.unc.edu.ar
Dirección web <http://revistas.unc.edu.ar/index.php/REyE/index>

Cómo citar este documento:

Bobadilla, F. (1939). La partida doble y el origen racional de este sistema de ecuaciones. *Revista de Economía y Estadística*, Primera Época, Vol. 1, No. 2 - 3 (1939): 2º y 3º Trimestre, pp. 209-218.

Disponible en: <http://revistas.unc.edu.ar/index.php/REyE/article/view/3051>

El Portal de Revistas de la Universidad Nacional de Córdoba es un espacio destinado a la difusión de las investigaciones realizadas por los miembros de la Universidad y a los contenidos académicos y culturales desarrollados en las revistas electrónicas de la Universidad Nacional de Córdoba. Considerando que la Ciencia es un recurso público, es que la Universidad ofrece a toda la comunidad, el acceso libre de su producción científica, académica y cultural.

<http://revistas.unc.edu.ar/index.php/index>



REVISTAS
de la Universidad
Nacional de Córdoba



Universidad
Nacional
de Córdoba



FCE
Facultad de Ciencias
Económicas



1613 - 2013
400
AÑOS

LA PARTIDA DOBLE Y EL ORIGEN RACIONAL DE ESTE SISTEMA DE ECUACIONES

Es ajeno al propósito de este artículo hacer la historia, bastante difundida, de la partida doble. Tampoco tiene por objeto —de modo especial— demostrar las indiscutibles ventajas que tal sistema de contabilidad tiene sobre los que le precedieron y que difícilmente serán superadas.

Se trata de discurrir sobre el origen racional de un método universal de llevar las cuentas y sobre sus fundamentos.

1-) *Reflexiones preliminares.*

Siempre he tenido natural resistencia, a pesar de la formación profesional, a considerar la Contabilidad como ciencia autónoma y menos como Filosofía, pero, sin querer, pensando en los orígenes de la partida doble, estoy a punto de filosofar.

La Contabilidad —aptitud de las cosas de ser contadas— es tan antigua como la razón en el hombre, es el predicado o categoría de cantidad y nadie la ha inventado. Aparece y se desenvuelve con la razón (logos) (1).

Los sistemas de llevar las cuentas participan de la naturaleza de las cosas contabilizadas y del modo como estas cosas son pensadas. El objeto material de la Contabilidad son

(1) De las radicales *razón* y *logos* se han derivado muchos términos y designaciones de la técnica de las cuentas, en distintos idiomas.

los bienes y los hechos jurídicos —la riqueza y sus cambios—, y la forma, ecuaciones, presentadas gráficamente, con el auxilio del lenguaje y de las líneas.

Las leyes y principios de la Contabilidad las deduce la razón al pretender registrar metódicamente los hechos de la Economía y del Derecho y derivan de la naturaleza de la materia contabilizable, de donde resulta, en la práctica jurídica, el valor y la fuerza probatoria de los libros de comercio.

La Contabilidad, entonces, es un método, de tanta importancia como se quiera, pero un método adecuado a las formas lógicas de pensamiento.

La partida doble, sistema universal de contabilidad, aparece influida en la evolución histórica por la naturaleza de los hechos que se contabilizan y por el modo de pensarlos. Tiene necesariamente que surgir y es descubierta cuando llega su hora. Su prestigio rápidamente se afianza porque introduce un control mecánico al pensamiento, dificultando el error. El aspecto “activo” controla al “pasivo” y las partidas del “Debe” controlan a las del “Haber”. La partida doble viene a ser, así, como una logística ⁽¹⁾, que consiste en expresar los hechos de la contabilidad en ecuaciones, que, combinándose entre sí, concluyen en estados sintéticos finales y en desarrollos analíticos que explican, mediante la clasificación en cuentas de los hechos homogéneos, las causas determinantes de aquellos estados.

Todo hecho tiene, a poco que se piense, tanto para la razón como para la Contabilidad, dos modos simultáneos de ser percibido: lo que es y lo que no es, o lo que es y lo que dejó de ser. Al cambiar un bien económico por otro, se incorpora a la hacienda el nuevo bien, pero sale el que antes estaba; si transformamos materias primas, por la fuerza del trabajo, en

(1) Maritain, J.— *Éléments de Philosophie II*. (Se. Ed.— Pág. 264— París, 1933).

productos, adquirimos éstos a costa de la pérdida de las materias primas y de las energías gastadas.

2) *La partida doble es un método de registraci6n de hechos económicos y jurídicos, en forma de ecuaciones.*

Representando, como lo hace la partida doble, todas las ideas necesarias, para abarcar el estado y evoluci6n de una hacienda, en cuentas, pueden registrarse en forma racional las entradas y salidas de los valores patrimoniales, en la siguiente forma:

$$\begin{array}{l}
 \left. \begin{array}{l}
 \text{Lo que es o lo que tengo} \\
 + \\
 \text{ASPECTO POSITIVO}
 \end{array} \right\} = - \left\{ \begin{array}{l}
 \text{Lo que ha dejado de ser} \\
 \text{ASPECTO NEGATIVO}
 \end{array} \right. \\
 + \text{ (Cosa nueva lograda) } = - \text{ (Cosa anterior perdida) } \\
 + \text{ (Producto) } = - \text{ (Materia prima y trabajo) }
 \end{array}$$

Cuando los cambios se hacen con aumentos o disminuciones de valor, incorporando al sistema una cuenta que represente la idea de los "resultados" ventajosos o desventajosos de las permutaciones, se mantiene la igualdad de las ecuaciones precedentes.

Hasta los cambios físicos, sin alteraci6n de los valores ni de las relaciones jurídicas, los simples cambios de lugar, pueden representarse en ecuaciones. El aspecto nuevo o "activo" consiste en que la cosa está donde actualmente se encuentra, y el aspecto pasado o "pasivo", necesariamente vinculado, en que ya no está donde estaba (1).

(1) Obsérvese que el primer término de la ecuaci6n — "activo" o "Debe" — representa siempre el aspecto nuevo del hecho contabilizado; y el segundo término — "pasivo" o "Haber" — las modificaciones que sufre la hacienda con motivo del hecho nuevo contabilizado. — V. Quesnot, L. — Administraci6n Financiera. (Trad. A. V. Gella; pág. 16 Ed. Labor. Barcelona, 1936).

+ (Lo que está en A) = — (Lo que estaba en B)

Las ecuaciones de la partida doble, que representan las cosas y los bienes en sus aspectos positivo o “activo” y negativo o “pasivo”, resultan algo así como el “principio de contradicción” y el de “identidad” expresados en fórmulas matemáticas y gráficas por la intuición genial de los mercaderes italianos.

Si de las cosas pasamos a los hechos y nos particularizamos con los de naturaleza jurídica, veremos que todos los derechos que tales hechos generan, también pueden ser representados en ecuaciones y, ahondando el análisis, llegamos a comprobar que nada de lo que jurídica y económicamente interesa al orden patrimonial escapa a la posibilidad de ser expresado en identidades matemáticas.

El principio del Art. 497 del C. C. Arg., de carácter universal: “a todo derecho personal corresponde una obligación personal”, equivale al axioma de contabilidad de que “no hay deudor sin acreedor” y se representa en partida doble:

DEBE = HABER

Y el dominio, definido por el Art. 2506 del C. C. Arg. como el derecho real “en virtud del cual una COSA se encuentra sometida a la VOLUNTAD Y ACCION de una persona”, se expresa en la lógica de la partida doble:

Cosa } = { Acción o ejercicio del derecho de propiedad
ACTIVO } PASIVO

significando que los bienes y cosas que tenemos en el “activo” —en cuanto exceden a los derechos de garantía de terceros— están representados en el “pasivo” por la cuenta de “Capital”, que personifica en contabilidad, precisamente, la idea del derecho de propiedad.

El descubrimiento de la función “pasiva” de la cuenta “Capital”, última que aparece en la evolución de la técnica contable, debía llevar a la “partida doble” y a la perfección del sistema de registración de que nos ocupamos.

La partida simple, llamada así después de descubierta la partida doble, advertía la oposición entre los modos “activo” y “pasivo” de percibir los hechos contabilizables. La razón, para conocer, opone, compara, separa. Todos los rumbos del pensamiento humano han sido abiertos por la fuerza dialéctica de esta contradicción.

3) *La partida doble no es un invento sino un descubrimiento de la razón.*

En Roma, y tal vez antes, existen indicios de registraciones dobles en el “Codex accepti et expensi” con las “acceptilatio” y “expensilatio ficticia” (1) y si todavía no era “partida doble” es porque no constituía sistema permanente de ecuaciones. Faltaba hipostasiar la idea pasiva del “Capital” o de los derechos del propietario a los bienes del activo, dando origen a cuentas que permitieran presentar en forma gráfica (2) todos, absolutamente todos, los hechos contabilizables, lo que ocurre en la Edad Media, sin que sea posible precisar cuándo.

Así resulta —lo hemos dicho— que la partida doble no fué inventada ni por Cotrugli, ni por Fray Lucas Paciolo, en el alba de la Edad Moderna. El “Tractatus particularis de computis et scripturis” de la obra (3) del ilustre franciscano, no cita antecedentes bibliográficos ni autores, y alude

(1) Sohn.— Instituciones de Derecho Privado Romano.— Trad. de W. Roces (Pág. 381. Madrid, 1928).

(2) Leautey et Guilbrault.— La Science des Comptes. (44e. Ed. — Pág. 32, Paris).

(3) Summa de Arithmetica, Geometría, Proportioni et Proportionalitá.

solamente al modo cómo acostumbraban a llevar las cuentas los mercaderes venecianos (1). De ahí nuestra afirmación de que la partida doble no fué inventada sino intuída por la perspicacia de los comerciantes medioevales como el modo más natural de inscribir sus negocios en libros, adecuándolos a las formas de la percepción.

La partida doble consistió en generalizar a todos los hechos contabilizables la doble forma de expresión natural, incluyendo en el sistema cuentas que representaran los derechos del propietario a su patrimonio líquido y a las rentas de su hacienda o sean las de "Capital" y "Pérdidas y Ganancias". Con ese descubrimiento y el material elaborado paulatinamente por la razón humana en varios siglos, se hace de la partida doble un maravilloso sistema de registración de los negocios jurídicos, sobre el cual aún no hemos reflexionado lo suficiente.

4) *Estática y dinámica de las cuentas.*

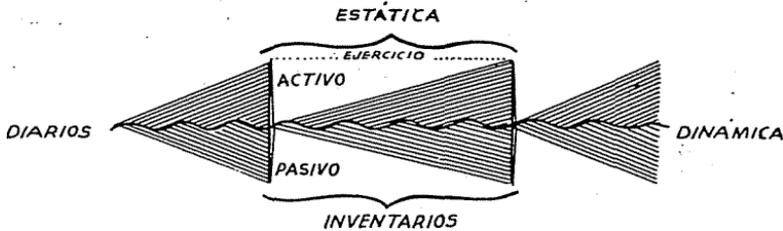
Consta la partida doble de un aspecto estático —la situación patrimonial— y de otro dinámico —los cambios diarios que repercuten en esa situación— formulados en ecuaciones que se influyen entre sí, con "resultas combinadas" (2) que permiten analizar y sintetizar el estado de la hacienda y las causas de su incremento o disminución, mediante la habilidosa suma algebraica de los hechos computados y clasificados en un sistema racional de cuentas.

Gráficamente, el aspecto estático de la contabilidad por partida doble podemos representarlo por líneas perpendicula-

(1) Besta, F. La Ragioneria III (Pág. 363.— Milano, 1916).

(2) Art. 63 del C. de C. (Párrafo 2º, al final).

rés que cortan una horizontal sinuosa representativa de la actividad económica:



5) *La ecuación fundamental o aspecto estático.*

La ecuación fundamental de la partida doble, que representa el aspecto estático, sirve para iniciar la contabilidad y se actualiza en ocasión de los inventarios y balances generales. Podemos literalmente expresarla así:

$$\text{ACTIVO} = \text{PASIVO}$$

Patrimonio Art. 2312 del C. C.	}	=	{	Derecho de propiedad: Art. 2506 del C. C. Otros derechos reales. Art. 2503, Inc. 2 al 7 del C. C. Responsabilidad patrimonial por las deudas (Garantía — Haftung) ⁽¹⁾
-----------------------------------	---	---	---	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

La responsabilidad patrimonial por las deudas, incluida en el pasivo de la ecuación fundamental, como limitación al ejercicio del derecho de propiedad, es de la naturaleza del

(1) Valverde y Valverde.— Tratado de Derecho Civil Español. (Tomo III, Pág. 13.— Madrid, 1920).

vínculo obligacional (2); está implícitamente legislada en la sección segunda del libro cuarto del Código Civil Argentino, bajo el título de “Concurrencia de los derechos reales y personales contra los bienes del deudor común”, y expresamente en el Art. 2093 del Código Napoleón al establecer: “Los bienes del deudor son la prenda común de sus acreedores y su precio se distribuye entre ellos a proporción, a no ser que medien causas de legítima preferencia”.

6) *Ecuaciones derivadas o aspecto dinámico.*

La situación patrimonial, de acuerdo a la expresión gráfica y a las igualdades que preceden, se recoge en el Diario como primer hecho de la etapa dinámica que se cumple entre inventario e inventario y que constituye un ejercicio económico.

Los cambios y movimientos diarios del patrimonio y sus resultados se formulan igualmente en ecuaciones que inciden en el activo y pasivo de la anterior situación patrimonial, en tal forma que la ecuación fundamental se mantiene y viene a determinar el balance subsiguiente. Esos cambios registrados por la dinámica de las cuentas, ya sean de lugar o de estructura en las cosas, o de las relaciones jurídicas entre las personas y las cosas, referidos siempre a valores, son los que a continuación se enumeran:

- a) Salida de un valor del activo y entrada al mismo de otro valor equivalente; p. e.: cobro de un documento; venta de mercaderías, a crédito o al contado; transformación de mercaderías, etc. Sale del activo un efecto de comercio, mercaderías o materias primas y se incorpora, en cambio, dinero, un crédito o un producto ma-

(2) Martínez Paz, E.— Doctrina Pura del Derecho.— (Versión taquigráfica — Pág. 87.— Córdoba, 1936).

nufacturado, por el mismo valor. La situación patrimonial se mantiene.

- b) Salida de un valor del activo y disminución correlativa en el pasivo; p. e.: pago de un documento. Sale dinero del activo y por el mismo importe se rescata un documento. La situación se mantiene.
- c) Entrada de un valor al activo y análogo aumento del pasivo; p. e.: obtención de un préstamo en dinero o compra a crédito. Ingresan dinero o bienes al activo y aumenta, por ese hecho, el pasivo en un valor equivalente. La situación patrimonial no altera.
- d) Los cambios y transformaciones de a) pueden realizarse por valores diferentes, es decir, con pérdidas o ganancias; p. e.: aplicación de descuento al deudor del documento; venta de las mercancías con ganancia; aumento del valor de los objetos manufacturados, mediante la transformación. Las diferencias de valor se contabilizan en cuentas de “resultados”, que no son sino el “Capital” puesto en movimiento para recibir los beneficios o quebrantos de la explotación, en ejercicio de la representación de los derechos del propietario.
- e) El documento de b) puede pagarse con descuento y, en tal caso, la disminución del pasivo supera a la del activo. La diferencia es ganancia que se registra en cuenta de “resultados”, manteniéndose la ecuación fundamental de la partida doble.
- f) Finalmente, si en el empréstito de c) se conviene la devolución de una cantidad mayor que la recibida, el pasivo aumenta en mayor cantidad que el activo y la pérdida se contabiliza como resultado desfavorable, manteniéndose, siempre, la ecuación fundamental y la permanencia del balance.

El mismo procedimiento se sigue siempre que deben com-

putarse diferencias de valores por cambios, revaluaciones o amortizaciones.

7) *Conclusión.*

De lo que resulta, como se dijo, que la partida doble es un método de registrar bienes y hechos jurídicos en ecuaciones, de manera que las cuentas utilizadas para clasificarlos estén en balance permanente:

$$\begin{array}{l}
 \text{Bienes} \\
 \text{y} \\
 \text{derechos}
 \end{array}
 \left. \begin{array}{l}
 \text{ACTIVO} \\
 \\
 \text{o}
 \end{array} \right\} = \left\{ \begin{array}{l}
 \text{PASIVO} \\
 \\
 \text{o}
 \end{array} \right.
 \begin{array}{l}
 \left. \begin{array}{l}
 \text{Capital y ganancias} \\
 \text{Acreedores privileg.} \\
 \text{Garantía patrimonial} \\
 \text{de los acreedores com-} \\
 \text{unes.}
 \end{array} \right\}
 \end{array}$$

$$\text{Cambios — DEBE} \left. \right\} = \left\{ \begin{array}{l}
 \text{HABER — Cambios}
 \end{array} \right.$$

Semejantes ecuaciones, que integran la estática y la dinámica del sistema, deben ser el fiel reflejo de los hechos, pues están condicionadas a la naturaleza jurídica y económica de lo contabilizado y, muy particularmente, a las formas lógicas del pensamiento. “Una manera de contabilizar no es, por lo común, otra cosa que una manera de pensar”, según Courcelle Seneuil, a quien Quesnot transcribe en el prefacio de la obra que se cita en nota.

El prestigio de la partida doble deriva de su naturalidad y de haber creado formas de control subjetivo del pensamiento, a la vez que un control objetivo de las registraciones.

En otra ocasión nos ocuparemos de las cuentas y de su función clasificadora para realizar el análisis y la síntesis de la evolución de las haciendas públicas y privadas.

FRANCISCO BOBADILLA