

**PRIMERAS APROXIMACIONES A LA AUDITORÍA LEGAL
EXTERNA DE CUENTAS EN ESPAÑA: COMISIONES
INVESTIGADORAS DE LA CONTABILIDAD DE NORTE Y MZA EN
1923**

**FIRST APPROACHES TO EXTERNAL LEGAL AUDIT OF
ACCOUNTS IN SPAIN: ACCOUNTING RESEARCH COMMITTEES
OF THE COMPANIES NORTE AND MZA IN 1923**

Miguel Ángel Villacorta Hernández

Alexander Müller

RESUMEN

La primera motivación de la investigación es indagar sobre el origen de la auditoría externa obligatoria por mandato legal de cuentas en España. A partir de la Real Orden de 23 de octubre de 1923 se crearon dos comisiones para analizar las dos principales empresas ferroviarias: la Compañía de los Caminos de Hierro del Norte de España (NORTE) y la Compañía de Madrid a Zaragoza y Alicante (MZA). La labor de ambas Comisiones Investigadoras de la Contabilidad de octubre de 1923 es importante, desde el punto de vista historiográfico, por ser el primer antecedente conocido de una rigurosa revisión externa de los estados financieros de las empresas de un sector realizada de forma obligatoria por un mandato legal. El segundo objetivo consiste en evaluar la trascendencia de estas revisiones para la actual contabilidad y auditoría.

Para realizar lo anterior, se ha consultado documentación de las compañías y de los diferentes organismos estatales recogidos en el Archivo Histórico Ferroviario de la Fundación de los Ferrocarriles Españoles (AHF).

La contribución del trabajo es que esta revisión tuvo un papel estelar entre los incipientes esfuerzos de revisión de los estados contables, y podría ser considerada como la primera auditoría de cuentas de España. La otra conclusión de la investigación es que la Real Orden de 23 de octubre de 1923 fue más un instrumento político que de validación de la situación económica; no obstante, el nivel de calidad de la revisión -aun con deficiencias- es elevado para el momento en que se realizó.

ABSTRACT

The objective of the research is to investigate the origin of the audit in Spain. The first review of financial statements performed by an external entity to a private Spanish came in 1923 on the field of railway concession.

From the Real Orden de 23 de octubre de 1923 two committees were created to analyze the two major companies: the Compañía de los Caminos de Hierro del Norte de España (NORTE) and the Compañía de Madrid a Zaragoza y Alicante (MZA). The work of both Commissions of Inquiry of Accounting companies October

1923, is very important from the standpoint of historiography, being the first record of a rigorous external review of financial statements.

To make this, we have been consulted documentation of different companies and state organizations collected in the Archivo Histórico Ferroviario de la Fundación de los Ferrocarriles Españoles (AHF).

The contribution of the paper is that this review had a starring role among emerging efforts to review the financial statements, and could be considered the first audit of Spain. The other finding of the research is that Real Orden de 23 de octubre de 1923 was more a political instrument validation of the economic situation, however, the quality of the review, even with shortcomings, is high for the time in which it was made.

PALABRAS CLAVE:

Ferrocarril, auditoría, contabilidad, Norte MZA.

KEY WORDS:

Railway, auditing, accounting, Norte MZA.

1. Introducción

Mientras que han existido multitud de estudios¹ dedicado a analizar la contabilidad de las compañías ferroviarias, sobre el tema de la auditoría de las empresas ferroviarias no se ha ocupado hasta ahora ninguno.

La motivación del trabajo es indagar entre los orígenes de la auditoría obligatoria por mandato legal en España. Uno de los primeros intentos de realizar una auditoría es la revisión de las cuentas de las ferroviarias realizada por el gobierno militar de Primo de Rivera en 1923. Esta revisión debe tener un papel estelar entre los incipientes esfuerzos de revisión de los estados contables, tanto por su meticulosidad, como por su calidad, como por su importancia para el futuro de la contabilidad y la auditoría. Además, la revisión de las cuentas de las concesionarias del ferrocarril, realizada por sendas Comisiones gubernamentales, tuvo un importante papel político.

Este trabajo analiza los textos legales por los que se crearon las Comisiones que investigaron las cuentas de las dos principales concesionarias del ferrocarril español, la documentación que generó cada una de las Comisiones y la documentación elaborada por cada una de las dos empresas para contestar a los revisores de su documentación contable. Todos estos documentos están depositados en el Archivo Histórico Ferroviario de la Fundación de los Ferrocarriles Españoles (AHF).

¹ Entre los trabajos que analizan la contabilidad de las compañías ferroviarias se pueden citar los de Fidalgo y Miranda (2006), Villacorta y Martínez (2009), Montoya y Guzmán (2010; 2011; 2012), Santos et al. (2011a; 2011b) y Bentabol; Guzmán; Montoya y Morales (2011).

Las Comisiones revisaron únicamente la Compañía de los Caminos de Hierro del Norte de España (NORTE) y la Compañía de Madrid a Zaragoza y Alicante (MZA), no obstante ellas solas constituían gran parte del sector ferroviario. Ambas eran las empresas españolas con mayores dimensiones de la época; además, su indiscutible relevancia en el panorama de los ferrocarriles europeos, permite observar la situación de las grandes empresas europeas en esa época. Eran las empresas privadas más importantes de España, y las décimas de toda Europa, por volumen de activos², y por número de empleados (Soto Carmona, 1989: 159; 1992: 53). Hasta entonces ninguna otra compañía en España había tenido que seleccionar y dirigir un número tan elevado y diversificado de hombres con normas de actividad definidas con tanta claridad.

La estructura del trabajo es la siguiente: tras un análisis del origen de la auditoría en España, se estudia el proceso de formación de estas comisiones; a continuación se analiza con detalle la Comisión que revisa los estados financieros de NORTE, y posteriormente la que auditan a MZA; para finalizar se recogen las aportaciones del trabajo en el apartado conclusiones.

2. Origen de la auditoría en España

Desde que se elaboran estados financieros, han existido revisiones de estos documentos. Siempre hubo personas con interés en conocer si la información contable cumplía las cualidades exigidas. Otro aspecto distinto es identificar cuando la auditoría se institucionalizó como profesión y cuando se convirtió en obligatoria.

En España la auditoría profesionalizada y obligatoria llegó más tarde que en otros países, “no surge como profesión hasta la década de 1960” (Fernández Peña, 1985: 427). El legislador español tardó en regular la actividad para el conjunto de sectores. El sector ferroviario fue el primero que presentó antecedentes regulatorios destacables.

Los Códigos de Comercio de 1829 y 1885 fueron elaborados pensando en un tráfico entre pequeños comerciantes, por lo que no se plantearon regular la actividad de la revisión de cuentas. Por su parte, los antecedentes de la censura de cuentas se remontan a mediados del siglo XIX.

En el artículo 34 del Real Decreto 17/1848, sobre compañías mercantiles por acciones, se establecían normas para la inspección de la contabilidad. En el artículo 14 de la Real Orden de 12 de diciembre de 1857, se estableció que el Gobierno Civil exigirá copia de los balances generales comprobándolos con los libros de contabilidad (Real Orden de 12 de diciembre de 1857) (Reglamento para el ejercicio de las funciones que corresponden á los gobernadores de

² Por volumen de activos, NORTE pasó de ser la decimotercera empresa de Europa en 1890 a ser la décima del continente a partir de 1917 (Carreras y Tafunell, 1993: 127-174; 1996: 77; 1997: 277-304) (Carreras: 1999: 39). Las mismas citas nos muestran como MZA pasó de ser la decimonovena a ser la undécima de Europa en los mismos años, siempre siguiendo los pasos por detrás de NORTE, pero muy cerca. En España, MZA siempre fue la segunda empresa privada más importante de España.

provincia y delegados especiales del Gobierno cerca de las Compañías mercantiles por acciones de 12 de diciembre de 1857).

Posteriormente, la auditoría se intentó regular en tres ocasiones, aunque hasta 1951 nunca llegó a convertirse en Ley. El Proyecto de Ley sobre Inspección de Bancos y Sociedades Anónimas, presentada a las Cortes el 22 de octubre de 1910 por el Ministro de Fomento Fermín Calbetón, establecía la inspección de cuentas realizada por un cuerpo de contadores. El Proyecto de Reforma del Libro II del Código de Comercio, elaborado en 1926 por la Comisión General de Codificación, instauró tres medidas: (a) el artículo 88 reconocía a los socios el derecho a examinar la administración social, (b) el artículo 90 admitía que los socios pudieran valerse de revisores técnicos, conocedores de la contabilidad, para comprobar el balance y, por último, (c) los artículos 121 y 122 contemplaban el nombramiento de un Comité de Vigilancia, que debía examinar los libros contables y demás documentos, y redactar un informe dirigido a la Junta General en relación a la situación económica y patrimonial de la sociedad. En 1928, durante la presidencia de Primo de Rivera; el Ministerio de Trabajo, Comercio y Turismo elaboró un Real Decreto-Ley que encomendaba la actividad de auditoría a un cuerpo autónomo formado por expertos en contabilidad con título expedido por las Escuelas de Comercio³. Por fin, la primera legislación española que entró en vigor sobre censura de cuentas fue el artículo 108 de la Ley de Régimen Jurídico de las Sociedades Anónimas de 17 de julio de 1951, al regular la figura del “accionista censor de cuentas”.

Tanto el Real Decreto 7/1964, de 30 de abril, como el Reglamento de la Bolsa de Comercio aprobado por el Decreto 1506/1967, de 30 de junio, establecían que las empresas con valores admitidos a cotización, estaban obligadas a suministrar a la “Junta Sindical de la Bolsa”, balances y cuentas de pérdidas y ganancias certificadas por técnicos titulados miembros del Instituto de Censores Jurados de Cuentas.

Sin embargo, no existe un desarrollo explícito de la figura del censor de cuentas (Alvarado Riquelme, 1998: 197) hasta la creación del Instituto de Contadores Públicos de España en 1912. En 1927 nace el Colegio de Contadores Públicos de Bilbao, en 1936 el Instituto de Contadores Públicos de Madrid y el mismo año el de Barcelona y Vigo.

El término revisión y auditoría ha sido utilizados indistintamente sin ninguna diferenciación teórica, aunque siempre concediendo a la auditoría una mayor entidad y relevancia. Desde esta investigación no se pretende diferenciar entre ambos términos⁴, sino identificar las cualidades que debe tener una revisión para ser considerada una auditoría externa de las cuentas anuales realizada de forma obligatoria por mandato legal.

³ Estos tres intentos legislativos que no llevaron a ser Ley fueron analizados por Arana (1976) y Fernández Peña (1989: 477). Alvarado Riquelme (1998: 197) considera a estos intentos “como eco de lo que empezaba a ser una demanda social”.

⁴ La diferenciación terminológica entre revisión de estados financieros y auditoría no es lo importante, lo fundamental son las cualidades que presenta esta revisión. Sin ir más lejos, la revisión objeto de esta investigación, nunca recibió la denominación de auditoría por parte de los miembros de las Comisiones investigadoras.

Los requisitos para que una revisión sea considerada auditoría externa de cuentas anuales es que cumpla tres requisitos: sean elaborados con arreglo al marco normativo de información financiera, sea completa y tenga por objeto la emisión de un informe⁵. Para realizar un listado de características de una auditoría externa de cuentas anuales debe incluirse otra cualidad más: que sea externa, para diferenciarla de la auditoría interna. Una auditoría externa obligatoria y legal de cuentas anuales debe incluir dos características más: por un lado que sea obligatoria, para diferenciarla de la voluntaria, en la que no tendría obligación de realizarla, y, por otro lado, que la obligatoriedad tenga un origen en un mandato legal.

A efectos de esta investigación –lo cual se basa en una mera opinión- una revisión contable debe ser considerada como una auditoría externa legal de las cuentas anuales de las empresas de un sector cuando cumpla las seis cualidades siguientes:

- Elaborados en función del marco normativo de información financiera vigente en ese momento.
- Completa, tanto del balance como del resto de componentes que formen en cada momento los estados financieros.
- Tenga por objeto la emisión de un informe con los resultados de la revisión.
- Externa, es decir realizada por personas ajenas a la empresa, para diferenciarla de una auditoría interna
- Obligatoria, para diferenciarla de una voluntaria, en la que no tendría obligación de realizarla.
- Legal u obligatoria por mandato legal, para diferenciarla de una obligación autoimpuesta por la empresa, ya sea estatutariamente o por la junta de socios.

⁵ Estos requisitos son concordantes con la legislación actual. La regulación vigente en España sobre la auditoría se encuentra en el TRLSC, la LAC y la RAC. La definición de la actividad auditora se recoge en el art. 263-271, Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC), en los arts. 1-2 del Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (LAC) y en los arts. 1-4 Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio (RAC). El art. 1.2 LAC establece que la auditoría de cuentas es la actividad consistente en la revisión y verificación de las cuentas anuales, así como de otros estados financieros o documentos contables, elaborados con arreglo al marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, siempre que dicha actividad tenga por objeto la emisión de un informe sobre la fiabilidad de dichos documentos que pueda tener efectos frente a terceros. Los arts. 1.3. del LAC y 4.1. del RAC establecen que la auditoría de las cuentas anuales consistirá en verificar dichas cuentas a efectos de dictaminar si expresan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad auditada, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación. El art. 2. del RAC establece dos modalidades de auditoría de cuentas, en función de los estados financieros o documentos contables objeto de examen: a) Auditoría de cuentas anuales, y b) Auditoría de otros estados financieros o documentos contables.

Las primeras empresas privadas españolas⁶ sobre las que se realizó una revisión de estados financieros con esas características fueron las concesionarias del ferrocarril⁷. Hasta que no se reguló una específica revisión de estados financieros realizada por un ente externo, a las concesionarias del ferrocarril les eran aplicables lo regulado para todas las sociedades por acciones. Desde 1857 existían diferentes disposiciones legislativas (Real Orden de 12 de diciembre de 1857 y Reglamento para el ejercicio de las funciones que corresponden a los gobernadores de provincia y delegados especiales del Gobierno cerca de las Compañías mercantiles por acciones de 12 de diciembre de 1857) que obligaban a las ferroviarias a presentar periódicamente la documentación contable a los gobernadores de las provincias -o delegados especiales nombrados al efecto- para someterla a la correspondiente inspección mercantil y/o administrativa (Goxéns Duch, 1985: 19) (Santos *et al.*, 2012: 170).

El primer intento de instaurar una revisión de la contabilidad en las concesionarias del ferrocarril se dio en el Proyecto de Ley de 30 de diciembre de 1919, texto que fue aprobado en el Senado el 14 de enero de 1920, aunque fue paralizada su discusión en el Congreso. El Proyecto de Ley de 30 de diciembre de 1919 obligaba a estas empresas a llevar una cuenta especial de los ingresos suplementarios que obtuvieran, la cual sería intervenida por delegados del Ministerio de Fomento, lo mismo que los demás gastos e ingresos de las empresas; quedando asimismo obligadas éstas a someterse a los fallos arbitrales del Gobierno, previo informe del Instituto de Reformas Sociales, en las cuestiones que surgieran con el personal y en las que pudieran derivarse sobre las mejoras a otorgar con los recursos procedentes del aumento de tarifas.

El segundo intento -considerado por esta investigación como la verdadera primera⁸ auditoría legal externa de las cuentas de las empresas de un sector- se dio casi cuatro años más tarde con la creación de comisiones investigadoras de la contabilidad de las compañías concesionarias del ferrocarril MZA y NORTE (Real Orden de 20 de octubre de 1923 de Creación de las Comisiones para examinar la contabilidad de las empresas e informar acerca de la situación económica de las mismas). Esta revisión cumplía las seis características requeridas: estaba elaborada en función del marco normativo de información financiera vigente en ese momento, era completa⁹, tenía por objeto la emisión de un informe con los resultados de la revisión, externa, obligatoria, y derivada de un mandato legal.

⁶ A la hora de realizar esta investigación no nos consta que exista una auditoría externa de cuentas anuales con anterioridad a esa fecha. No obstante, es posible que sí exista en otro sector empresarial alguna revisión en España, en un momento anterior, que cumpla los requisitos establecidos para ello.

⁷ Con anterioridad, las únicas revisiones relevantes son las que realizaban para todo tipo de empresas, la "Inspección Pericial de utilidades del Estado". Este organismo estaba compuesto por reconocidos profesionales mercantiles. Realizaba una revisión de tipo fiscal para identificar si los datos empresariales son adecuados para realizar la liquidación del impuesto sobre sociedades, sin que pueda considerarse una auditoría contable del conjunto de los estados financieros, pero ni tan siquiera una revisión contable.

⁸ La segunda inspección de la contabilidad fue establecida en la Real Orden de Fomento de 28 de septiembre de 1925 para evaluar si procedía o no la devolución de los anticipos.

⁹ La Comisión pretendía que la revisión fuera completa. El Informe relativo a la Compañía NORTE era un análisis completo pues fue el primero que realizó una revisión de la cuenta de resultados y de las estadísticas incluidas en la memoria. Por el contrario, el realizado para MZA se limitó al balance.

Pero además esta auditoría se acercaba al cumplimiento de una característica deseable: la generalización. Una revisión con estas características implica que no se aplica a una única empresa, sino que se realizaba a un considerable número de empresas de un sector, o de un tamaño determinado dentro del conjunto de los sectores. La evaluación de este requisito pretende diferenciar una deseable revisión de la mayoría de empresas de un sector de una revisión unilateral aplicada a una única empresa. Pueden existir dudas sobre la generalización de esta auditoría pues sólo se aplicó a dos empresas. No obstante, MZA y NORTE eran, con diferencia, las dos de mayor tamaño del sector. Como suponían el 63,41% de las líneas explotadas¹⁰ es posible inferir que gran parte del sector fue revisado. De este modo debe considerarse pues el resto del sector estaba atomizado, y así lo entendió también implícitamente la Real Orden al limitarse a revisar únicamente ambas empresas.

Por tanto, al cumplir los seis requisitos es posible afirmar que las revisiones de MZA y NORTE fueron las primeras auditorías de cuentas anuales externas obligatorias por mandato legal realizadas en España; y éstas revisiones además, se realizaron por primera vez para la mayoría de empresas de un sector en nuestro país.

3. Intervención de la dictadura de Primo de Rivera sobre las concesionarias del ferrocarril

3.1. Creación de comisiones investigadoras de la contabilidad de las compañías

El 13 de septiembre 1923 tiene lugar el golpe de Estado del General Primo de Rivera y, dos días después, comienza el Directorio Militar, integrado por el propio Dictador más otros nueve militares.

Desde el primer momento, el Directorio intentó resolver el problema ferroviario para lo que comenzó (con las Reales Ordenes de 10 de octubre de 1923) por abrir una información pública, requiriendo la presentación de escritos conteniendo las propuestas para mejorar el régimen ferroviario¹¹. Aunque importantes fueron las Reales Órdenes de 10 de octubre de 1923, la norma más trascendental fue emitida diez días más tarde: el Real Decreto de 20 de octubre de 1923.

¹⁰ En 1923, MZA explotaba 3663 kilómetros, siendo 2944 de la Antigua Red y 719 de la Red Catalana (De la Torre, 1923: 101) (MZA, 1924: 4). En 1923, NORTE explotaba 3692 kilómetros (De la Torre, 1923: 65) (NORTE, 1924: 5). En ese mismo ejercicio económico, en España existían 11599 kilómetros de vía normal, siendo 11559 a vapor y 40 eléctricos (De la Torre, 1923: 62). El porcentaje de 63,41% ha sido calculado por el cociente 7355/11599.

¹¹ Las Reales Órdenes de 10 de octubre de 1923 están compuestas por tres textos legales que entraron en vigor en esa fecha: la Real Orden Circular firmada por Primo de Rivera (en su cargo de Presidente del Directorio Militar), la Real Orden firmada por Primo de Rivera (en su cargo de Jefe del despacho del Ministerio de Fomento) y la Real Orden firmada por José Vicente Arche (Vicepresidente del Consejo Superior Ferroviario). Las Reales Órdenes de 10 de octubre de 1923 son el mejor reflejo de la importancia que, desde los primeros momentos de su actuación, concedió el Directorio Militar al problema de los Ferrocarriles. En ese momento, el problema ferroviario entró en su fase resolutoria (Artola, 1978: 422).

El Real Decreto de 20 de octubre de 1923 ordenó al Ministerio de Fomento la constitución de dos Comisiones¹², dependientes de la Dirección General de Obras Públicas. Las Comisiones se crearon por la Real Orden del Departamento de Fomento de 21 de octubre de 1923, en virtud de lo establecido en el Real Decreto de 20 de octubre de 1923. El objetivo de estas dos Comisiones investigadoras, explícitamente declarado por ellas, era examinar la contabilidad de las compañías concesionarias de ferrocarriles de servicio general y de uso público e informar acerca de la situación económica de las mismas.

El artículo 1 del Real Decreto de 20 de octubre de 1923 establece que tales Comisiones estarían compuestas por “uno o dos ingenieros de Caminos o militares”, un interventor de ferrocarriles y un perito contable, todos ellos funcionarios públicos.

Concluidos los exámenes las Comisiones deberían informar al Gobierno sobre la situación económica real de cada empresa.

Para realizar el Informe, las Comisiones deberían analizar los inventarios y balances de las empresas. Las Comisiones examinarán, comprobarán y comentarán cuanto figure en el “Activo” y “Pasivo” de cada empresa, y estimen indispensable conocer a fondo, para juzgar su estado económico. Dentro del Informe, las Comisiones deben señalar las reservas constituidas con cargo a los productos netos de las explotaciones y, en su caso, las inversiones especiales realizadas de las mismas.

Como anejos a dichos Informes se incluirán estados diversos con los datos siguientes, tras realizar las oportunas comprobaciones:

- a) Los ingresos de las empresas como productos de todas clases de las líneas.
- b) Los gastos de las explotaciones de las líneas, cuidando especialmente de que en ellos no se comprendan más que los que técnica y racionalmente correspondan.
- c) Los gastos generales de Consejos de Administración y otros semejantes.
- d) Los gastos que representen las cargas financieras.
- e) Los gastos representativos de los dividendos repartidos a los accionistas.

Para elaborar la documentación, las respectivas Comisiones solicitaron de las empresas que, “a la mayor brevedad” y “con el mayor detalle” las compañías remitieran a cada Comisión, por cuadruplicado, las cuentas de explotación y las cargas financieras correspondientes a los ejercicios 1913, 1919, 1922 y primeros meses de 1923, así como los balances de situación, inventarios de material y propuestas de obras, instalaciones y adquisición de material móvil y de tracción que consideraran necesarios. Las Comisiones no justifican porqué se solicita la información de estos ejercicios, y no los periodos 1914-1918 y 1920-1921. El primero de estos periodos se excluye por una razón obvia, porque aconteció la I Guerra Mundial y este hecho altera cualquier análisis. Es de suponer que se excluye el segundo periodo porque la

¹² Las Comisiones debían estar constituidas dentro del plazo de ocho días a partir de la publicación de la Real Orden de 20 de octubre de 1923.

Comisión prefiere detenerse en el ejercicio 1922 y los primeros meses de 1923 para centrarse en los veinte meses más cercanos a la revisión de estados financieros.

En cumplimiento de la Real Orden de 20 de octubre de 1923, la Real Orden del Departamento de Fomento de fecha 21 de octubre de 1923 constituyó la “Primera Comisión investigadora de la situación económica de las empresas del ferrocarril” que analizó NORTE, mientras que la “Segunda Comisión investigadora de la situación económica de las empresas del ferrocarril” revisó las cuentas de MZA. La auditoría se limitó a ellas porque en ese momento ambas constituían casi dos tercios de toda la red de ancho ibérico.

Ambas Comisiones reclamaron, el 30 de octubre de 1923, a las compañías NORTE y MZA, una batería de detalladas informaciones¹³. Cumpliendo con la brevedad exigida, las compañías NORTE¹⁴ y MZA¹⁵ enviaron toda la información solicitada entre el 2 y el 6 de noviembre de 1923.

El 29 de noviembre de 1923, fechado en Madrid, la “Primera Comisión investigadora de la situación económica de las empresas del ferrocarril”, encargada de analizar NORTE (AHF P/113/258-1) y la “Segunda Comisión investigadora de la situación económica de las empresas del ferrocarril”, encargada de revisar la Compañía MZA (AHF P/113/257-3) emitieron sendas conclusiones basadas en los documentos elaborados por las compañías.

El 6 de diciembre de 1923- sólo un mes después de enviar la información requerida-, la Dirección de NORTE (AHF P/113/258-1) y MZA (AHF P/113/257-3) contestan al “informe y documentos complementarios” del Informe realizado por la Comisión.

Los puntos comunes de fricción entre los documentos de MZA y NORTE, frente al Informe de la Comisión¹⁶, son: la constitución de las reservas por parte de las compañías, el reparto de dividendos a los accionistas, la clasificación de cuentas de primer establecimiento o costes de explotación de obras realizadas, y la supresión o no de los anticipos para el personal.

Todos estos pasos permitieron la emisión de un Informe¹⁷ por parte del Consejo Superior Ferroviario en el que se proponían los principios en los que debe fundamentarse el nuevo

¹³ La “Primera Comisión investigadora de la situación económica de las empresas del ferrocarril” -constituida por la Real Orden del Departamento de Fomento de fecha 21 de octubre de 1923- reclamó, el 29 de octubre de 1923, a la Compañía NORTE “cuantos antecedentes fuesen necesarios para conocer la extensión y circunstancias de las líneas explotadas por la Compañía, el detalle de los ingresos y gastos durante el periodo de 1913-1919 a 1922 y nueve primeros meses de 1923 y aquellos otros que nos diesen a conocer exactamente la valoración de todas las partidas que constituyen el activo de la compañía, así como los créditos representados por el pasivo”. En similares términos la Segunda Comisión solicita los documentos a MZA.

¹⁴ El 6 de noviembre de 1923, la Dirección de NORTE ya había enviado el examen de su compañía. (AHF P/113/258-1).

¹⁵ Tan sólo seis días después de recibir el oficio de la Segunda Comisión, que debía investigar las cuentas de MZA, Maristany (director de MZA) firmaba un oficio dirigido al presidente de la Segunda Comisión, en la que le informaba que “ya había enviado toda la información” (AHF P/113/257-1).

¹⁶ Los puntos comunes de fricción entre los documentos han sido apuntados por Ortúñez (1999: 186-187).

¹⁷ El detalle del Informe, así como las observaciones e informaciones dadas por las compañías al proyecto de nuevo régimen puede leerse en NORTE y MZA (1932: Capítulo VIII).

régimen ferroviario; este informe fue comunicado a las compañías el 2 de noviembre de 1923. El 14 de enero de 1924 se formuló, por el General Mayandía, el proyecto definitivo, que sirvió de base para la discusión en el Consejo Superior Ferroviario y que fue el germen del Estatuto Ferroviario de 1924.

3.2. Motivaciones del legislador para instaurar las auditorías

El Directorio militar necesitaba diagnosticar la situación antes de configurar el nuevo régimen ferroviario.

Dos fueron las principales motivaciones del Directorio para establecer una auditoría de estados financieros sobre las ferroviarias: por un lado, resolver las dudas surgidas entre la ciudadanía y los diversos grupos de presión sobre el nivel de fiabilidad de las cuentas anuales¹⁸ y, por el otro, el deseo del Directorio de eliminar los anticipos concedidos desde hace tiempo a las ferroviarias, principalmente, por la delicada situación de la hacienda española.

3.2.1. Dudas sobre la fiabilidad de las cuentas anuales

Las dudas sobre la fiabilidad de las cuentas de las ferroviarias fueron observadas múltiples veces desde el gobierno, la prensa, los políticos y la opinión pública en general.

Las empresas ferroviarias chocaron casi siempre con las reticencias del gobierno de turno, que no acababan de creerse las cuentas que presentaban las concesionarias (Comín *et al.*, 1998: 289 y 299-300).

La Comisión que investigó las cuentas de NORTE reconoció que la revisión se realizó en “estos tiempos en que con tanta profusión circulan insinuaciones y supuestos injuriosos” (AHF P/113/258-1).

En la Sesión del Congreso del viernes 26 de marzo de 1920, el diputado socialista A. Saborit preguntaba al Gobierno si tenía previsto algún tipo de intervención en los libros de contabilidad (Congreso de los Diputados. Extracto Oficial nº 95). El diputado exigió una inspección, con garantía parlamentaria, porque no se fiaba, en absoluto, de la ofrecida por las concesionarias.

Martínez Aquerreta (1908) publicó un alegato contra las compañías a las que culpaba de manipulación sistemática de sus balances. Para que la obra no pasara desapercibida, mandó quinientos ejemplares a las Cortes y a los principales periódicos de la época.

¹⁸ Desde hacía una década, las compañías ferroviarias estaban librando una dura batalla con el gobierno y los representantes de los consumidores (cámaras de comercio, círculos mercantiles y asociaciones de agricultores y ganaderos) para lograr trasladar el incremento de los costes a los precios.

Por su parte, en 1912 la Gaceta de los Caminos de Hierro publicó que “cuando en ocasiones como la presente se han expuesto cifras representativas de la precaria situación de las compañías, casi todos dudaron de su actitud” (Gaceta de los Caminos de Hierro: 1912).

En un artículo periodístico, Olariaga escribió que el público español está habituado a que se acusara de la falta de exactitud cada vez que se habla de las compañías ferroviarias¹⁹.

La opinión pública española recelaba de la fiabilidad de los estados financieros que publicaban año tras año las concesionarias. Se pensaba que no reflejaban la situación real, sino que se trataba de cálculos interesados, detrás de los que se escondían cuantiosos beneficios. Tanto dudaba la opinión pública de la fiabilidad de las cuentas de las ferroviarias, que reclamaba una intervención de los gobiernos. La reclamación de esta intervención residía en la gran cantidad de subvenciones recibidas por las compañías, apreciación compartida por bastantes personas que ocupaban altos cargos²⁰.

Las comisiones realizaron una buena valoración de ambas ferroviarias. La Comisión que investigó sus cuentas de NORTE reconoció que sus estados financieros respondían “a la verdad de los hechos contables” (AHF P/113/258-1). Por su parte, la Comisión que analizó MZA consideró que la contabilidad de la compañía era “buena, clara, aceptable y hasta previsoras” y valoraba como “saludable” en líneas generales la situación económica²¹.

La credibilidad de las ferroviarias siguió estando bajo mínimos después de la auditoría de 1923, como lo demuestra que en 1932 se autorizara una nueva inspección económica y financiera (Orden del Ministerio de Obras Públicas de 3 de enero de 1932) por miembros del Cuerpo Pericial de Contabilidad del Estado para comprobar de nuevo “si era exacto que la aguda crisis que las compañías sufren les imposibilita para atender las reclamaciones de aumentos de sus agentes y obreros” (NORTE y MZA, 1932: 26). Una medida que fue celebrada por la Asociación de Accionistas y Obligacionistas de Ferrocarriles “ya que así se conocerá de manera oficial la realidad de la situación de las empresas” (NORTE y MZA, 1933: 209-210).

¹⁹ “El público español está habituado ya a que se acuse de la falta de exactitud cada vez que se habla de las compañías ferroviarias, sin embargo (...) nuestras compañías se hallan en situación francamente satisfactoria” (Olariaga: 1920).

²⁰ El grupo Arnús-Gari reclamó una intervención coercitiva de los gobiernos en su ponencia a la Asamblea Nacional de Ferrocarriles de 1918. En su opinión, la ciudadanía lo reclamaba principalmente por las grandes subvenciones recibidas por las compañías, apreciación compartida por bastantes “personas que ocupan altos cargos” (AHF S/35/92).

²¹ La Comisión que analizó MZA consideró que la contabilidad de la compañía era “buena, clara, aceptable y hasta previsoras” y valoraba como “saludable” en líneas generales la situación económica, lo que le había permitido repartir un dividendo de 22 pesetas en 1922. Sorprende la valoración de la Comisión, cuando al final de informe, señalaba que sin el anticipo se hubiera registrado déficit (AHF P/113/257-3).

3.2.2. Dudas sobre si deben continuar los anticipos

El Decreto de creación de las Comisiones hace referencia explícita a los anticipos, refiriéndose a ellos como “los auxilios que vienen recibiendo del Estado, no previstos en las leyes generales de Ferrocarriles ni en los pliegos de condiciones particulares de las concesiones respectivas” (Real Decreto de Creación de las Comisiones para examinar la contabilidad de las empresas e informar acerca de la situación económica de las mismas, 20 de octubre de 1923).

El Informe de la Segunda Comisión que revisó las cuentas de MZA señaló que comprendía las razones que llevaron a la Administración a autorizar los anticipos de personal pero, sin embargo, creía que le faltó “previsión” al concederle a MZA “un montante “excesivo” (AHF P/113/257-4).

El tema de los anticipos es clave para hacer una correcta lectura del pensamiento de los hombres de la Dictadura, incluido el propio Primo de Rivera. La opinión de políticos y sindicatos, era que las compañías manipulaban los datos, exagerando los gastos de personal para seguir obteniendo los anticipos.

En los apartados siguientes se analizan los contenidos incluidos en cada una de las Comisiones derivadas de la Real Orden de 20 de octubre de 1923, designadas por el Directorio Militar para investigar la contabilidad de las Compañías NORTE y MZA. Además de la descripción de la documentación, se realizará un análisis e interpretación de la misma para evaluar su calidad y relevancia. El Cuadro 1 recoge la denominación y documentos de cada una de las Comisiones, especificando su finalidad y componentes.

Cuadro 1. Denominación y contenidos de los documentos de cada una de las Comisiones derivadas de la Real Orden de 20 de octubre de 1923

	DENOMINACIÓN	DOCUMENTOS	OBJETO	COMPONENTES
Comisión especial designada por el Directorio Militar para investigar la contabilidad de la “Compañía del NORTE” de noviembre de 1923	“Primera Comisión investigadora de la situación económica de las empresas del ferrocarril”	Memoria sobre la situación económica de la Compañía de los Caminos de Hierro del NORTE de España	Análisis de la cuenta de la explotación de NORTE	Introducción Análisis de la Cuenta de explotación Resumen Conclusiones
		Examen del activo y pasivo del balance de la Compañía de los Caminos de Hierro del NORTE de España del año 1922	Análisis del balance de situación de NORTE	
		Contestación de la Compañía NORTE al Informe relativo a la Comisión	Contestación de NORTE al Informe relativo a la Primera Comisión	Introducción I. Verdadero concepto del anticipo y correcta forma de su contabilización II. Reparos del Informe a las diversas partidas que componen las cuentas de explotación III. Previsión de los resultados del año 1923 IV: Pronósticos para ejercicios posteriores V. Materialización de las reservas VI. Examen de las conclusiones
Comisión especial designada por el Directorio Militar para investigar la contabilidad de la “Compañía del MZA” de noviembre de 1923	“Segunda Comisión investigadora de la situación económica de las empresas del ferrocarril”	Informe relativo a la Compañía MZA realizado por la “Segunda Comisión investigadora de la situación económica de las empresas del ferrocarril”	Análisis del balance y de la cuenta de la explotación de MZA	Ámbito de la revisión Opinión Conclusiones
		Observaciones de la Compañía MZA al Informe relativo a la Compañía MZA	Contestación de MZA al Informe relativo a la Segunda Comisión	

Fuente: elaboración propia

4. Informe relativo a la Compañía NORTE

La Comisión especial designada por el Directorio Militar para investigar la contabilidad de la “Compañía del NORTE” de noviembre de 1923 elaboró dos documentos: “Memoria sobre la situación económica de la Compañía de los Caminos de Hierro del NORTE de España” y “Examen del activo y pasivo del balance de la Compañía de los Caminos de Hierro del NORTE de España del año 1922”.

El primer documento se centra en el análisis de la cuenta de la explotación de NORTE, dejando el estudio del balance de situación para el segundo.

4.1. Memoria sobre la situación económica de la Compañía de los Caminos de Hierro del NORTE de España

El 29 de noviembre de 1923, la “Primera Comisión investigadora de la situación económica de las empresas del ferrocarril” emitió el documento denominado “Memoria sobre la situación económica de la Compañía de los Caminos de Hierro del NORTE de España”, firmado en Madrid por José García de los Ríos, Antonio Herbella, Pedro Gárate y Fernando García Bermúdez (AHF P/113/258-1).

El documento estaba compuesto por cuatro partes: Introducción²², Análisis de la Cuenta de explotación, Resumen y Conclusiones.

Introducción

En la introducción de este documento se incorporó el alcance del trabajo de revisión y los puntos clave del análisis.

El alcance del trabajo de revisión se establecía de la siguiente forma en la introducción: “todos los documentos y libros de contabilidad que ha sido preciso consultar y comprobar para hacer un minucioso estudio del funcionamiento de la empresa, comprobando los resultados que ofrecen sus balances publicados, examinando la documentación necesaria para cerciorarse de la exactitud con que son llevados a los libros principales y adquiriendo la seguridad de que las cifras contenidas en los balances y en las cuentas generales de explotación responden a la verdad de los hechos contables”.

Asimismo, en la introducción de la “Memoria sobre la situación económica de la Compañía de los Caminos de Hierro del NORTE de España” se establecen las materias claves y partidas más sensibles de la compañía para realizar un análisis lo más adecuado posible. Dentro de los objetivos de la revisión, la Comisión observó cómo fundamental el estudio del criterio de la

²² La Introducción es el único componente del documento que no aparece con un título para diferenciarlo. Además no tiene esta denominación en ningún lugar del documento. No obstante, parece un prefacio o introducción clara. El resto de componentes sí están separados por un título escrito en mayúscula al principio de cada componente, dejando un apartado diferenciado. La introducción también está diferenciada por exclusión del resto de componentes.

compañía para la clasificación de las obras en las vías y edificios al servicio de la explotación, punto esencial para determinar las cantidades que deban cargarse a la cuenta de primer establecimiento -aumentando la cifra de activo de la compañía-, o que deben considerarse como gastos de explotación.

La Comisión fijó su atención en la extraordinaria elevación de las cifras dedicadas por NORTE a la “recomposición del material móvil” y a la renovación de vías. La Comisión, tras el estudio y causas que lo motivaron, obtuvo como consecuencia la necesidad de reducir ese gasto de explotación.

Del mismo modo, y juzgándolo como un dato indispensable para conocer la situación económica de la compañía en el presente y para el futuro, la Comisión elaboró los cuadros de vencimiento de todas las cargas de la compañía, tanto financieras como en relación con los anticipos reintegrables del Estado para adquisición de material móvil.

Para la Comisión, los gastos que más influían en el resultado de explotación son el número y retribuciones de los agentes. Por ello la Comisión estudió las variaciones que en el periodo estudiado experimentó el personal de todas las clases y las retribuciones que por todos los conceptos le correspondieron, uniendo al Informe los estados que lo ponen de manifiesto.

La Comisión estudió las causas que permitieron el aumento de los productos de la explotación. De la misma forma, la Comisión estudió detalladamente cada una de las partidas que integran los gastos de la explotación. Con este objeto, la Comisión encontró acertada la repartición de los gastos, llevando a la partida de gastos de primer establecimiento los que corresponden a la mejora o ampliación de servicios o locales, y dejando en los de explotación los de renovación o sustitución “de lo ya existente” (AHF P/113/258-1: Apartado “Personal”).

Análisis de la Cuenta de la explotación

En el apartado Cuenta de la explotación se analizan sus datos diferenciando los apartados en que se divide este estado contable en la empresa: Pronósticos para futuras cuentas anuales, Ingresos, Gastos, Reclamaciones e investigaciones, Explotación, Material y tracción, Vía y obras, Cargas de explotación, Amortización de material, Personal, Paga extraordinaria, Sueldos y Ampliaciones de obras, de material y de instalaciones.

La Primera Comisión resultó crítica con NORTE; cuestionó, sobre todo, la forma de contabilizar los anticipos del personal. La Comisión consideró como inadecuado el registro del anticipo del Estado ya que NORTE no lo registraba como un gasto de personal; esto hacía que las cuentas de NORTE tuvieran unos gastos de explotación menores a los que acontecían realmente en cada periodo.

La Comisión recriminó a NORTE haber incurrido en dos grandes defectos que elevaban en exceso los gastos de personal: tener plantillas sobredimensionadas y abonar sueldos demasiado elevados en relación con los trabajadores de otras industrias y funcionarios públicos. Según la Comisión, en los últimos tiempos, NORTE no había conseguido evitar los

“vicios y corruptelas de la Sociedad en que desarrollaba sus negocios” (AHF P/113/258-1: Apartado “Personal”), uno de los cuales, si no el principal, fue “aumentar su personal burocrático” en una proporción que no guardaba relación con el aumento del tráfico, tanto de viajeros como de toneladas-kilómetros transportados. La Comisión recomienda una “revisión de las plantillas y de su asignación” compensando de esta forma parte del efecto derivado de la jornada de ocho horas en el personal obrero (AHF P/113/258-1: Apartado “Personal”).

La otra discrepancia se dio en la paga extraordinaria que se estableció en el ámbito general en 1918 para compensar el incremento del índice del coste de la vida. Mientras que el Estado y las demás empresas fuera del sector ferroviario español dejaron en suspenso esta paga extraordinaria, NORTE la seguía abonando a sus empleados. Para la Comisión esto era un contrasentido, pues la empresa requería de los anticipos para hacerla efectiva y sus empleados se hallaban entre los trabajadores, de sector público o privado, mejor retribuidos del mundo laboral.

Resumen

Una vez realizado el examen de las partidas de ingresos y gastos, y teniendo en cuenta los datos de los nueve meses de 1923, la Comisión adelanta el resultado de la “Liquidación probable del año 1923”, que pone de manifiesto la situación de la compañía el 31 de diciembre de 1923. En ella se observa la diferencia cuantitativa de incluir el anticipo del Estado entre los gastos y de no incluirlo (cuadro 2).

Cuadro 2. Liquidación Probable del año 1923

LIQUIDACIÓN PROBABLE DEL AÑO 1923	Gastos con exclusión de los suplidos por el anticipo del Estado	Gastos con inclusión de los suplidos por el anticipo del Estado
	Pesetas	Pesetas
Administración central	3.003.000	3.003.000
Dirección	2.208.000	2.208.000
Reclamación e investigaciones	6.424.000	6.424.000
Tráfico	918.000	918.000
Intervención de la cobranza	3.852.000	3.852.000
Explotación	49.006.000	49.006.000
Material y Tracción	104.887.000	104.887.000
Vía y obras	27.882.000	27.882.000
Diferencia entre haberes suplementarios abonados al personal y anticipo recibido del Estado	2.286.000	2.286.000
Gastos de explotación	200.466.000	200.466.000
Pensiones al personal	3.100.000	3.100.000
CARGAS DE LA EXPLOTACIÓN		
Intereses y amortización de obligaciones	67.650.000	67.650.000
Intereses y amortización anticipo material	4.084.000	4.084.000
Varios	1.766.000	1.766.000

Total de gastos	276.866.000	276.866.000
Anticipo del Estado para personal	-	31.200.000
INGRESOS DE LA EXPLOTACIÓN	312.000.000	312.000.000
Excedente de productos 1923	35.134.000	3.934.000

Fuente: AHF P/113/258-1: Apartado “Resumen”.

Conclusiones

El documento “Memoria sobre la situación económica de la Compañía de los Caminos de Hierro del NORTE de España”, elaborado por la “Primera Comisión investigadora de la situación económica de las empresas de ferrocarriles, 29 de noviembre de 1923” finaliza con una enumeración de diez conclusiones obtenidas por la Comisión, en las que sintetiza la evolución previsible de la sociedad NORTE y una serie de recomendaciones para mejorar su rentabilidad y solvencia.

Estas conclusiones serán rebatidas una a una por el documento de contestación de la empresa NORTE a la Comisión: “Contestación de la Compañía NORTE al Informe relativo a la Comisión”.

Al finalizar las conclusiones, la Comisión hizo constar las muchas facilidades que había encontrado en la Dirección y alto personal de la compañía NORTE a la hora de realizar su trabajo.

4.2. Examen del activo y pasivo del balance de la compañía de los Caminos de Hierro del NORTE de España del año 1922

En la misma fecha y firmado en Madrid por los mismos expertos²³, la “Primera Comisión investigadora de la situación económica de las empresas del ferrocarril” emitió el documento denominado “Examen del activo y pasivo del balance de la compañía de los Caminos de Hierro del NORTE de España del año 1922”.

El documento comprueba la realidad de las partidas que constituyen el activo y pasivo del balance del año 1922. Tras el análisis de cada una de las partidas, la Comisión ofrece dos conclusiones y recomendaciones.

La Comisión afirma que: del examen de las cifras que quedan expuestas se deduce “la solidez del activo de la compañía y, por tanto, la absoluta garantía del pasivo” (AHF P/113/258-2).

²³ Este documento fue elaborado por García de los Ríos, José; Herbella, Antonio; Garate, Pedro, García Bermúdez, Fernando y fechado en Madrid el 29 de noviembre de 1923.

“Como consecuencia natural de los fines que tiene la compañía, y del carácter reversible al Estado del activo inmovilizado”, la empresa debería constituir reservas que garanticen para el futuro la amortización del capital²⁴.

4.3. Contestación de la Compañía NORTE al Informe relativo a la Comisión

La Compañía NORTE emitió la “Contestación de la Compañía de los Caminos de Hierro del NORTE de España al Informe redactado por la Primera Comisión investigadora de la situación económica de las empresas de ferrocarriles nombrada por Real Orden de 20 de octubre de 1923”. La respuesta de NORTE fue amplia y meditada, pudiendo observarse como los dirigentes, abogados, contables y expertos de la compañía escrutaron a fondo los aspectos legales vigentes en ese momento para elaborar este documento.

El documento está compuesto de siete partes: Introducción²⁵, “I. Verdadero concepto del anticipo y correcta forma de su contabilización”, “II. Reparos del Informe a las diversas partidas que componen las cuentas de explotación”, “III. Previsión de los resultados del año 1923”, “IV: Pronósticos para ejercicios posteriores”, “V. Materialización de las reservas” y “VI. Examen de las conclusiones”.

Introducción

La Introducción está formada por tres componentes: a) una nota de agradecimiento al trabajo de la Comisión y al reconocimiento de la opinión del Informe de la Comisión, b) las críticas al procedimiento de la revisión de las cuentas y c) la identificación de la principal motivación para realizar el Informe de la Comisión.

El Informe comienza con una nota de agradecimiento a la Comisión por la forma en que llevó su cometido. Además valora como muy positiva la opinión ofrecida por el alcance del trabajo de revisión de la Comisión, sobre la exactitud de todos los documentos y libros de contabilidad²⁶. Los gestores de NORTE conceden mucha importancia al reconocimiento de su honrada gestión, por estar “en tiempos de insinuaciones injuriosas de todo género para las

²⁴ La empresa debería constituir reservas que garanticen para el futuro la amortización del capital, ya que “apenas se aplican a mantener los valores del primer establecimiento en el estado de conservación que exigen” (AHF P/113/258-2).

²⁵ La Introducción es el único componente del documento que no aparece con un título para diferenciarlo. Además no tiene esta denominación en ningún lugar del documento. No obstante parece un prefacio o introducción clara. El resto de componentes sí están separados por un título escrito en mayúscula al principio de cada componente, dejando un apartado diferenciado. La introducción también está diferenciada por exclusión del resto de componentes.

²⁶ En la introducción del “Informe redactado por la Primera Comisión investigadora de la situación económica de las empresas de ferrocarriles” se establece el alcance del trabajo de revisión: “todos los documentos y libros de contabilidad que ha sido preciso consultar y comprobar para hacer un minucioso estudio del funcionamiento de la empresa, comprobando los resultados que ofrecen sus balances publicados, examinando la documentación necesaria para cerciorarse de la exactitud con que son llevados a los libros principales y adquiriendo la seguridad de que las cifras contenidas en los balances y en las cuentas generales de explotación responden a la verdad de los hechos contables”.

personas que rigen la administración de las empresas ferroviarias” (AHF P/113/258-3: Apartado “Introducción”).

En la Introducción también se incluye una crítica al procedimiento de la revisión de las cuentas establecido en el Real Decreto de 20 de octubre de 1923. La interpretación del Real Decreto realizado por la empresa NORTE²⁷ es que “tanto las Comisiones como las Compañías deben someter sus informes a una entidad superior, especie de tribunal que examine, las alegaciones de unos y de otros, con absoluta igualdad”. A la Compañía le extraña que en las instrucciones dadas por las Comisiones se dispusiera que ellas mismas pidan su respuesta a las empresas y que, después de recibirlas, formulen un nuevo escrito, sin dar conocimiento a las compañías ni opción de contestarlo. NORTE se compromete a entregar la respuesta directamente a la Comisión, pero considera como justo y procedente que las compañías reciban el escrito definitivo de las Comisiones para que ellas puedan oponer a sus conclusiones, las rectificaciones y argumentos que le sean pertinentes.

La Introducción culmina con la manifestación de la “idea de base” del Informe de la Comisión según la interpretación de NORTE. Para la empresa, el Informe de la Comisión tiene como idea eje de todo el trabajo la supresión del anticipo que el Estado facilita para complemento de haberes al personal. En opinión de la empresa, es normal que la Comisión compuesta de funcionarios no haya podido substraerse al sentir general, pues “por todos los lados se ha hablado que deben suprimirse” (AHF P/113/258-3: Apartado “Introducción”). En nuestra opinión este análisis es correcto. La única puntualización es que no es tanto por la opinión popular, ni por las presiones de agentes, sino más bien por las dificultades presupuestarias del Estado en el momento de la Dictadura militar.

I. Verdadero concepto del anticipo y correcta forma de su contabilización

El apartado “I. Verdadero concepto del anticipo y correcta forma de su contabilización” comienza indagando sobre las causas que dieron lugar a la concesión del anticipo para el personal. Aquí es donde la opinión de NORTE deja mucho que desear por interesada y sesgada. En el apartado comienza señalando los argumentos del Informe de la Comisión. Los aumentos de haberes a que hace relación la Real Orden de 23 de marzo de 1920, confirmados por la Real Orden de 10 de abril de 1920, fueron prometidos por las compañías al personal para cuando los fondos existentes en su caja les permitiesen hacerlos efectivos, y el Estado, ejerciendo una función de banquero, no hizo más que ofrecer a las empresa que él les prestaría, a buena cuenta, lo que les faltase para su completo pago; es decir que “la concesión del Estado fue una sencilla operación de tesorería”. De esta concepción del anticipo -añade NORTE- se deduce que siendo las compañías “las que se crearon a sí mismas, de una manera espontánea y definitiva” [en el siglo XXI se sabe que no fue para nada espontánea], las cantidades totales pagadas por la elevación de haberes establecida en las Reales Órdenes antes mencionadas son verdaderos gastos de explotación a cargo de las empresas, no interviniendo en ellos el Estado sino para adelantar el dinero que faltara, con el mero carácter de prestamista. Para NORTE, esta concepción del anticipo es completamente equivocada.

²⁷ NORTE entiende que su interpretación es compartida por la totalidad de las empresas ferroviarias.

II. Reparos del Informe a las diversas partidas que componen las cuentas de explotación

En el apartado “II. Reparos del Informe a las diversas partidas que componen las cuentas de explotación”, NORTE intenta justificar los tres principales reparos que la Comisión hace a las cuentas de explotación de NORTE: (1) que el personal es excesivamente numeroso y está pagado en demasía, (2) que en las reparaciones del material móvil y de tracción, por alargarse demasiado la vida del mismo o por no haberse podido reparar a tiempo, se producen gastos de reparación que pueden estimarse extraordinarios y que no deben cargarse a la cuenta de explotación sino a las reservas, y (3) que en los conceptos de “Transformaciones con ampliaciones” y “Renovación de vía” se comprenden como gastos sumas que deberían también ser satisfechas por reservas.

“III. Previsión de los resultados del año 1923”

En este apartado la compañía presenta una previsión de los resultados del ejercicio 1923. Se realiza una presentación en tres columnas (cuadro 3). En una no se incorporan los gastos y el plus concedido con cargo al adelanto del Estado, es decir conforme al procedimiento contable elegido por NORTE. En otra columna se incluye el plus indicado entre los gastos. En la tercera columna se incluye la diferencia entre ambas - previsión de la compañía e Informe-.

Cuadro 3. Liquidación Probable del año 1923

LIQUIDACIÓN PROBABLE DEL AÑO 1923	Según el Informe	Según la compañía	Diferencia de la previsión de la compañía sobre el Informe
INGRESOS	312.000.000	314.000.000	+ 2.000.000
Administración central	3.003.000	3.721.000	+ 718.000
Dirección	2.208.000	2.251.000	+ 43.000
Reclamación	6.424.000	6.700.000	+ 276.000
Tráfico	918.000	909.000	- 9.000
Intervención	3.852.000	4.165.000	+ 313.000
Explotación	49.006.000	48.673.000	- 333.000
Material y Tracción	104.887.000	106.246.000	+ 1.359.000
Vía y obras	27.882.000	39.199.000	+ 11.377.000
Diferencia entre los pagos hechos con cargo al anticipo del Estado y las sumas recibidas de éste	2.286.000	5.500.000	+ 3.214.000
	200.466.000	217.364.000	+ 16.898.000
Pensiones	3.100.000	3.150.000	+ 50.000
Cargas	73.300.000	73.300.000	-
Total de gastos y cargas	276.866.000	293.814.000	+ 16.948.000
Excedente	35.134.000	20.186.000	- 14.948.000

Fuente: AHF P/113/258-3: Apartado “III. Previsión de los resultados del año 1923”.

La estructura del presupuesto de NORTE es mucho más adecuada que la de la Comisión. La columna de los conceptos está realizada en una única columna, siendo parecida a como se realiza actualmente, tras la adopción directa e indirecta de las International Financial Reporting Standards, y cómo se utilizaba en esa época en las empresas estadounidenses. El Cuadro detalla los ingresos, para posteriormente incluir los gastos y cargas. Por diferencia de los segundos sobre los primeros se obtiene el excedente, término aun utilizado en el PGC de entidades no lucrativas. El cuadro de la Comisión recogía los gastos, posteriormente los ingresos, y sin diferenciar claramente -cosa que realiza la empresa de forma adecuada- refleja el excedente.

“IV: Pronósticos para ejercicios posteriores”

En este apartado, la empresa destacó, los optimistas pronósticos que el Informe realizó para los ejercicios de NORTE posteriores al año 1923.

Un aspecto a destacar es que NORTE partía del hecho de que los gastos no iban a aumentar más en el futuro, a pesar de que en ese momento había medidas legislativas previstas, y evolución previsible del mercado, que hacían pensar que algunos costes aumentarían, como por ejemplo los laborales. Así indica expresamente NORTE para Explotación, Material y Tracción, talleres y Vía y obras. Esto es especialmente destacable y chocante en los gastos de personal porque afirma que “no se prevé aumento alguno para la implantación completa de la jornada de ocho horas” (AHF P/113/258-3: Apartado “IV: Pronósticos para ejercicios posteriores”).

“V. Materialización de las reservas”

En ese apartado, NORTE defiende su postura de realizar una operación para materializar sus reservas, “lógica y justa”, en su opinión (AHF P/113/258-3: Apartado “V. Materialización de las reservas”). Para NORTE, las buenas prácticas contables “universalmente seguidas”, establecen que los fondos que se inviertan en obras nuevas o en adquisición de material deben proceder de la emisión de obligaciones, “procurando siempre que el importe del activo revertible y el del pasivo consolidado sean equivalentes” (AHF P/113/258-3: Apartado “V. Materialización de las reservas”).

“VI. Examen de las conclusiones”

Para finalizar el documento, NORTE analiza las diez conclusiones del Informe, expresando con cuáles de ellas están de acuerdo y con cuáles no. Destaca la contestación sobre la segunda y la tercera.

Según la segunda conclusión del Informe, la compañía está obligada a reembolsar al Estado 12.823.000 pesetas en concepto de anticipo, por calcularse que excederán los beneficios del año 1923 de los de 1913. NORTE rechaza esta segunda conclusión del Informe porque la cuenta establecida por la Comisión para llegar a este resultado [contradiciéndose a sí misma, en cuanto no comprende los pluses del estado] disminuyó deliberadamente los gastos, poniendo a cargo de las reservas, sin más razón que porque éstas han sido contabilizadas siempre en NORTE, y también en todas las empresas similares del mundo, como gastos de

explotación. En nuestra opinión, es fácil ver un argumento puramente retórico en este análisis de NORTE.

La tercera conclusión del Informe establece que la compañía no necesita el anticipo del Estado. NORTE no está de acuerdo con ello puesto que tal afirmación se basa en la exposición errónea de la cuenta de explotación mostrada en la conclusión anterior. En nuestra opinión, la realidad económica-financiera de los registros contables de NORTE era negativa, por lo que claramente sí la necesitaban. Lo que por otro lado ocurría era que la Hacienda no quería pagarlas.

5. Informe relativo a la Compañía MZA

5.1. Informe relativo a la Compañía MZA realizado por la Segunda Comisión investigadora de la situación económica de las empresas del ferrocarril

El Informe relativo a la Compañía MZA realizado por la “Segunda Comisión investigadora de la situación económica de las empresas del ferrocarril”²⁸ está fechado en Madrid el 29 de noviembre de 1923 y firmado por el Jefe de la Segunda Comisión. Este Informe está compuesto por tres componentes: ámbito de la revisión, una opinión, y unas conclusiones. No obstante, no las diferencia en párrafos distintos, ni los ubica consecutivamente, ni mucho menos les coloca los títulos de cada componente.

Respecto al alcance, el informe establece que “La contabilidad general adoptada por la compañía, en cuanto a la parte examinada y comprobada, es (...)”. A continuación establece que se ha realizado después de un “detenido examen del Activo y Pasivo”, aunque la Comisión investigadora definió que no debía limitarse a ambas partidas sino ampliarse el estudio a las partidas que “estimen indispensable conocer a fondo para juzgar el estado económico”²⁹.

Respecto a la opinión, establece que “la contabilidad de los servicios no se oponen a la claridad de la general, pero algo la complican”. Más adelante indica que “la contabilidad general adoptada por la compañía (...) es buena, clara, aceptable y algunas veces previsoras”.

Las conclusiones son las siguientes:

1. La Comisión tenía el convencimiento adquirido con el examen, de que sería posible la reducción del número de agentes de la compañía, que llevaría a un mayor rendimiento de trabajo.

²⁸ La extensión del informe de la Segunda Comisión es mucho mayor que la de la Primera, por esa razón, el apartado de este trabajo referido a la Segunda Comisión es menor. La principal razón de este hecho se deriva de que las Comisiones detectaron más irregularidades de gestión en la compañía NORTE.

²⁹ Además, como anejos al Informe sobre los activos y pasivos se incluirán estados diversos que muestren: los ingresos de las empresas como productos de todas clases de las líneas, los gastos de las explotaciones de las líneas, los gastos generales de Consejos de Administración y otros semejantes, los gastos que representen las cargas financieras y los gastos representativos de los dividendos repartidos a los accionistas.

2. El personal ferroviario está en mucha mejor situación que el personal dependiente del Estado y de las demás empresas de servicios, por lo que la Comisión propone un descuento gradual de los haberes. Observa posible disminuir los gastos de personal en un 5 por cien.
3. La Comisión cree que el resto de gastos, que no son de personal, pueden disminuirse en un 10 por cien, eliminando todo “cuanto sea lujoso” y no del todo necesario.
4. El estado de las cuentas permite suponer un aumento de ingresos de siete millones de pesetas por tráfico, que producirá un aumento de beneficios de 3,36 millones.

Para complementar las conclusiones, la Segunda Comisión inspectora incluye un resumen con los efectos que tendrían las medidas propuestas, y la evolución previsible del mercado, de forma que pueda observarse el análisis cuantitativo de todos estos hechos. El resultado de la Comisión es que se produciría un aumento sobre los productos líquidos del año 1922 en 34,06 millones de pesetas (cuadro 4).

Cuadro 4. Resumen cuantitativo de las recomendaciones de la Segunda Comisión Inspectora

REDUCCIONES		Expresado en millones de pesetas
	5 por cien sobre los gastos de personal, mediante una gradual rebaja en los haberes y reducción en el número de agentes sobre 69,12	3,45
	Indemnizaciones por pérdidas	8
	Gastos de conservación	20
	10 por cien sobre los restantes gastos	5,05
AUMENTOS		
	Por el tráfico	3,36
	10 por cien sobre las tarifas actuales, aumentadas ya casi todas en un 15 por cien sobre las primitivas. Sobre 262 millones	26,2
SUMA		66,06
	Deducción del anticipo para personal y de su insuficiencia, considerados como ingresos	32
	Aumento sobre los productos líquidos del año 22	34,06

Fuente: elaboración propia a partir de los datos recogidos en el Informe relativo a la Compañía MZA realizado por la “Segunda Comisión investigadora de la situación económica de las empresas del ferrocarril”

Tras las conclusiones, la Comisión realiza tres recomendaciones a la empresa.

- La Comisión entiende que el aumento de tarifas propuesto es suficiente para competir con los transportes por carretera, “dada la extensión y condiciones de las líneas que constituyen la red de MZA”.

- La Comisión establece que el tanto por ciento de aumento de tarifas propuesto es un término medio, pues en las tarifas de viajeros, por ejemplo, convendría hacerlo variable para las distintas clases, con el fin de recargar menos a las más modestas.
- La Comisión cree que MZA debe reducir el número de billetes gratuitos y a precio reducido, concedidos a personas ajenas a la compañía.

Además de estas recomendaciones a la empresa, realiza dos recomendaciones al Estado, las cuales son importantes para el futuro de la auditoría y la contabilidad en España.

La Segunda Comisión recomienda la realización continuada de auditorías periódicas³⁰, en su opinión por personal público, con estas palabras: “sería de gran conveniencia establecer, a cargo de funcionarios con los debidos conocimientos de contabilidad, una constante inspección contable acerca de las entidades ferroviarias”. Los argumentos que esgrime la Comisión es intentar proteger a las compañías de los grupos de presión que puedan atentar sobre el prestigio de las ferroviarias: “por la posibilidad de que las empresas disimulen en la contabilidad sus verdaderos productos o de que aumenten los gastos ... y más que nada para que a las compañías de ferrocarriles no pueda atribuírseles la realización de aquella posibilidad, garantizándolas, por tanto de inculpaciones que hacen tener recientísimas campañas relacionadas con los asuntos ferroviarios y la facilidad con que desgraciadamente acoge gran parte del ambiente público rumores contra empresas que llaman grandes y poderosas”.

La Segunda Comisión recomienda la creación por parte del estado de una ley contable específica para empresas de ferrocarril: “Convendría imponer una norma fija a la contabilidad de las Compañías de ferrocarriles, porque siendo completamente discrecional actualmente la manera de cumplir el precepto legal de que todas las operaciones se reflejen en los libros, no ha encontrado la Comisión (...), la facilidad que aquella norma, de estar ya impuesta, le hubiera proporcionado”.

El Informe relativo a la Compañía MZA era más limitado que el de NORTE. El realizado por la Segunda Comisión Inspectoría se limitaba al balance³¹, no analizaba la cuenta de resultados ni las estadísticas incluidas en la memoria. Por el contrario el Informe de MZA ofrece mayores recomendaciones al Estado y a la empresa, que mientras en NORTE se limitaron a la discusión sobre las partidas contables. Lo que es indudable que Informes tan heterogéneos tienen su origen en la escasa planificación estatal de esta primera auditoría y en la inexistente coordinación entre los censores de ambas compañías.

³⁰ La Segunda Comisión recomienda que la contabilidad de la empresa “fuera intervenida” periódicamente por contables en ella especializados.

³¹ El análisis se limitó al balance, pero no fueron difundidos más datos que los expresados en este trabajo sobre el modo en que fue realizado este análisis.

5.2. Observaciones de la Compañía MZA al Informe relativo a la Compañía MZA

El Informe relativo a la Compañía MZA realizado por la Segunda Comisión Inspectora tuvo una repuesta escrita por parte del Director General de la Compañía MZA, fechada en Madrid el 6 de diciembre de 1923.

Las observaciones de la compañía son discordantes con las conclusiones y con las recomendaciones dirigidas a MZA, aunque coincidentes con las realizadas al Estado.

El Director General de la Compañía MZA realizó las siguientes observaciones:

- No es posible, a juicio de la Compañía, aumentar el producto líquido en 34 millones como apuntaba la Segunda Comisión Inspectora. Para ello se basa en la experiencia de las grandes compañías estadounidenses, inglesas y suizas en ese mismo año 1922. Por supuesto MZA tenía razón, lo único que se puede planear en el siglo XXI es por qué no incluyó a las entidades francesas.
- Es insuficiente, a juicio de la Compañía, el aumento de tarifas propuesto para sustituir el anticipo y resolverse el problema de la capacidad de las líneas. Este argumento es totalmente coincidente con lo afirmado por NORTE.
- MZA no confía en que se produzca una significativa disminución de gastos que según el informe puede producir la medida de reducir el número de billetes gratuitos y a precio reducido, concedidos a personas ajenas a la compañía. Este argumento es totalmente válido.

Por su parte, la Compañía está conforme con la creación por parte del estado de una ley contable específica para empresas de ferrocarril, y que la contabilidad de la empresa fuese intervenida por contables en ella especializados, sólo matiza que fuese lo suficientemente flexible como para que “pudieran caber sin extremada violencia las particularidades y condiciones distintas de unas y otras explotaciones”.

6. Conclusiones

La repercusión de la creación de comisiones investigadoras de la contabilidad a partir del Real Decreto de 20 de octubre de 1923 es máxima desde el punto de vista historiográfico, porque estas comisiones realizaron una de las primeras auditorías externas de estados financieros en España.

Es difícil conocer si verdaderamente esta revisión fue la primera auditoría en España, porque, por un lado, es controvertido identificar las cualidades que debe tener una revisión de estados contables para tener la calificación de auditoría, y por otro lado, porque siempre puede aparecer una revisión nueva en otro sector, o incluso en el mismo que haga replantearnos la novedad absoluta de esta revisión.

Sin embargo, el estudio de esta revisión debe tener un papel estelar entre los incipientes esfuerzos de revisión de los estados contable, tanto por su meticulosidad, como por su calidad.

Además, la revisión gubernamental de las cuentas de las concesionarias del ferrocarril tuvo un papel político innegable. Tanto que se nos plantea el interrogante de saber si la revisión tenía una motivación de conocer la situación económico-financiera de las compañías, o si en realidad fue un instrumento político para argumentar por parte del Gobierno la necesidad de que los anticipos que el Estado estaba abonando a las compañías, dejara de entregarse, sobre todo, por la escasez de fondos en las arcas públicas en ese momento. Nuestra opinión es que fue más un instrumento político que de validación de la situación económica, aunque su nivel de calidad, aun con deficiencias, es alto para el momento en que se realizó.

Los dos informes que llevaron a cabo las Comisiones pusieron los pilares sobre la contabilidad y la auditoría futura en España. Además, cada informe fue importante en una dimensión: el de NORTE en contabilidad, y el de MZA en la auditoría.

La “Primera Comisión investigadora de la situación económica de las empresas del ferrocarril” dedicada a NORTE es relevante por sus contenidos. En opinión de la Comisión, la situación económica y financiera de NORTE tenía una peor situación, y los criterios de contabilización tenían un número mayor de aspectos a corregir. Por esta razón, esta Comisión se centró en los aspectos de fondo y contenido, realizando un análisis muy detallado. Su importancia reside allí.

El Informe realizado sobre las cuentas de NORTE refleja el alcance del trabajo de revisión, donde se incide los principios de empresa en funcionamiento y la fiabilidad de la información contable: “todos los documentos y libros de contabilidad que ha sido preciso consultar y comprobar para hacer un minucioso estudio del funcionamiento de la empresa, comprobando los resultados que ofrecen sus balances publicados, examinando la documentación necesaria para cerciorarse de la exactitud con que son llevados a los libros principales y adquiriendo la seguridad de que las cifras contenidas en los balances y en las cuentas generales de explotación responden a la verdad de los hechos contables”.

Además, también se ocupó de los procedimientos del trabajo de auditoría, reconociendo a estas técnicas como indispensables para conocer la situación económica de la compañía en el presente y para el futuro. Por un lado, la Comisión elaboró los cuadros de vencimiento de todas las cargas de la compañía, tanto financieras como en relación con los anticipos reintegrables del Estado para adquisición de material móvil. Por otro lado, juzgando que los gastos que más influían en el resultado de explotación son el número y retribuciones de los agentes, la Comisión estudió las variaciones que experimentó el personal de todas las clases y las retribuciones que por todos los conceptos le correspondieron.

Asimismo, se establecen las materias claves y partidas más sensibles de la compañía para realizar un análisis lo más adecuado posible. Dentro de los objetivos de la revisión, la

Comisión observó cómo fundamental el estudio del criterio de la compañía para la clasificación de las obras en las vías y edificios al servicio de la explotación, punto esencial para determinar las cantidades que deban cargarse a la cuenta de primer establecimiento - aumentando la cifra de activo de la compañía-, o que deben considerarse como gastos de explotación. La Comisión fijó su atención en la extraordinaria elevación de las cifras dedicadas por NORTE a la “recomposición del material móvil” y a la renovación de vías. La Comisión, tras el estudio y causas que lo motivaron, obtuvo como consecuencia la necesidad de reducir ese gasto de explotación.

Respecto a la opinión, la Comisión afirmó que del examen de las cifras se deduce “la solidez del activo de la compañía y, por tanto, la absoluta garantía del pasivo”. Pero no sólo ofrece un dictamen en general, sino que se detalla un juicio sobre los criterios de contabilización de NORTE. La Comisión encontró acertada la repartición de los gastos, llevando a la partida de gastos de primer establecimiento los que corresponden a la mejora o ampliación de servicios o locales, y dejando en los de explotación los de renovación o sustitución “de lo ya existente”. No obstante, la Comisión estudió detalladamente cada una de las partidas de la compañía para identificar errores e irregularidades contables realizados por la compañía. Cuestionó, sobre todo, la forma de contabilizar los anticipos y el modo de gestionar la retribución de la plantilla. La Comisión consideró como inadecuado el registro del anticipo del personal concedido por el Estado ya que NORTE no lo registraba como un gasto de personal; esto hacía que las cuentas de NORTE tuvieran unos gastos de explotación menores a los que acontecían realmente en cada periodo. De la misma forma, la Comisión recriminó a NORTE haber incurrido en dos grandes defectos que elevaban en exceso los gastos de personal: tener plantillas sobredimensionadas y abonar sueldos demasiado elevados en relación con los trabajadores de otras industrias y con los funcionarios públicos.

Por último, la Comisión realizó una serie de recomendaciones: como consecuencia natural de los fines que tiene la compañía, y del carácter reversible al Estado del activo inmovilizado, la empresa debería constituir reservas que garanticen para el futuro la amortización del capital.

Por su parte, el Informe realizado por la “Segunda Comisión investigadora de la situación económica de las empresas del ferrocarril” se detiene en aspectos formales del trabajo de la auditoría, e incluso del informe de auditoría. Esta diferente forma de actuar, respecto al informe sobre NORTE, se debe a que la situación económica de MZA era más saludable y que sus registros contables eran más acertados, por lo que la Comisión no incidió tanto en evaluar su situación económico-financiera y la fiabilidad de sus registros contables. La Comisión de MZA -al contrario que hizo la Comisión que analizó NORTE- no incluyó en su informe una exposición numérica concreta sobre los datos sobre los que se realizó la revisión contable, y por esa razón, este trabajo no ha tenido la posibilidad de disponer de esa información. No obstante, los aspectos formales del trabajo de revisión y el informe fueron determinantes para el futuro de la auditoría.

El informe de la Comisión sobre MZA establece algunos componentes del alcance del trabajo de auditoría que persisten en el Informe actual, al establecer expresamente los estados

financieros analizados, los ejercicios contables que son revisados y el objetivo de la revisión. Además señala, de forma separada y posterior, la opinión. En esta opinión se indican cualidades de la información contable muy valoradas en la auditoría actual, como la claridad. También se indican actitudes de la contabilidad de la empresa analizada, como la prudencia.

El trabajo analizado culmina con una serie de recomendaciones a la gerencia, tanto de la buena gestión como de la adecuada contabilización.

Pero la creación de Comisiones Investigadoras de la Contabilidad de las compañías de octubre de 1923 tiene, además, una importancia máxima sobre la planificación de la contabilidad y la auditoría en España. La Segunda Comisión recomienda, y MZA está de acuerdo, en que se deberían realizar todos los años auditorías periódicas, en su opinión por personal público. De igual forma, la Segunda Comisión recomienda la creación por parte del Estado de una ley contable específica para empresas de ferrocarril, antecedente de la legislación contable obligatoria y, por ende de las adaptaciones sectoriales. En opinión de la Segunda Comisión se mejoraría el registro, tanto por su incidencia en la fiabilidad, como en la comparabilidad.

FUENTES DOCUMENTALES (ARCHIVO HISTÓRICO FERROVIARIO DE LA FUNDACIÓN DE LOS FERROCARRILES ESPAÑOLES)

AHF C/108/235: "Reales Ordenes autorizando las prórogas de anticipos".

AHF P/58/35. Informes realizados para el Consejo de Ministros y Ministro de Fomento, sobre los datos que justifican la elevación de tarifas

AHF P/59/45. Proyecto de ley presentado al Senado sobre un nuevo recargo del 35% sobre determinadas tarifas.

AHF P/59/46. Expediente relativo a la discusión sobre el proyecto de ley de aumento de 35 % en las tarifas en el Senado

AHF P/59/61. Respuesta dada por la Compañía MZA a la solicitud del Congreso de los Diputados sobre el proyecto de ley de aumento de tarifas y la explicación de la situación de la Compañía MZA en relación con otras Compañías

AHF P/59/67. Borradores sobre el proyecto de Real Decreto para el caso que el proyecto de ley de elevación de tarifas fuese concedida por este instrumento jurídico

AHF P/60/78. Expediente relativo a la elevación de tarifas ferroviarias y su tramitación legal.

AHF P/65/82-1. Carta remitida por F. Boix a E. Maristany el 24 de junio de 1920.

AHF P/113/254. Propuestas presentadas a la ponencia de ferrocarriles del Directorio Militar, según la R.O. sobre información pública del Régimen de Ferrocarriles y correspondencia.

AHF P/113/257-1. Reales Decretos organizando y nombrando las Comisiones. (1923 octubre 21/1923 octubre 22).

AHF P/113/257-2. Reales decretos sobre la entrega de anticipos para adquisición de material móvil. (1920 octubre 15/1923 noviembre 5).

AHF P/113/257-3: "Informe de la Comisión investigadora sobre la Compañía MZA". Datos económicos no entregados a las Comisiones. (1923 noviembre 28/1923 diciembre -)

AHF P/113/257-4: "Memoria sobre la situación económica de la Compañía MZA", *Segunda Comisión investigadora de la situación económica de las empresas de ferrocarriles*, 29 de noviembre de 1923.

AHF P/113/257-5: "Observaciones que a la Compañía MZA ha sugerido el informe redactado por la Comisión investigadora".

AHF P/113/257-6. Observaciones que a la Compañía MZA ha sugerido el informe redactado por la Comisión investigadora, rectificación a esas observaciones y datos recopilados para la réplica. (1923 noviembre 29/1923 diciembre 10).

AHF P/113/258-1: “Memoria sobre la situación económica de la Compañía de los Caminos de Hierro del Norte de España”, *Primera Comisión investigadora de la situación económica de las empresas de ferrocarriles*, 29 de noviembre de 1923.

AHF P/113/258-2: “Examen del activo y pasivo del balance de la compañía de los Caminos de Hierro del NORTE de España del año 1922”, *Primera Comisión investigadora de la situación económica de las empresas de ferrocarriles*, 29 de noviembre de 1923.

AHF P/113/258-3: “Contestación de la Compañía de los Caminos de Hierro del Norte de España al Informe redactado por la Primera Comisión investigadora de la situación económica de las empresas de ferrocarriles nombrada por Real Orden de 20 de octubre de 1923”.

AHF S/35/92-5. Expediente relativo a la Asamblea Nacional de Ferrocarriles organizada por acuerdo del II Congreso de Economía Nacional

AHF S/58/44. Relación de opiniones y conclusiones en la Asamblea Nacional de Ferrocarriles sobre cuestiones relativas al personal, la tarificación y a la estatificación de los ferrocarriles

AHF S/181/1: “Nota sobre huelgas de agentes empleados en Ferrocarriles”.

LEGISLACIÓN CONSULTADA

Código de Comercio de 1829.

Código de Comercio de 1885.

Real Decreto 17/1848, sobre compañías mercantiles por acciones, se establecían normas para la inspección de la contabilidad.

Real Orden de 12 de diciembre de 1857.

Reglamento para el ejercicio de las funciones que corresponden á los gobernadores de provincia y delegados especiales del Gobierno cerca de las Compañías mercantiles por acciones de 12 de diciembre de 1857.

Real Decreto del Ministerio de Fomento de 15 de octubre de 1920.

Reales Órdenes de 10 de octubre de 1923.

Real Decreto de Creación de las Comisiones para examinar la contabilidad de las empresas e informar acerca de la situación económica de las mismas, 20 de octubre de 1923.

Real Orden de Fomento de 28 de septiembre de 1925.

Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC).

Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (LAC)

Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio (RAC).

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Alvarado Riquelme, M. (1998): *Orígenes e historia de la auditoría. La auditoría en España y la Unión Europea: la independencia del auditor*, Tesis, Universidad Complutense de Madrid.

Arana Gondra, F. J. (1976): *La censura de cuentas en las sociedades anónimas. Régimen Jurídico y fundamentos de su reforma*, Ediciones ICE, Madrid.

Artola, M. (1978) “La acción del Estado”, M. ARTOLA (Dir.) (1978), *Los ferrocarriles en España, 1844-1943, I. El estado y los Ferrocarriles*, Madrid, Banco de España, Vol. 1, pp. 341-453.

Bentabol Manzanares, M^a A.; Guzmán Raja, I.; Montoya Chinchilla, Montoya, J. L. y Morales Caparrós, M^a J. (2011): “La amortización contable en España durante el primer cuarto del siglo XX (1900-1925): el caso de la Compañía de los Caminos de Hierro del Norte de España”, *X Congreso Internacional de la AEHE*, 8, 9 y 10 de Septiembre 2011, Universidad Pablo de Olavide, Carmona (Sevilla).

Cambó y Batlle, F. (Dir.) (1918-1921): *Elementos para el estudio del problema ferroviario en España*, 6 volúmenes, 1918-1921. 6 volúmenes, Ministerio de Fomento, Madrid: Gráficas Reunidas.

Carreras, A. (1999), "Los ferrocarriles en Europa: algunas perspectivas históricas", en M. Muñoz Rubio, J. Sanz Fernández y J. Vidal Olivares (eds.), *Siglo y medio del ferrocarril en España, 1848-1998*, Madrid, Fundación de los Ferrocarriles Españoles pp. 33-54.

Carreras, A. y Tafunell, X. (1997): "Spain: Big Manufacturing Firms between State and Market, 1917-1990", in A, Chandler, F. Amatori and T. Hikino (eds.), Cambridge: *Big Business and the Wealth of Nations*, 277-304.

--- (1996): "La gran empresa en la España contemporánea: entre el mercado y el estado", en F. Comín y P. Martín Aceña (eds.) (1996): *La empresa en la historia de España*, Madrid: Civitas, pp. 73-90.

--- (1993): "La gran empresa en España (1917-1974). Una primera aproximación", *Revista de Historia Industrial*, 3, 127-174.

Comin, F., Martín Aceña, P., Muñoz Rubio, M. y Vidal Olivares, J. (1998) *150 Años de Historia de los Ferrocarriles en España*, Madrid: Fundación Ferrocarriles Españoles-Anaya.

Fernández Peña, E. (1991): La contabilidad y sus profesionales en la España de los siglos XIX y XX. *Cuadernos de Estudios Empresariales*, Nº 1.

Fidalgo, E. y Miranda, R. (2006): "El sistema contable de la compañía de ferrocarriles de MZA en sus inicios (1857-1908): un estudio introductorio", *XII Encuentro ASEPUC*, Burgos.

Gaceta de los Caminos de Hierro (1912): 8 de octubre de 1912.

Goxéns Duch, A. (1985): "Un antecedente de la auditoría de la sociedad anónima", *Partida Doble*, enero, 17-20.

Martínez Aquerreta, L. J. (1908): *El Estado y las Compañías Ferroviarias*, Madrid: Imprenta de A. Marzo.

Montoya Chinchilla, J. L. y Guzmán Raja, I. (2012): Regulación contable del sector ferroviario español en el primer cuarto del siglo XX (1900-1925), *DE COMPUTIS Revista Española de Historia de la Contabilidad Spanish Journal of Accounting History*, nº 17, diciembre, 1-41.

--- (2011): La Compañía de los Caminos de Hierro del Norte de España: análisis de su cuenta de explotación (1900-1925). *Revista Tst*, nº21, pp.112-141, Madrid.

--- (2010): El ferrocarril de Asturias, Galicia y León (A.G.L.): un estudio de contabilidad comparado (1900-1925), *Comunicación del VII Encuentro de trabajo sobre Historia de la Contabilidad*, León.

NORTE, Compañía de los Caminos de Hierro del Norte de España (1940): *Compañía de los Caminos de Hierro del Norte de España (1859-1939). Historia, Actuación, Ingresos, Gastos y Balance, vol. I. Texto y Gráficos, 2 volúmenes. Cuadros Estadísticos*, Madrid: Espasa Calpe.

--- (1922): *Materias comprendidas en el examen del empleado principal*, Madrid: Imprenta Central de los Ferrocarriles.

NORTE y MZA (1933) *Problema de los Ferrocarriles: antecedentes, datos, soluciones*. Madrid: Gráfica Administrativa.

---- (1932) *El problema ferroviario. Estudios realizados y medidas legislativas adoptadas en España para intentar su resolución, 1918-1932*. septiembre, Madrid: Gráfica Administrativa.

NORTE, MZA, Andaluces y MCP (Compañía de los Caminos de Hierro del Norte de España; Compañía de los Ferrocarriles de Madrid a Zaragoza y a Alicante.; Compañía de Ferrocarriles Andaluces; Compañía de los Ferrocarriles de Madrid a Cáceres y Portugal (1919): *Exposición que han elevado las principales compañías ferroviarias de España al Excelentísimo Señor Presidente del Consejo de Ministros justificando la necesidad de que sea autorizado una nueva elevación general de las tarifas de transportes*, 30 de noviembre de 1919, Madrid: Imp. Hijos E. Minuesa.

Olariaga, L. (1920): "Suplemento de ciencias sociales y económicas", Periódico *El Sol*, 22 de junio de 1920.

Ortúñez Goicolea, P. P. (1999): *El proceso de nacionalización de los Ferrocarriles en España. Historia de las grandes compañías, 1913-1943*, Tesis Doctoral, Universidad de Valladolid.

Santos Cabalgante, B.; Fidalgo, E y Santos Cebrián, M. (2012): "Construcción de la infraestructura ferroviaria en España a través de la contabilidad: estudio histórico- contable de MZA (1856-1874)", *Revista Española de Historia de la Contabilidad "De Computis"* nº 17, Diciembre, pp 158- 186.

Santos Cabalgante, B.; Santos Cebrián, M.; Fidalgo Cerviño, E. (2011a): La actividad empresarial y la representatividad de las cifras contables: el caso de MZA en sus inicios (1856-1858), *II International Conference Before and after Luca Pacioli*, Sansepolcro, Perugia, Florencia, 17-19.6.2011, 745-785.

--- (2011b): “Estudio de incidencias de la estructura organizativa en el sistema de información contable: el caso de MZA en el siglo XIX (bienio 1857- 1858)”. *International Congress on Cost Control Barcelona 2011 XII Jornada de ASEPUC de Contabilidad de Costes y de Gestión*, 17-18 March: 83-98.

Tedde de Lorca, P. (1996) “La expansión de las grandes compañías ferroviarias españolas: Norte, MZA y Andaluces (1865-1930)”, F. Comín y P. Martín Aceña (eds.), *La empresa en la historia de España*, Madrid: Civitas, pp. 264-301.

--- (1991): “El sector financiero”, en M. Artola (dir.), *Enciclopedia de Historia de España*, Madrid: Alianza.

--- (1978): “Las compañías ferroviarias en España (1855-1935)”, en Miguel Artola (dir.) *Los ferrocarriles en España, 1844-1943*, Madrid, Servicio de Estudios del Banco de España, Vol. 2, pp. 9-354.

--- (1974): «La banca privada española durante la Restauración (1974-1914)», en G. Tortella (dir.). *La banca española durante la Restauración*, vol. 1, pp. 217-245.

Torre, Enrique de la (1892-1935): *Anuario de Ferrocarriles Españoles*, Imprenta de Alrededor del Mundo, Madrid.

Villacorta, M.A. y Martínez Vara, T. (2009): “Aproximación al sistema contable de los Talleres Ferroviarios de MZA durante el siglo XIX”. *Revista Española de Historia de la Contabilidad “De Computis”*, nº 11, Diciembre, pp. 116-135.

Miguel Ángel Villacorta Hernández es profesor del Departamento de Economía Financiera y Contabilidad II de la Universidad Complutense de Madrid. Su e-mail es: mianvi@ucm.es

Alexander Müller es profesor del Departamento de Economía Financiera y Contabilidad II de la Universidad Complutense de Madrid. Su e-mail es: alexander.muller@ccee.ucm.es