

REGULACIÓN CONTABLE DEL SECTOR FERROVIARIO ESPAÑOL EN EL PRIMER CUARTO DEL SIGLO XX (1900-1925)

ACCOUNTING REGULATION OF SPANISH RAIL IN THE FIRST QUARTER OF THE TWENTIETH CENTURY (1900- 1925)

José Luís Montoya Chinchilla

Isidoro Guzmán Raja

RESUMEN

El sector ferroviario español ha sido uno de los más prolíficamente estudiado desde diversos ámbitos, debido al importante papel que ha desarrollado en su contribución al progreso económico. Sin embargo, los aspectos contables de las compañías ferroviarias han sido relativamente poco tratados, cuestión ciertamente paradójica si tenemos en cuenta su aportación al desarrollo de la contabilidad en dicho sector, dada la acuciante necesidad padecida por las compañías ferroviarias en esta materia, al tener que editar regulaciones de cuño propio debido a la escasa legislación aplicable durante el periodo de tiempo objeto de estudio.

En el contexto descrito, el presente trabajo examina en primer lugar la normativa contable concerniente a las compañías de ferrocarriles en España durante el primer cuarto del siglo XX, recogida de forma casi exclusiva en el Código de Comercio de 1885, analizando posteriormente el desarrollo de sus procesos contables mediante el análisis de los reglamentos e instrucciones dictados por las propias empresas en el ámbito de sus competencias, con especial referencia a los publicados por la Compañía de los Caminos de Hierro del Norte de España (NORTE) y la Compañía de los Ferrocarriles de Madrid a Zaragoza y a Alicante (MZA) por su importancia dentro del sector, que sin duda contribuyeron intrínsecamente a un avance del progreso científico de la disciplina contable.

Considerando las especiales características del sector, la contabilidad se adaptaba a las tres fases que caracterizaban este tipo de negocios (concesión, construcción de la línea y explotación), alcanzando un mayor desarrollo en la última etapa referida a la explotación.

La valoración que podemos dar de los sistemas contables examinados, pese a que se atisban algunas inconsistencias conceptuales, es satisfactoria por la detallada y minuciosa precisión de los registros contables propiciada por las propias regulaciones internas de las compañías, tanto en el ámbito del detalle de los ingresos y gastos de la explotación, como en lo que concierne a las principales rúbricas del balance de la compañías, documento que debía presentarse al cierre de cada año natural, siendo preceptiva su publicación en la Gaceta de Madrid.

ABSTRACT:

The Spanish railway sector has been one of the most prolifically studied from various fields, due to the important role that it has developed in its contribution to economic progress. However, the accounting aspects of the railway companies have received relatively little attention; an issue certainly paradoxical if we consider their contribution to the development of accounting in this sector, given the pressing need suffered by such corporations from having to edit their own regulations in the light of the scant legislation applicable in the sector during the time period under study.

In the context described, this paper first examines the accounting rules concerning the railway companies in Spain during the first quarter of the twentieth century, collected almost exclusively in the Commercial Code of 1885. Subsequently the development of accounting processes is analyzed through the study of the regulations and instructions issued by the companies themselves within the scope of their powers, with particular reference to those published by the Company of the Iron Roads of the North of Spain (NORTE) and the Madrid to Zaragoza and Alicante Railway Company (MZA) due to their importance in the sector, which undoubtedly contributed to scientific progress in accounting.

Considering the special characteristics of the sector, accounting was adapted to the three phases that characterize this type of business (concession, construction and operation of the line), reaching greater development in the last stage referring to the exploitation.

The valuation we can give the accounting systems examined, although some conceptual inconsistencies can be discerned, is satisfactory for the detailed and meticulous accuracy of accounting records prompted by the companies' own internal regulations, both in the details of revenue and operating expenses, as well as regarding the main items of the balance of the companies, a document to be submitted at the end of each calendar year, with mandatory publication in the *Gaceta de Madrid*.

PALABRAS CLAVE:

contabilidad, procesos contables, ferrocarril, empresas ferroviarias, historia de la contabilidad.

KEYWORDS:

accounting, accounting procedures, railway, railway companies, accounting history.

1. Introducción

Son muchos los estudios que en todos los países industrializados se han venido publicando para avanzar en el conocimiento del sector ferroviario desde distintas perspectivas, debido a la importancia del ferrocarril dentro del proceso histórico de la Revolución Industrial. En este sentido, abundan los trabajos de dicho sector circunscritos al área de la Historia Económica¹ en España, pero, sin embargo, no son tantos los que han abordado el estudio y examen de la contabilidad de las compañías ferroviarias², por lo que el presente trabajo intenta contribuir al impulso de esta línea de investigación concerniente al ferrocarril español, destacando a este respecto Hernández (1998) la vigencia de los caminos

¹ Artola (Dir.) (1978) y Comín, Martín Aceña, Muñoz y Vidal (1998); una visión historiográfica en el largo plazo, Cuéllar (2007a).

² Pudiendo citar al respecto los de Fidalgo y Miranda (2006), Villacorta y Martínez (2009), Santos et al. (2011) y Montoya y Guzmán (2010 y 2011).

de acercamiento y colaboración entre las disciplinas de la Historia de la Contabilidad y la Historia Económica.

El sector del transporte ferroviario fue el primero en desarrollar las formas organizativas típicas de las grandes corporaciones que hoy conocemos y que Chandler (1964) calificó como Big Business debido al tamaño³, la complejidad de su organización y el elevado porcentaje de costes fijos de su estructura.

De las diez empresas más grandes en España a finales del siglo XIX, seis pertenecían al sector de transporte ferroviario, representando más del 71% del total de los activos⁴, las cuales presentaban un alto grado de dificultad en su gestión interna, sin precedentes históricos hasta ese momento, lo que obligó a las compañías ferroviarias a iniciar una búsqueda de nuevas estructuras de gestión empresarial⁵.

En el contexto descrito, el objetivo del presente trabajo es examinar la normativa contable en España a principios del siglo XX concerniente a las compañías de ferrocarriles, recogida de forma casi exclusiva en el Código de Comercio de 1885, analizando posteriormente el desarrollo de sus procesos contables mediante el estudio de los reglamentos e instrucciones de las propias empresas en el ámbito de sus competencias.

El estudio de la regulación contable durante el siglo XIX ha pasado generalmente inadvertido en voluminosos manuales dedicados a la codificación mercantil, que, sin embargo, merece nuevas aportaciones desde la perspectiva histórica contable, dado que fue en ese momento cuando comenzaron a desarrollarse las ideas que están configurando la faz de la contabilidad moderna⁶. En este sentido, ha surgido un nuevo concepto en sentido amplio de la Historia de la Contabilidad, cuya finalidad primaria podría identificarse con la de “extraer todos los conocimientos que puedan obtenerse a partir de los libros de cuentas y de la documentación contable en general”, trascendiendo de esta forma la Historia de la Contabilidad de la propia disciplina de la que deviene para convertirse en una vía privilegiada de carácter metodológico que permite aproximarse a cualquier índole de investigación histórica, a partir del estudio de los libros de cuentas⁷.

El resto del trabajo se estructura de la siguiente forma: En el apartado segundo se recoge la regulación contable en el siglo XIX a partir de los Códigos de Comercio de 1829 y 1885; el apartado tercero incluye el análisis de la contabilidad de las compañías ferroviarias, dedicando un último apartado para remarcar las conclusiones más relevantes del estudio.

³ Pennsylvania Railroad (EEUU) empleaba en 1890 a más de 110.000 trabajadores, situándose como la empresa de mayor tamaño del mundo (Vidal, 1997).

⁴ Carreras y Tafunell (1993).

⁵ Vidal (1997).

⁶ Hernández (1996).

⁷ Hernández (2011).

2. Introducción a la regulación contable de las compañías ferroviarias

2.1. Regulación contable en el siglo XIX: el Código de Comercio de 1829

La regulación contable de la actividad económica de las empresas ferroviarias desde su nacimiento legal a través de la Ley de Ferrocarriles de 1855, estuvo soportada en un primer estadio en el Código de Comercio de 1829, legislación que durante más de medio siglo fue objeto de diversas propuestas de modificación, aunque finalmente tan sólo fue reformado en dos ocasiones: en 1868, con motivo de la supresión de la jurisdicción especial de los Tribunales de Comercio, y posteriormente, en 1878, para cambiar la legislación en materia de quiebras, siendo finalmente derogado por el Código de Comercio de 1885.

De acuerdo al articulado del Código de 1829, los libros de contabilidad que debían llevar los comerciantes con carácter obligatorio eran tres: Diario, Mayor y de Inventarios, junto con un libro Copiador de cartas y telegramas, si bien, graduaba el propio texto normativo los distintos tipos de obligaciones en cuanto a la llevanza de la contabilidad según se tratase de comerciante al por mayor o al por menor, con exigencias menores para estos últimos, que con posterioridad fueron objeto de nivelación en el sentido de exigir más a los pequeños comerciantes respecto de los mayoristas. Así, en el Código de Comercio de 1885 se exigiría a todos los comerciantes la confección de un balance general al final de cada año, que implicaba un mayor esfuerzo para los minoristas que hasta entonces sólo tenían obligación de confeccionarlo cada tres años, mientras que a sensu contrario, se permitía la anotación en un único asiento del producto de todas las ventas diarias al contado, cuando anteriormente dicha posibilidad sólo era aplicable al comerciante al por menor.

La contabilidad se entendía secreta, aunque se concretaban los supuestos en que podía ser levantada tal obligación, a saber, juicios de sucesión universal, liquidación de compañía y quiebra. Los libros contables debían llevarse con los requisitos exigidos para que pudieran tener valor en juicio, siendo probablemente esto último el verdadero acicate del comerciante para procurar una ordenada llevanza de la contabilidad, si bien se establecían sanciones de tipo pecuniaria por la inobservancia u ocultación de la contabilidad, que posteriormente serían eliminadas de acuerdo con el contenido de una parte del proyecto de reforma de Código de 1829 publicado en 1869, en el que se propugnaba la abolición de cualquier medida que pudiera menoscabar la normal realización de actividades económicas, cuestión de la que finalmente se haría eco el Código de 1885 (Bernal, 2000).

En definitiva, el Código de Comercio de 1829 supuso la generalización de la obligación de llevanza de la contabilidad para todos los comerciantes, a la que obviamente no fueron ajenas las compañías ferroviarias españolas, susceptibles de comparación con grandes empresas industriales cuyas sucursales se identificaban con las distintas estaciones establecidas en sus líneas respectivas, siendo sus corresponsales los que venían a constituir las demás empresas con las que combinaban su servicio en interés mutuo y del público en general.

Aunque, como se ha expuesto, las empresas ferroviarias estaban sujetas normativamente al Código de Comercio respecto de su contabilidad, cabe señalar, no obstante, que era una práctica generalizada que cada compañía tuviera establecido un sistema particular de clasificación de sus productos y gastos, así como un *reglamento* en el que se consignaban sus principios uniformes de contabilidad, además de las relaciones de esta parte del servicio con las demás, sin que los citados reglamentos de contabilidad fueran similares en todas las compañías, rigiéndose cada una de ellas por el suyo propio, sin perjuicio de que todos obedecían a un mismo fin, por lo que normalmente las diferencias existentes era de orden secundario determinadas por las especiales necesidades de cada empresa y por el sistema con el que organizaban sus múltiples servicios⁸, debiendo subrayarse al respecto que la preocupación mostrada por el sector ferroviario respecto a la normalización contable ha sido considerada por algunos investigadores como el inicio de la denominada contabilidad moderna (Valdaliso López, 2000).

La contabilidad general de un ferrocarril, como la de cualquier otro negocio de elevado movimiento y detalle, era una contabilidad de resultados globales, y por tanto no ofrecía particularidades específicas si se contemplaba desde la perspectiva del estudio del momento de algunas cuentas impersonales.

Sin embargo, si bajo el aspecto descrito podía calificarse de sencilla, no lo era ya tanto por lo que refería a la determinación, clasificación y comprobación de las partidas que constituían su movimiento, en cuyas operaciones estribaba precisamente su interés, novedad e importancia.

Dicho en otro términos, si podía ser fácil en toda empresa ferroviaria la gestión del “tenedor de libros”, limitada a registrar periódicamente en los libros Diario y Mayor los resultados globales del tráfico, se mostraba en extremo difícil, compleja y delicada, y sobre todo de gran responsabilidad, la labor del “jefe de contabilidad”, obligado a llevar bajo su dirección la intervención y estadística, así como a examinar, compulsar y comprobar hasta en sus menores detalles las distintas partidas y conceptos que componían el tráfico diario de la línea, debiendo clasificarlas y agruparlas convenientemente después para formar el estado resumido que debía pasar a la teneduría y posteriormente a conformar los asientos contables correspondientes que se deberían asentar en los libros de contabilidad antes mencionados (Oliver, 1885)⁹.

⁸ El lector interesado puede conocer con más profundidad el contenido de los reglamentos de contabilidad general consultando la obra de Garcés (1869): *Diccionario razonado y práctico de los ferrocarriles españoles bajo el aspecto legal, técnico administrativo y comercial de los mismos*, Imprenta de Campuzano Hermanos, Madrid.

⁹ La responsabilidad de los “jefes de contabilidad” se pone de manifiesto de forma palmaria en la *Instrucción General nº 1 sobre la organización de los Servicios de la Compañía NORTE*, a la que posteriormente se hace referencia en el epígrafe 2.1 del presente trabajo.

2.2. Regulación contable a comienzos del siglo XX: El Código de Comercio de 1885

El presente estudio se circunscribe temporalmente al primer cuarto del siglo XX, momento histórico en el que desde el punto de vista de la legislación mercantil se encontraba vigente el Código de Comercio de 1885, que había entrado en vigor el día 1 de enero de 1886 derogando el Código de 1829.

El nuevo texto establecía en su Título III del Libro Primero (artículos 33 a 49) que los comerciantes¹⁰ debían llevar necesariamente un libro de Inventarios y Balance, un libro Diario, un libro Mayor, un Copiador de cartas y telegramas y otros que pudieran ordenar las leyes especiales en los distintos sectores económicos. Además las sociedades mercantiles – entre las que se contaban obviamente las compañías ferroviarias- debían cumplimentar adicionalmente un libro de actas, donde se hicieran constar todos los acuerdos tomados por las Juntas Generales de socios y los Consejos de Administración (art. 33), recomendando el propio texto legislativo la llevanza de los libros contables que cada empresa estimase convenientes según el sistema de contabilidad que pudieran adoptar (art. 34), hecho que tomó carta de naturaleza en las compañías ferroviarias españolas. Los citados libros también podrían ser legalizados a instancia de parte, aunque la normativa no obligaba a ello.

En concreto, el texto normativo citado disponía el contenido de cada uno de los diferentes libros obligatorios en los siguientes términos:

- *Libro de Inventarios y Balances*¹¹ (art. 37): este libro debía comenzar con el inventario formado por el comerciante al tiempo de dar principio a sus operaciones, conteniendo la relación exacta del dinero, valores, créditos, efectos al cobro, bienes muebles e inmuebles, mercaderías y efectos de todas clases, apreciados en su valor real y que constituían su Activo. Además, en el mismo debía de inscribirse la relación exacta de sus deudas y toda clase de obligaciones pendientes, si las había, y que formaban su Pasivo, fijando, por tanto, como Capital con el que iniciaba sus operaciones la diferencia exacta entre el Activo y el Pasivo. Posteriormente y de forma anual, el comerciante debía extender en el mismo libro el balance general de los negocios, con los pormenores antes indicados, y de acuerdo con los asientos procedentes del Libro Diario, sin reserva ni omisión alguna, bajo su firma y responsabilidad.

¹⁰ El Código de Comercio de 1885 establecía en su artículo 1º que, entre otros, tenían la condición de “comerciantes” las compañías mercantiles o industriales constituidas con arreglo a dicho código.

¹¹ El Proyecto para la reforma del Código de Comercio de 1829, publicado en 1882, recogía la enumeración definitiva de los libros de contabilidad que necesariamente debía llevar el comerciante: Inventarios y Balances, Diario, Mayor y los demás que ordenaran las leyes, apreciándose en opinión de Bernal (2000) una posición preeminente del primero de ellos (Libro de Inventarios y Balances) con relación al resto.

- *Libro Diario* (art. 38): la primera partida de este libro debía ser el resultado del inventario inscrito en el Libro de Inventario y Balances, dividido en una o varias cuentas consecutivas según el sistema de contabilidad adoptado. Posteriormente seguirían día por día todas las operaciones llevadas a cabo por el comerciante, expresando en cada asiento el cargo y descargo de las respectivas cuentas. En el caso en que las operaciones fueran numerosas, cualquiera que fuese su importancia, o cuando hubiesen tenido lugar fuera del domicilio, podían anotarse en un solo asiento las que se referían a cada cuenta y día, pero guardando en la expresión de ellas, cuando se detallaban, el orden mismo en que se habían verificado. Asimismo, también debían anotarse en la fecha en que se retirase de caja las cantidades que el comerciante destinaba a sus gastos domésticos, llevándose a una cuenta especial que para su control se abría en el Libro Mayor.
- *Libro Mayor* (art. 39): en este libro se debían abrir por Debe y Haber las cuentas con cada objeto o persona en particular, trasladando al mismo por orden riguroso de fechas los asientos del Libro Diario referentes a ellas, por lo que el Libro Mayor venía a ser el Diario clasificado y abreviado.
- *Libro de Actas* (art. 40): Este libro debía contener los acuerdos que se tomaban por las compañías en juntas o por sus administradores, expresando la fecha, los asistentes, los votos emitidos y cualquier otra información que condujese al exacto conocimiento de lo acordado, debiendo estar debidamente firmada cada acta por gerentes, directores o administradores que estuvieran encargados de la gestión de la sociedad, o los determinados por sus estatutos o bases que la rigiesen.
- *Libro copiator de cartas y telegramas* (art. 41): A este libro debían ser trascritas a mano o valiéndose de un medio mecánico cualquiera, íntegra y sucesivamente, por orden de fechas, incluidas la antefirma y firma, todas las cartas que el comerciante escribiese relativas a su tráfico mercantil, así como los despachos telegráficos que hubiese expedido. En cuanto a las cartas y despachos telegráficos recibidos relativos a sus negociaciones, solo se observaba la obligación de conservarlas cuidadosamente en legajos de forma ordenada (art. 42).

Para la legalización de los libros contables, éstos debían estar debidamente encuadernados, forrados y foliados, y presentados al Juez municipal¹² del distrito donde tuviera su establecimiento mercantil la compañía, a efectos de que en el primer folio de cada uno de ellos inscribiese una nota firmada de los que tuviere el libro, estampando además en

¹² La R.O. de 29 de diciembre de 1885 disponía que la legalización de los libros comerciales, dado el pequeño trabajo que imponía, se haría por los Jueces municipales, sin recibir por ello derecho alguno. Posteriormente, la R.O. de 27 de noviembre de 1912 decretaba que los Jueces municipales entregasen un recibo al presentante los libros, con indicación de la fecha y hora de la recepción y del plazo que, según el trabajo pendiente de la oficina, había de tardar en despacharse, fijando a su vez que este plazo no podría ser superior a veinte días hábiles, y que el despacho de los libros se haría por riguroso orden de presentación, sin que por los encargados de realizarla y bajo la responsabilidad a que hubiere lugar, pudieran ser propuestas unas solicitudes a otras.

todas las hojas el sello del Juzgado municipal que lo diligenciaba (art. 36). Además, se establecía la obligación de conservar toda la documentación contable durante el periodo de tiempo que durase el negocio y hasta cinco años después de haberlo liquidado (art. 49).

Respecto a la ejecución material de la contabilidad de la compañía, el Código de Comercio establecía (art. 43) criterios generales para su presentación, indicando que los comerciantes debían llevar sus libros con claridad, por orden de fechas, sin blancos, interpolaciones, raspaduras ni tachaduras, y sin presentar señales de haber sido alterados sustituyendo o arrancando los folios o de cualquier otra manera. A propósito de los errores u omisiones en que hubieran incurrido, los mismos debían ser salvados a continuación e inmediatamente de ser advertidos, explicando en qué consistían y extendiendo en el concepto como se debía de haber presentado el correspondiente apunte, añadiendo además, cuando hubiese transcurrido cierto tiempo desde la comisión del error u omisión, una nota al margen del apunte erróneo precisando que había sido corregido.

El comerciante podía llevar personalmente la contabilidad, o bien delegar en personas expresamente autorizadas para ello (art. 35), presumiéndose concedida tal autorización, salvo prueba en contrario. No obstante, la delegación en la llevanza de la contabilidad fue un tema ciertamente controvertido, tal como lo evidencia el comentario que Oliver (1897, Tomo I, pp. 13-14) realiza al respecto en los siguientes términos: “si la conciencia del comerciante debe hallarse en los libros, y el Juez debe estar seguro de encontrarla en ellos; si los interesados en los negocios, liquidaciones y participaciones de una casa comercial, necesitan hallar en los libros la verdadera historia de todas las operaciones de la misma; si en el comercio de buena fe, el hombre honrado y probo, en sus malos o desgraciados negocios, tiene el escudo de su dignidad, en medio de la mayor desdicha, en los libros, por ellos se han de ilustrar sus acreedores, por ellos se ha de calificar la quiebra, por ellos en fin, sabe el comerciante sus pérdidas y sus ganancias, y determina la conducta que ha de seguir para lo sucesivo. Pues si tanta importancia tienen los libros de comercio, ¿cómo el legislador no ha significado de un modo concluyente que estos no puede llevarlos cualquier mancebo a falta del comerciante?. En el párrafo transcrito parece reclamarse de alguna manera la necesidad de conocimientos técnicos para la llevanza de los libros contables con objeto de que la contabilidad pudiera cumplir su fin último, de tal forma que “...con personalidad propia el tenedor de libros y responsabilidad personal por los asientos que hiciera, sería un valladar siempre en el que fraude o mala fe se estrellarían, y debe tenerse en cuenta que en muchos casos los asuntos comerciales y de crédito son verdaderamente de orden público”.

En cuanto al método de contabilidad que se debía utilizar, el Código de Comercio parecía reconocer la existencias de distintas alternativas al recoger textualmente la frase “*según el sistema de contabilidad que se adopte*” en su artículo 34. Sin embargo, el propio artículo 38, al referirse al Libro Diario señalaba que “seguirán después día por día todas sus operaciones, expresando cada asiento el cargo y el descargo de las respectivas cuentas”, por lo que esta forma de expresión venía a descartar la utilización del método de “partida simple” en favor del de “partida doble”, extremo que se confirma atendiendo al contenido del artículo 40

del citado texto normativo que señalaba textualmente lo siguiente: “las cuentas con cada objeto o persona se abrirán además por Debe y Haber en el libro Mayor”.

3. La contabilidad de las compañías de ferrocarriles

3.1. Principales aspectos de la normativa contable aplicables a las compañías ferroviarias

Como se ha podido evidenciar, el Código de Comercio de 1885 se limitaba a especificar los libros obligatorios que debían llevar los comerciantes, enumerando algunas pautas generales a tener en cuenta a la hora de su formulación, sin que en ningún caso recogiese un desarrollo exhaustivo en cuanto a la normalización contable aplicable, como posteriormente ha ocurrido en España desde el año 1973 y hasta la actualidad con la puesta en práctica de los distintos planes generales de contabilidad y sus adaptaciones sectoriales.

Es por esto que las compañías ferroviarias se vieron en la necesidad de emitir sus propios reglamentos con la intención de establecer de forma uniforme los principios contables de aplicación, así como las instrucciones necesarias para poder llevar a cabo la actividad contable en cada compañía. En esta materia también las dos grandes compañías del sector, Norte y MZA fueron las que emitieron unos reglamentos más completos y detallados, siendo copiados en la mayoría de las ocasiones por otras compañías más pequeñas.

Ante la situación descrita, en el sector ferroviario fue común, como se dijo, establecer un sistema particular de clasificación de sus productos y gastos, así como un reglamento en que se consignaran los principios uniformes de contabilidad. En este orden de generalización, el Código de Comercio recogía en la Sección 9ª del Libro Segundo de su Título I (artículos 184 a 192) una referencia expresa a las *compañías de ferrocarriles y demás obras publicas* en cuanto a la información concreta que este tipo de compañías mercantiles debían suministrar en la esfera contable, clasificando sus operaciones en dos grandes apartados:

- a) construcción de las vías férreas y demás obras publicas de cualquier clase, y
- b) explotación de las mismas, bien a perpetuidad o durante el plazo señalado en la concesión (art. 184).

Respecto a la financiación de este tipo de empresas, se hacía referencia a su capital social y a las subvenciones estatales, supeditando la constitución de las sociedades ferroviarias a la completa suscripción del capital y a su realización en una cuarta parte del mismo (art. 185). Además, también se abordaban los asuntos referentes a la emisión y amortización de obligaciones, así como a la posibilidad de vender, ceder y traspasar sus derechos de concesión y su posible fusión con otras empresas del ramo (arts. 186 a 189), para lo cual la norma exigía los siguientes requisitos:

- a) El consentimiento unánime de los socios, a menos que en los estatutos se hubiesen establecido otras reglas para alterar el objeto social.
- b) El consentimiento de todos los acreedores, si bien éste no era necesario cuando se respetasen las garantías e hipotecas, conservando los acreedores la integridad de sus respectivos derechos.
- c) La autorización del Gobierno en los casos de que la empresa gozase de subvención directa del Estado, o hubiese sido concedida por una ley u otra disposición gubernativa.

Ante la parquedad del texto normativo en materia contable, en el presente epígrafe se pretende dar a conocer de una forma más detallada la contabilidad general de las compañías de ferrocarriles, para lo cual nos apoyamos en documentos obtenidos del archivo de la Fundación de los Ferrocarriles Españoles con sede en Madrid, en los que se recogen de forma específica los pormenores de la teneduría de libros en el sector ferroviario. En este sentido, la *Instrucción General Número 1 sobre la Organización de los Servicios de la Compañía de los Caminos de Hierro del Norte de España* (en adelante NORTE), publicada con fecha 30 de septiembre de 1900, al hacer referencia a las actividades relacionadas con la contabilidad de la compañía señalaba en su apartado 8º lo siguiente:

“Contabilidad Central: La Contabilidad central estará encomendada a un agente que llevará el título de Jefe de la Contabilidad Central.

Su misión consistirá: en dirigir la Contabilidad Central, las contabilidades especiales de las cuatro Divisiones¹³, la de las Minas y de las Agencias de Aduanas, el Servicio de Títulos y de la Caja Central, la centralización de la Contabilidad del Servicio de la Cobranza.

La Contabilidad Central y las Contabilidades especiales llevarán, con arreglo a los Reglamentos de Contabilidad, todas las cuentas y operaciones de la Compañía; la teneduría de libros auxiliares de gastos y productos de las Divisiones; vigilará e intervendrá las operaciones de la Sección de Títulos y Cupones, las operaciones de la Caja Central y las de la Contabilidad de la Intervención de la Cobranza; procederá, con el agente encargado de la Intervención de Gastos, al arqueo de la Caja Central, con arreglo a las instrucciones dictadas sobre el particular.

La Contabilidad Central suministrará a los Servicios que constituyen las diferentes Divisiones los datos que necesiten sobre los gastos de sus respectivos Servicios, y les enviará un estado mensual de los gastos, dentro del plazo determinado”.

¹³ La Instrucción reconocía la existencia de las siguientes divisiones, todas ellas bajo las órdenes del Director de la Compañía: 1ª División. Servicio Central de Dirección; 2ª División. De Explotación; 3ª División. De Material, Tracción y Almacenes generales; 4ª División. De vía y obra.

Para la organización de los procesos contables, se constata que la citada Instrucción hacía mención expresa a la Caja Central, la Intervención de Gastos y la Intervención de la Cobranza y Estadística, que posteriormente eran objeto de desarrollo específico en los términos siguientes:

- ❖ *Caja Central*: Respecto a la Caja Central, el apartado 9º de la citada Instrucción mencionaba lo siguiente: “Estará a cargo de un agente que llevará el título de Cajero Central.
Será su cometido: pagar los sueldos y salarios del personal de la Compañía y efectuar los pagos y cobros de todas clases que deban hacerse en virtud de documentos extendidos conforme a los Reglamentos de la Compañía”.
- ❖ *Intervención de Gastos*: Sobre la intervención de gastos, el apartado 10º de la Instrucción indicaba que “el examen, comprobación e intervención de los libramientos y documentos de pago, estará a cargo de un agente que llevará el título de Ordenador de Pagos.
Cuidará de que los documentos de gastos y libramientos que se expidan se inscriban en los registros especiales establecidos al efecto.
No cursará ningún documento de pago sin haberse cerciorado previamente de que el gasto a que aquél se contrae ha sido autorizado por la superioridad en la forma reglamentaria.
Concurrirá con el Jefe de la Contabilidad Central al arqueo de los fondos de la Caja Central”.
- ❖ *Intervención de la Cobranza y Estadística*: En cuanto a la Intervención de la Cobranza y Estadística, el apartado 11º de la Instrucción señalaba que “la contabilidad de los ingresos de la explotación y la comprobación de las operaciones de las estaciones, de los despachos centrales y de las percepciones suplementarias en los trenes, estarán encomendadas a un agente que se titulará Jefe de la Intervención y de la Estadística.
Tendrá a su cargo: la recepción y clasificación de los billetes de viajeros y la de los documentos de contabilidad enviados diariamente por las estaciones, los despachos centrales y los Interventores de ruta; la comprobación y rectificación, si ha lugar, de todas las tasas aplicadas; la intervención de cobros y pagos; el establecimiento del crédito y débito en las estaciones y despachos centrales; el resumen de los productos de la explotación; las cuentas corrientes con las Compañías de ferrocarriles que están en relaciones de tráfico combinado, con las Administraciones Públicas, etc.; las cuentas del impuesto para el Tesoro; el servicio de paquetes postales; la telegrafía privada; la rebaja de tasa; la contabilidad de los portes en servicio combinado y sindicado, así como la de los reembolsos; la teneduría, por partida doble, de la contabilidad de los ingresos de todas clases; la estadística de los transportes y productos de todas clases; el establecimiento de los productos por líneas; la intervención de los trenes en ruta....”.

La efectiva aplicación de la reglamentación contable en el sector ferroviario se basaba en las distintas fases que el negocio de los ferrocarriles permitía distinguir, y que condicionaban en cada caso la contabilidad de la compañía, a saber: 1) la concesión de la línea, que llevaba aparejada la previa o paralela constitución de la sociedad que debía regentarla; 2) la construcción propiamente dicha de la línea férrea, y 3) su posterior explotación, etapas todas ellas que pasamos a analizar en los siguientes epígrafes.

3.2. Constitución de la sociedad ferroviaria: solicitud de la concesión

3.2.1. Constitución de la sociedad mercantil

Durante esta primera etapa, y hasta que se iniciaba la construcción, la sociedad concesionaria procedía a constituirse como cualquier sociedad anónima¹⁴ de la época ante notario¹⁵, adoptando generalmente como denominación de la compañía los puntos extremos que correspondían a la concesión de la línea ferroviaria correspondiente, y con la exigencia de tener que publicar anualmente “..en la Gaceta el balance detallado de su situación económica..”, tal como disponía el Código de Comercio (art. 157). En este sentido, desde el punto de vista contable, la nueva sociedad procedía a la apertura de los libros obligatorios exigidos por la normativa mercantil vigente (Código de Comercio de 1885), registrando los asientos correspondientes a su constitución, para lo cual era necesario abrir la cuenta de “Gastos de constitución de la sociedad”, en la que se recogían a través de divisionarias (Administración, comisiones, gastos generales, etc.) los ocasionados con tal motivo.

En relación a la constitución de la compañía, cabe realizar algunas consideraciones generales. En este sentido, el Código de Comercio (art. 185) señalaba que el capital social de las compañías ferroviarias debía estar totalmente suscrito y realizado al menos en su 25%, siendo sus títulos nominativos hasta tanto no se hubiesen desembolsado en un 50% de su nominal. En cuanto la financiación del importe total de la construcción de la línea, éste debía ser soportado al menos en el 50% del total por el capital social y las subvenciones recibidas en su caso para tal fin.

Una cuestión específica a examinar desde el punto de vista contable en la constitución de este tipo de mercantiles bajo la figura societaria de “sociedad anónima”, es la valoración de la emisión de las acciones, puesto que se reconocía la posibilidad de su emisión a la par, sobre la par y bajo la par. Si bien el primer supuesto no ofrece duda alguna en cuanto a su contabilización, similar a la que se practica hoy en día, sí es posible encontrar diferencias

¹⁴ La forma societaria utilizada para la constitución de las compañías ferroviarias fue la “sociedad anónima”.

¹⁵ El Código de Comercio (art. 119) señalaba que “toda compañía de comercio, antes de dar principio a sus operaciones, deberá hacer constar su constitución, pactos, y condiciones, en escritura pública que se presentará para su inscripción en el Registro Mercantil”. Posteriormente, dicho texto normativo (art. 122) hacía referencia expresa a los distintos tipos de mercantiles, mencionando al referirse a sociedades anónimas lo siguiente: “Las anónimas, en que formando el fondo común los asociados por partes o porciones ciertas, figuradas por acciones o de otra manera indubitada, encargan su manejo a mandatarios o administradores amovibles que representen a la Compañía bajo una denominación apropiada al objeto o empresa a que destine sus fondos”.

sustantivas en los otros dos citados. Así, cuando la emisión era sobre la par, caso por otra parte bastante raro, la prima de emisión se percibía al tiempo de cancelar el último dividendo pasivo, registrándose posteriormente en la cuenta de pérdidas y ganancias como si de un ingreso más del periodo se tratase, sin que dicha partida figurase en balance como hoy en día ocurre. En cuanto al caso de emisión de acciones bajo la par, actualmente prohibido por nuestra legislación mercantil¹⁶, se permitía a condición de que al saldar el último dividendo pasivo se registrase la diferencia entre el valor nominal y el efectivo recibido en una cuenta denominada “prima de reembolso”, que posteriormente debía traspasar su saldo a la cuenta de “Gastos de Primer Establecimiento”, por lo que en este supuesto no se proponía un tratamiento simétrico respecto del caso de emisión sobre la par, al no quedar afectado el resultado del ejercicio, dado que quedaba prohibido traspasar el saldo de la cuenta de prima de reembolso a la cuenta de pérdidas y ganancias.

3.2.2. Obtención de la concesión administrativa

Constituida la sociedad de forma paralela a su constitución, se solicitaba la concesión de la línea ferroviaria al Ministerio de Obras Públicas, para que una vez obtenida pudiese iniciarse la construcción del “camino de hierro”. Contablemente los gastos que se generaban en este periodo eran bastante notables y diversos, registrándose a través de cuentas divisionarias con títulos al efecto (personal, material, instrumentos, viajes, imprevistos...) que traspasaban su saldo a la cuenta “Gastos de Estudio y Concesión”, también denominada “Proyecto” (Oliver, 1885, p. 42), que junto a la de “Gastos de constitución de la sociedad” formaban el saldo a cuenta nueva de la titulada “Gastos de Primer Establecimiento”, cuenta esta última destinada a lo largo de la vida la sociedad ferroviaria a registrar otras operaciones de relevancia, tales como adquisiciones de terrenos, obras e instalaciones, material fijo y móvil, etc., por lo que ha sido catalogada como una de las más importantes de la contabilidad del sector ferroviario, pudiendo afirmarse que la misma representaba el inventario de los bienes que una compañía debía revertir al Estado de acuerdo a las cláusulas del contrato de concesión (Imedio, 1934, p. 44).

La cuenta de “Proyecto” se saldaba, bien al finalizar la fase de construcción de la línea o al cierre de cada ejercicio económico, con cargo a la cuenta denominada “Construcción de la vía”, a la que posteriormente se hará referencia.

3.3. Periodo de construcción de la línea ferroviaria

Constituida de manera efectiva la nueva sociedad ferroviaria, en la siguiente fase se debía proceder a la construcción de las vías férreas, situación que podía abordarse desde una doble perspectiva, según que la compañía optase el denominado criterio de “administración”,

¹⁶ El artículo 59.2 del RD-Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital señala que “no podrán crearse participaciones o emitirse acciones por una cifra inferior a la de su valor nominal”.

es decir, era la propia sociedad la encargada de la obra de forma directa, o bien se utilizase el criterio de destajo, en el caso de subcontratar las obras a terceras empresas, si bien el hecho de seguir uno u otro método no afectaba de forma significativa al sistema de llevar la contabilidad.

Al comienzo de esta etapa se abrían de forma generalizada las cuentas que a continuación se indican, que al final de la construcción se debían resumir en una sola para conocer el coste total de la línea construida (Oliver, 1885, p. 43):

- Construcción de la vía.
- Expropiaciones.
- Material fijo.
- Material móvil.
- Gastos generales.

Los principales motivos de cargo de las cuentas referidas se incluyen a continuación de forma resumida:

- *Construcción de la vía*: En esta cuenta se cargaban los jornales y cuantas partidas que afectasen al coste de la construcción de vías, tales como puentes, cunetas, desmontes, terraplenes, túneles, estaciones, casetas, cercados, pasos a nivel, servicios telegráficos. Además, también se registraban en esta partida las herramientas, útiles y otros efectos que fuesen necesarios para tal fin. La administración de las partidas relativas a esta cuenta correspondía al ingeniero jefe, quién recibía periódicamente la información pormenorizada de las cuentas de la construcción en curso, bien a través de los destajistas a los que se les había encomendado la obra, o por medio de los capataces en el caso de realizar la compañía las obras por administración, de forma que una vez revisadas y admitidas las mismas, daba orden de expedir un certificado, en virtud del cual recibían de la Dirección un libramiento contra la caja de la empresa.
- *Expropiaciones*: A través de esta cuenta se registraban los importes derivados de las adquisiciones de los terrenos necesarios para el desarrollo de la línea ferroviaria en construcción.
- *Material fijo*: Mediante esta cuenta se reflejaba el coste de los raíles, traviesas, grapones, discos, bridas, tornillos, agujas y demás elementos que formaban dicho material.

- *Material móvil*: En esta rúbrica se adeudaba el coste de locomotoras, ténderes¹⁷, coches, vagones y demás vehículos que la compañía tenía adquiridos hasta emprender la explotación de la línea en construcción.
- *Gastos generales*: Esta cuenta se componía de las partidas de gastos de personal y de oficina, así como los demás que no se pudieran aplicar a alguna de las cuentas anteriores, tales como alquileres, viajes, anuncios, gastos judiciales, impresos, etc.

Además de las cuentas mencionadas, cuando una empresa de ferrocarriles adquiría materiales para la construcción (cal, ladrillos, cemento, etc.) con objeto de suministrarlos posteriormente a los destajistas o capataces, se debía abrir adicionalmente la cuenta de “Materiales para construcción”, que se cargaba por el coste de los materiales y se abonaba con el de los entregados o suministrados, saldándose en su momento con cargo a la cuenta de “Construcción de la vía”.

Las cuentas generales mencionadas eran susceptibles de desglose a diferentes niveles en función de los criterios establecidos por cada compañía, lo que suponía la existencia de libros auxiliares donde constaban de forma minuciosa el detalle de las partidas totales que periódicamente se pasaban a los Libros Diario y Mayor.

Finalizado el periodo de construcción, las cuentas mencionadas se saldaban con cargo a otra llamada “Coste del camino XXXX” u otro título análogo, o bien realizando un cargo a la cuenta de “Gastos de Primer Establecimiento”, siendo en ese instante cuando el ingeniero jefe practicaba una liquidación general para determinar el coste de cada una de las obras emprendidas, de forma que fuera factible conocer pormenorizadamente la valoración de los elementos construidos tales como puentes, cunetas, estaciones, etc., y que contablemente debería de coincidir con el Debe de la cuenta antes mencionada.

En aquellos casos en los que la línea ferroviaria estuviera subvencionada por el Estado se debía abrir la cuenta titulada “Subvención”, a la que se irían abonando las cantidades percibidas, si bien en este caso no queda debidamente aclarado el movimiento para su posterior cancelación, por lo que cabe suponer que su tratamiento sería equivalente a una partida de “fondos propios” sin ser posteriormente cancelada total o parcialmente a través de la cuenta de resultados de la compañía, como en la actualidad sucede.

Para realizar la construcción de la vía férrea, las compañías necesitaban en la mayor parte de los casos del endeudamiento mediante la emisión de obligaciones (empréstitos), operación autorizada por el Código de Comercio (art. 186), que textualmente indicaba que tales empresas podían “... emitir obligaciones al portador o nominativas, libremente y sin más limitaciones que las consignadas en este Código y las que establezcan en sus respectivos estatutos”¹⁸.

¹⁷ El “ténder” era la denominación dada al vagón que acompañaba a la locomotora de vapor y que servía para almacenar el agua y el combustible que ésta utilizaba, siendo por su utilidad el primero de los vagones que seguía a la locomotora.

¹⁸ Sin embargo, no siempre los empréstitos se emitieron sin autorización gubernamental, tal como se desprende del texto del RD-Ley de 12 de julio de 1924, disposición mediante la que el Gobierno, ante la difícil situación

Las emisiones, caso de producirse, debían ser inscritas en el Registro Mercantil de la provincia, y si eran hipotecarias, también debían registrarse en los respectivos registros de la propiedad, regulándose además, que las emisiones más antiguas tenían preferencia en el pago de cupón y amortización de los títulos respecto de las más modernas. No obstante lo anterior, el Código de Comercio dejaba bien patente (art. 187) que en los casos de concesiones temporales subvencionadas por el Estado, las obligaciones de la compañía ferroviaria deberían estar totalmente amortizadas dentro del plazo de la concesión, de tal forma que el Estado debía recibir la obra libre de todo gravamen al finalizar el periodo concesional.

Desde el punto de vista de técnica contable, una vez acordada por el Consejo de Administración de la compañía la emisión del empréstito -o del también denominado “capital-obligaciones”-, se procedía a su registro contable a través de la cuenta “Obligaciones de la emisión XXXX”, pudiendo ser emitidos los títulos a par, sobre la par y bajo la par, y a diferencia de las acciones, en este caso la emisión podía ser suscrita parcialmente. En los casos de existencia de primas de emisión y/o reembolso, según se tratase de emisiones sobre la par o bajo la par, el tratamiento contable era similar respecto de la emisión de acciones, si bien no se precisaba el destino del saldo de la cuenta “prima de reembolso”, que supuestamente debería de cancelarse con cargo a la cuenta de pérdidas y ganancias en coherencia con el tratamiento dado a la cuenta de “prima de emisión”, que se saldaba con un abono a la cuenta de resultados.

3.4. Periodo de explotación de la concesión

Concluido el periodo de construcción de la línea férrea junto con todas sus instalaciones, así como la compra de todo el material móvil necesario para su puesta en servicio, se iniciaba la tercera fase relativa a su explotación.

A nivel contable, la explotación de una compañía ferroviaria estaba constituida por el conjunto de cuentas de las diferentes concesiones que gestionaba, así como de los servicios prestados por la compañía. En este sentido, la “contabilidad central” reunía los datos suministrados por los servicios, a partir de los cuales se registraban en los libros contables las distintas operaciones, cuyo resumen se ponía de manifiesto a través de la denominada “Cuenta General de la Explotación”, que no incluía las denominadas “cargas de explotación” que se analizan posteriormente en el presente trabajo, reflejando por tanto el citado estado contable los ingresos y gastos derivados exclusivamente de la explotación del negocio (Imedio, 1934, p. 62).

El ciclo general contable de las compañías ferroviarias se organizaba a partir de la operatoria realizada por las estaciones, dado que era en dichos centros donde se producía la práctica totalidad de los ingresos de la empresa.

que atravesaban las compañías férreas, instituye el denominado “Nuevo Régimen Ferroviario”, haciéndose cargo del coste de la construcción de nuevas líneas férreas y de la adquisición de material, en orden a evitar una subida de tarifas inviable en aquellos momentos, estableciendo para las empresas acogidas al citado RD la necesidad de solicitar autorización para la emisión de obligaciones (Base 1ª, apdos. 3º y 6º).

3.4.1. Principales cuentas de ingresos, gastos e impuestos

Para el registro contable de las operaciones derivadas de la explotación de la línea férrea, la contabilidad general distinguía las siguientes cuentas:

- Productos de la explotación.
- Gastos de la explotación.
- Cargas de la explotación.
- Impuestos o cargas del Estado.
- Servicio combinado.

Las dos primeras rúbricas relativas a los “productos y gastos de la explotación” recogían las principales partidas a inscribir en la “Cuenta General de Explotación” de la compañía, obteniéndose por diferencia el denominado “Producto Neto”, recibiendo el cociente entre gastos e ingresos la denominación de “coeficiente de explotación”, que permitía evaluar la situación del negocio en términos relativos.

Por su parte la rúbrica de “cargas de explotación” estaba conformada por partidas tales como los pagos de intereses y amortización de obligaciones, las diferencias por transacciones en moneda extranjera y la amortización del inmovilizado, entre otras. Detraído el importe de esta rúbrica del “Producto Neto” se obtenía el denominado “Producto Líquido o Excedente” que equivalía al saldo de la “Cuenta de Pérdidas y Ganancias”.

Las dos últimas partidas referidas al “servicio combinado” e “impuestos” son las que consideradas en conjunto se conocían con la denominación genérica de “Participaciones Ajenas”, dado que reflejaban un pasivo exigible a favor de la Hacienda Pública y de otras compañías ferroviarias respectivamente, si bien en éste último caso, el saldo también podía ser de naturaleza deudora según el movimiento habido en el periodo objeto de liquidación.

El Cuadro 1 recoge la estructura de la Cuenta General de la Explotación de acuerdo a las principales rúbricas relativas a gastos e ingresos:

Cuadro 1. Estructura de la Cuenta General de Explotación	
<p>Gastos de explotación</p> <ul style="list-style-type: none"> • Administración central y Dirección • Servicios: <ul style="list-style-type: none"> – Servicio de material y tracción – Servicio de movimiento – Servicio de vía y obras – Gastos generales¹⁹ 	<p>Productos de explotación</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ingresos de tráfico: <ul style="list-style-type: none"> – Gran velocidad – Pequeña velocidad • Ingresos varios
Fuente: Elaboración propia a partir de Oliver (1897, p. 52 y ss.)	

¹⁹ En esta cuenta se recogían los gastos de tipo general de todos los servicios, así como los extraordinarios o complementarios.

3.4.1.1. Productos de la explotación

Los transportes que constituían el objeto de las compañías ferroviarias (Cuadro 1) se dividían en dos grandes apartados (Oliver, 1885): transportes a gran velocidad y transportes a pequeña velocidad. En este sentido, el *Manual de Contabilidad General y de los Transportes Terrestres* proponía la clasificación genérica por capítulos y artículos que se incluye en el Cuadro 2.

Los ingresos clasificados por artículos debían ser subdivididos, a su vez, en grupos de detalle, como por ejemplo, los viajeros en tarifas ordinaria o reducida, el ganado por tipos de animales (bueyes, vacas, mulas, caballos, cerdos, etc.), y especialmente las mercancías según la materia o clase de las mismas, pudiendo llegar su clasificación hasta veinte grupos diferentes (Imedio, 1934, p. 77).

Cuadro 2. Propuesta genérica de clasificación de los ingresos de explotación de las compañías ferroviarias	
Capítulo I. Viajeros	Art. 1º. Primera clase Art. 2º. Segunda clase Art. 3º. Tercera clase Art. 4º. Suplemento de lujo Art. 5º. Billetes de andén Art. 6º. Billetes kilométricos Art. 7º. Trenes especiales Art. 8º. Perros Art. 9º. Equipajes Art. 10º. Equipajes no acompañados
Capítulo II. Gran velocidad	Art. 11º. Mensajerías Art. 12º. Ganados Art. 13º. Metálico y valores Art. 14º. Paquetes postales Art. 15º. Encargos Art. 16º. Carruajes Art. 17º. Transportes fúnebres Art. 18º. Estadías y almacenajes Art. 19º. Repesos y precintos Art. 20º. Varios
Capítulo III. Pequeña velocidad	Art. 21º. Mercancías Art. 22º. Carruajes Art. 23º. Ganados Art. 24º. Material rodante extraño Art. 25º. Estadías y almacenajes Art. 26º. Repesos y precintos Art. 27º. Varios

José Luis Montoya Chinchilla e Isidoro Guzmán Raja: Regulación contable del sector ferroviario español en el primer cuarto del siglo XX (1900-1925)

Capítulo IV. Anejos al tráfico	Art. 28°. Peajes Art. 29°. Alquiler de todos Art. 30°. Desinfectación Art. 31°. Maniobras Art. 32°. Reparación de embalajes Art. 33°. Custodia Art. 34°. Consigna y almohadas
Capítulo V. Diversos	Art. 35°. Fondas y cantinas Art. 36°. Transportes en servicios Art. 37°. Arrendamiento de terrenos Art. 38°. Cambio de material Art. 39°. Telégrafo Art. 40°. Coches-cama Art. 41°. Publicidad Art. 42°. Bibliotecas Art. 43°. Venta de materiales y sobrantes Art. 44°. Varios.
Fuente: Imedio (1934, p. 76 y ss.)	

Sobre la diferente tipología de los ingresos, la Compañía NORTE publicó en 1904 un documento titulado *Clasificación de Ingresos y Gastos de la Explotación*, que respecto a los ingresos proponía el detalle por capítulos y artículos que se recoge en el Cuadro 3:

Cuadro 3. Compañía de los Ferrocarriles del Norte de España. Clasificación de los ingresos (1904)	
Capítulo I. Transportes en gran velocidad	Art. 1°. Viajeros Art. 2°. Equipajes y perros Art. 3°. Mensajería y mercancías a gran velocidad Art. 4°. Coches y sillas correos Art. 5°. Caballos y mulas Art. 6°. Almacenaje y productos diversos
Capítulo II. Transportes en pequeña velocidad	Art. 1°. Mercancías a pequeña velocidad Art. 2°. Carruajes y ganados de todas clases Art. 3°. Almacenaje y productos diversos
Capítulo III. Ingresos diversos	Art. 1°. Arrendamientos de fondas, cantinas, puesto de agua, despachos y librerías Art. 2°. Productos de forraje, mondas y corta de árboles Art. 3°. Arrendamientos de terrenos y propiedades diversas Art. 4°. Venta de papeles desechados Art. 5°. Alquiler de material Art. 6°. Productos del correo Art. 7°. Productos de la telegrafía privada Art. 8°. Productos diversos
Fuente: Clasificación ingresos y gastos de explotación de la Compañía NORTE (1904)	

Los productos de una línea ferroviaria estaban conformados por los resultados diarios que proporcionaban las estaciones y el servicio combinado, en el supuesto de que la línea tuviera enlace con otra perteneciente a otra compañía. No obstante, además de los ingresos del tráfico, existían otros de carácter “especial”, que no se contabilizaban a través del Servicio de Intervención, sino directamente por la Contabilidad Central de la compañía, y que podían ser de tipo recurrente o bien tener un carácter de interinidad a lo largo del ejercicio, distinguiéndose tres tipos diferenciados tal como se muestra en el Cuadro 4:

Cuadro 4. Tipología de ingresos de carácter especial (1904)	
<i>Relacionados con la Hacienda Pública</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Premio de cobranza • Transporte de correo • Transporte del Estado • Cuota de seguro
<i>Ayuda del Estado</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Patrimonio privado • Reservas • Anticipos • Subvenciones
<i>Procedentes de Transacciones</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Venta y alquiler de terrenos • Subasta de materiales usados • Alquiler de material móvil • Intereses de cuentas y depósitos
Fuente: Imedio (1934, p. 78)	

Entre los ingresos relacionados con la Hacienda Pública, el premio de cobranza era concedido por la Hacienda a las compañías como compensación a la recaudación de impuestos, timbres y seguro obligatorio, mientras que las cuotas de seguro correspondían al concierto relativo a la pensión y accidentes del personal.

Respecto a los ingresos de ayuda del Estado, estos derivaban de las subvenciones y anticipos, así como del patrimonio privado poseído por algunas de las empresas, mientras que los ingresos por transacciones se nutrían de los derivados de operaciones por alquileres o ventas, así como por la colocación en entidades financieras de excesos de tesorería para evitar su improductividad.

En cuanto al cobro de los servicios en las estaciones, tanto en su servicio local como en el combinado si existía, éstos se percibían generalmente al contado por la parte correspondiente a gran velocidad, pero sin embargo, en los servicios de transporte de mercancías a pequeña velocidad, el expedidor podía pagarlas a la salida o a la llegada, y aun en el primer caso, no siempre efectuaba el pago en el momento ni en el día de su entrega en la estación de embarque. En este sentido, los portes no cobrados en el día en la estación de salida y los que tenían que recaudarse a la llegada de la mercancía a otra estación, se debían

atribuir a aquella en donde había tenido lugar su embarque e imputarse a resultados de esa fecha, lo que venía a complicar de forma importante el proceso contable de la recaudación por transportes a pequeña velocidad.

Además, cuando como consecuencia del servicio combinado, una mercancía pasaba de una línea férrea a otra distinta, aunque los portes se hubieren cobrado a la salida y en el acto en la estación de embarque, ésta no debía considerarlos como productos obtenidos en la fecha de recepción de la mercancía, ya que esta compañía quedaba a deber de aquellos portes cobrados la cantidad que correspondía a la otra compañía con la cual estaba en combinación.

Las diferentes estaciones que conformaban la línea llevaban la contabilidad en la forma prescrita por cada compañía, formulando determinados estados contables que debían informar de los productos del tráfico, y que junto con sus comprobantes y demás documentos pasaban diariamente de las estaciones a las oficinas centrales de intervención y estadística, para que después de comprobados y realizadas, en su caso, las rectificaciones pertinentes, se pudiera determinar el importe total de los ingresos de la explotación obtenidos. En este sentido, el jefe de contabilidad formulaba otro estado llamado “Liquidación de los productos del tráfico del día XX”, que pasaba después al tenedor de libros para que este registrara de forma global el importe de los ingresos diarios de la explotación del negocio ferroviario.

A título de ejemplo se incluye a continuación las minuciosas instrucciones que el *Reglamento de Contabilidad de las Estaciones de la Compañía del Ferrocarril de Zaragoza a Pamplona de 1860* recogía en sus arts. 202 y 203 para la confección del “Resumen de operaciones del día”:

“202. Las Estaciones establecen diariamente el libro titulado Resumen de las operaciones, modelo E. núm. 17, y la hoja extracto del mismo libro, que se remite todos los días a la Intervención.

203. Este resumen se forma del modo siguiente:

En la casilla núm. 2 figurarán en su renglón especial todos los productos cobrados por la Estación en el día de la fecha.

En el renglón del viajeros.- El total del libro, modelo E, núm. 3º, casilla 24, renglón Totales.

Pases de Familia.- El total del estado, modelo E, núm. 18.

Suplementos.- El total del estado, modelo E., núm. 5.

Equipajes.- La suma de la casilla núm. 8 del estado modelo E, núm. 9.

Perros.- La suma de la casilla 9 del estado, modelo E, núm. 9.”

3.4.1.2. Gastos de la explotación

Bajo la rúbrica de gastos de la explotación se registraban periódicamente el total de gastos derivados de los principales servicios ferroviarios (Cuadro 1), cuyo detalle solía llevarse por medio de libros auxiliares, si bien cada uno de tales servicios generalmente se subdividían en otros tantos, tal como se muestra en el Cuadro 5, lo que implicaba la existencias de otros libros auxiliares adicionales, que no eran llevados por la oficina de intervención y estadística, sino por el tenedor de libros encargado de la contabilidad central, teniendo cada servicio -y hasta cada subdivisión- su propia contabilidad y documentación peculiar y diferenciada de las demás, con arreglo a los modelos adoptados por cada compañía.

Generalmente los gastos de explotación se cargaban cada mes en virtud de estados que comprendían las nominas, facturas o gastos formados separadamente por cada servicio, sin perjuicio de que durante dicho periodo se adquirieran ciertas materias necesarias para la explotación, que inmediatamente se cargaban a la cuenta de gastos correspondiente.

Cuadro 5. Principales Servicios de las Compañías Ferroviarias	
Administración Central y Dirección	a) Personal y gastos de Secretaria. b) Personal y gastos de contabilidad general e intervención y estadística. c) Personal y gastos del Servicio Comercial. d) Personal y gastos de Explotación. e) Seguros y alquileres. f) Conceptos varios, tales como inspección y vigilancia del gobierno, documentación para estaciones, indemnizaciones por extravíos y averías, bonificaciones por transportes, etc.
Servicio de Movimiento	a) Personal y gastos de oficinas. b) Personal y gastos de estaciones. c) Personal y gastos de trenes. d) Personal y gastos de telégrafo.
Servicio de Material y Tracción	a) Personal y gastos de oficinas. b) Combustibles de tracción, grasas, etc. c) Reparación de locomotoras y ténderes. d) Reparación de coches y vagones.
Servicio de vía y obras	a) Personal y gastos de oficina. b) Personal y gastos de vigilancia de la vía. c) Personal, material y efectos para la conservación de la vía. d) Personal y gastos de obras de tierra. e) Personal y gastos de obras de arte. f) Personal y gastos de conservación de edificios.
Fuente: Elaboración propia a partir de Oliver (1897) y Memoria Compañía Norte (1912)	

3.4.1.3. Cargas de la explotación

Además de los gastos de explotación del negocio ferroviario, que debían figurar dentro de la “Cuenta General de la Explotación”, las compañías ferroviarias cargaban separadamente al saldo del Producto neto otras partidas que no obedecían en sentido estricto a la explotación, aunque sí incidían de forma directa en el resultado del ejercicio.

En este sentido, dentro de esta rúbrica se incluían los intereses procedentes de empréstitos así como el importe de las obligaciones amortizadas, las diferencias de cambio por operaciones en moneda extranjera y la amortización del material fijo y móvil. Vista la naturaleza contable de las partidas enunciadas, y desde una concepción actual de la contabilidad, el resultado de la explotación quedaba desvirtuado al no considerar, por ejemplo, como gastos a afectos a la misma los correspondientes a las amortizaciones del material, siendo también discutible la presentación contable de los empréstitos amortizados, cuestión que se trata de forma pormenorizada al analizar la estructura del balance de estas compañías.

3.4.1.4. Impuestos o cargas del Estado

La oficina de intervención y estadística determinaba el importe total de los impuestos a través del estado diario de la liquidación general del tráfico, para que el tenedor de libros los abonara en una sola partida en esta cuenta, realizándose un pago mensual con cargo a la misma en virtud de un estado que se presentaba con sujeción a lo previsto en el *Reglamento definitivo para la administración y cobranza del impuesto transitorio sobre el precio según tarifa de los billetes de viajeros y de los derechos de registro sobre los transportes marítimos y terrestres* que estableció la Ley del presupuesto de ingresos de 1872-73 (Oliver, 1885, p. 53).

3.4.1.5. Servicio combinado

De acuerdo con el movimiento ferroviario diario, la oficina de intervención y estadística determinaba lo que cada día había que cargar y abonar a esta cuenta, plasmando el resultado total en el estado general diario de contabilidad o liquidación general del tráfico diario, que posteriormente era reproducido por el tenedor de libros a través de los correspondientes asientos a los Libros Diario y Mayor.

Las cantidades pendientes de liquidación por servicios combinados solían liquidarse cada diez días, siendo la compañía que explotaba mayor número de kilómetros la que dirigía a la que explotaba menos kilometraje un estado de liquidación demostrativo del saldo líquido que resultaba a su favor o en su contra, el cual pasaba a la sección especial que tenía la intervención y estadística para el servicio combinado, siendo dicha sección la encargada de liquidar diariamente el resultado del tráfico de cada una de las estaciones de la línea. Además,

dicha oficina liquidadora tenía la responsabilidad de revisar el estado decenal comentado, y hallándolo conforme, el tenedor de libros cargaba o abonaba entonces el saldo resultante a la cuenta de servicio combinado, con abono o cargo a la compañía combinada que había presentado la liquidación que motivaba el asiento.

El asiento contable que se generaba para ser asentado en el Diario por el tráfico ferroviario del día anterior (o de un determinado periodo de tiempo concreto) tenía la siguiente estructura de cuentas (Oliver, 1885):

DEBE	(fecha asiento)	HABER
<i>Importes adeudados</i>	Caja (1) Servicio combinado (2) Diversos por tráfico (3)	<i>Importes acreditados</i>
	a Producto de explotación (4) a Impuestos o cargas al Estado (5) a Servicio combinado (2) a Diversos por tráfico (3)	

Fuente: Elaboración propia a partir de Oliver (1885)

En el apunte anterior, los movimientos de las cuentas reseñadas atendían a los siguientes conceptos:

- (1) *Caja*: remesas de efectivo hechas por las estaciones.
- (2) *Servicio combinado*: por el saldo resultante de la liquidación.
- (3) *Diversos por tráfico*: por el saldo resultante de la liquidación.
- (4) *Productos de explotación*: por los reflejados en estado de liquidación general del tráfico (diario o por el periodo seleccionado).
- (5) *Impuestos o cargas del Estado*: por los resultantes de acuerdo al Estado de liquidación general del tráfico.

Cabe precisar que la cuenta de “Diversos por tráfico” era una cuenta colectiva, que generalmente recibía para un mismo periodo cargos y abonos procedentes de las liquidaciones de las diferentes estaciones, por lo que llegado el momento de la liquidación decenal del Servicio Combinado, el estado general de liquidación reflejaba el saldo a favor o en contra de dicho servicio, que a su vez modificada el de la liquidación practicada por Servicio Combinado.

Como ejemplo de documentación relativa al control contable que se llevaba sobre las operaciones de servicio combinado, se incluye a continuación la documentación utilizada para el Estado de Liquidación de los productos del tráfico diario de la Compañía de los Ferrocarriles de Tarragona a Barcelona y Francia (Cuadro 6, paneles A, B, C y D), en el que se puede apreciar el detalle de los conceptos de Débito y Crédito de acuerdo a los comentarios anteriores.

Cuadro 6. Panel C. Servicio Combinado. Crédito (hoja 1ª)

DEL TENEDOR DE LIBROS 57

CRÉDITO				Pesetas	Cts.	Pesetas	Cts.
PRODUCTOS DE LA EXPLOTACIÓN, líneas de Tarragona.							
Id.	Id.	Id.	id. de Gerona . . .				
Id.	Id.	Id.	id. de la Frontera				
IMPUESTOS							
Recaudado para el Estado sobre billetes de viajeros, por derechos de registro sobre mercancías y demás trasportes y por sellos de recibo.							
LÍNEAS DE TARRAGONA							
Id.	DE GERONA Y LA FRONTERA.						
DEUDORES Y ACREEDORES POR TRÁFICO							
JEFES DE LAS ESTACIONES, por cobro de portes de expediciones retiradas por sus consignatarios, y de rectificaciones.							
CANTIDADES Á DISPOSICIÓN.							
CAMIONISTAS.							
DESPACHO DE _____ Ptas.							
»	_____			»			
»	_____			»			
»	_____			»			
»	_____			»			
»	_____			»			
»	_____			»			
»	_____			»			
»	_____			»			
»	_____			»			
<i>Suma y sigue.</i>							

Fuente: Oliver (1885, p. 57)

3.4.2. Otras cuentas de gastos

Además de las cuentas de gastos mencionadas, era frecuente que se abrieran otras relacionadas con la explotación del negocio ferroviario, entre las que destacan las de suministros, talleres y almacenes de la compañía.

3.4.2.1. Suministros

Los efectos y materias primas necesarias para el adecuado funcionamiento de los distintos servicios de la compañía se solían registrar a través de la cuenta de “Suministros”, que a su vez era susceptible de otras subdivisiones para reflejar el movimiento de conceptos tales como billetes, carbón, combustibles, accesorios, grasas, materias textiles, etc.

En la fecha de adquisición de dichos efectos, provisionalmente se cargaban las facturas a “Suministros” con abono a “Caja” o al proveedor correspondiente, y posteriormente, en el momento de la salida de los mismos con destino a los diferentes servicios que componían los gastos de explotación, se acreditaba la citada cuenta en el importe correspondiente, practicándose generalmente un asiento con periodicidad mensual, según un estado general que se formulaba de las salidas de los efectos con el detalle de los servicios a los que afectaban.

3.4.2.2. Talleres

Para la construcción y reparación del material, en muchos casos las compañías disponían de “Talleres”, en cuyo caso abrían una cuenta general con tal denominación, sin perjuicio de que cada taller llevaba por separado los libros auxiliares necesarios para registrar su propia contabilidad, cargando a dicha cuenta el importe de las maquinas, utensilios, materias primas y demás materiales necesarios para los trabajos a que se dedicaban, siendo los propios talleres los que periódicamente y siempre que era necesario, presentaban sus facturas a la sección de contabilidad general, intervención y estadística, secciones que una vez conformada la citada documentación, formulaban los oportunos asientos abonando a la cuenta de “Talleres” los importes respectivos con cargo a los conceptos correspondientes.

Al respecto, la Compañía MZA, en el artículo 43 del *Reglamento Provisional para los servicios de la Red Antigua*, de fecha 30 de noviembre de 1908, regulaba la contabilidad de los talleres, definiendo los existentes, así como los conceptos de gastos que podían generarse, que se dividían en: i) gastos generales, tales como combustibles, vigilancia, etc.; ii) consumo de materiales de los trabajos que se realizaban en las diferentes dependencias de los talleres, y iii) gastos de mano de obra directa por la intervención de los operarios contratados para realizar las tareas correspondientes (Fidalgo y Miranda, 2006).

Para una mejor organización de los talleres, las tareas se documentaban en un determinado modelo de documento para cada operación de trabajo, a partir de una clasificación específica de cada gasto que atendía a cuatro dígitos: la primera cifra indicaba el

taller acreedor, la segunda cifra la entidad deudora, la tercera cifra la cuenta especial de pertenencia, y la cuarta cifra el orden de pedido en la que estaba referenciado el gasto (Villacorta y Martínez, 2009).

3.4.2.3. Almacenes

En los almacenes de material, que en líneas de gran recorrido solían existir en distintos puntos geográficos, era el jefe de suministros, que residía donde se ubicaba el almacén central, quién registraba en su libro auxiliar el movimiento de cada uno de los almacenes de la línea, por lo que de forma general cada servicio de suministros llevaba su numeración particular.

Como en el caso de los talleres, desde el punto de vista contable la compañía MZA hacía una regulación expresa de sus movimientos de entrada y salida, regulada en el artículo 45 del Reglamento antes citado, en el que se manifestaba que la finalidad de todos los almacenes era mantener en perfectas condiciones el stock de todos los materiales, repuestos y objetos utilizados en el resto de servicios de la compañía, y que por diferentes motivos no se encuentran disponibles para ser adquiridos fuera de sus dependencias debido a la especificidad de los mismos por estar destinado al negocio ferroviario, además de resultar bastante menos costoso su adquisición en grandes cantidades.

A efectos de gestión contable, como en los talleres, se utilizaba un código de cuatro cifras con el siguiente significado: la primera cifra estaba referida al almacén acreedor, la segunda cifra al servicio deudor, la tercera cifra al concepto de gasto y la cuarta cifra a la clase de efecto (Fidalgo y Miranda, 2006).

El Cuadro 7 recoge la Cuenta General de la Explotación de la Compañía NORTE para el ejercicio 1912 correspondiente a la línea de Asturias, Galicia y León, donde se puede observar los diferentes conceptos de ingresos y gastos comentados en los párrafos precedentes, así como el coeficiente de explotación, que en este caso es del 53,12%, lo que indica que por cada 100 pesetas ingresadas, la compañía destinaba 53,12 pesetas a cubrir gastos de explotación, quedando un remanente de 46,88 pesetas para cubrir las cargas de explotación del periodo (Cuadro 1).

José Luis Montoya Chinchilla e Isidoro Guzmán Raja: Regulación contable del sector ferroviario español en el primer cuarto del siglo XX (1900-1925)

Cuadro 7. Cuenta de Pérdidas y Ganancias²⁰ de la Compañía de los Caminos de Hierro del Norte de España Línea A.G.L.

CAMINOS DE HIERRO DEL NORTE DE ESPAÑA				en 31 de Diciembre de 1912.			
Cuenta de la Explotación				LÍNEA DE ASTURIAS GALICIA Y LEÓN			
Gastos.				Productos.			
		Pesetas.	Pesetas.		Pesetas.	Pesetas.	
Administración central.	Honorarios y dietas de los Administradores.	76.400.		Transportes a gran velocidad.	Viajeros.	5.703.000,95	
	Administración central (personal).	45.735,40				72.075,34	
	Seguros, alquileres, etc.	13.405,09				2.272.843,27	
	Cuentos generales.	143.774,37				17.305,31	
	Cuentos de intervención de vigilancia y policía por el Gobierno.	100.000.			41.917,71		
					3.096,12		
Dirección	Servicio central		354.030,04	Transportes a pequeña velocidad.	Mercaucías a pequeña velocidad.	15.711.853,30	
Reclamaciones e Investigaciones.	Servicio central		231.623,80			354.285,63	
Trafico	Servicio central		104.803,75		30.903,34		
Intervención de la empresa.	Servicio central		305.000,00	Ingresos diversos.		186.180,92	
Explotación.	Servicio central de la División y del Movimiento, de las Desembarcaciones y de las Inspecciones.	282.735,00				21.620.305,00	
	Trenes.	910.316,34				21.620.305,00	
	Estaciones.	2.039.325,00	3.192.377,30				
Material y Tracción.	Servicio central.	93.011,90					
	Id. de Tracción (personal).	1.274.005,43					
	Id. de Material.	3.474.496,44					
	Reparación del material de tracción en los Talleres.	453.225,40					
	Reparación del material de transporte en los Talleres y puestos de Recorrido.	742.833,00	5.831.430,10				
Vía y Obras.	Servicios centrales de la División, de las Circunscripciones y de las Secciones.	595.336,36					
	Vigilancia de la vía.	379.344,27					
	Conservación de la vía propiamente dicha (tramos de obra y materiales).	1.052.313,70					
	Conservación de edificios.	100.532,05					
	Cuentos extraordinarios (diferencias de la vía y edificios, grandes reparaciones, transformaciones, instalaciones especiales).	403.404,25	2.332.427,35				
			13.187.200,04				
	Cargas de la explotación.						
	Intereses y amortización de las obligaciones. y Amortización.		5.278.491,80				
	Intereses, cambios sobre pagos en el extranjero y comisiones.		1.428.523.				
	Amortización de material. y Material fijo 13 % por 1000.		6.726.000,91				
	Amortización de material. y Material motor y fijo 15 por 1000.		1.000.000,00				
	Amortización de bienes sin interés de Asturias, Galicia y León.		333.200.				
	Servicio de viajeros en el extranjero.		343.701,54				
	Excedente de los productos sobre los gastos.		1.070.000,33				
			21.620.305,00				
	Total.		21.620.305,00				
	Saldo entre el gasto y el producto.		53,12 por 100				

Fuente: Memoria Compañía NORTE (1912)

²⁰ Aunque el título del estado contable mostrado es "Cuenta de la Explotación", al incorporar las "cargas de explotación" determina el saldo de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias de la Compañía.

3.5. El balance general de las compañías ferroviarias

El *Manual de Contabilidad General y de Transportes Terrestre* definía el balance como “la expresión numérica del estado de un negocio en una época determinada, sirviendo, por consiguiente, para indicar el beneficio o pérdida obtenidos” (Imedio, 1934, p. 69), documento por otra parte preceptivo para cualquier comerciante bajo la denominación de “Balance general de los negocios”, de acuerdo al contenido de artículo 37 del Código de Comercio de 1885 si bien, en las Memorias de las compañías del sector consultadas (NORTE, MZA y otras) no se solía usar tal denominación, sino que alternativamente se utilizaban los términos “Situación de la Compañía en XX de XXXXX de XX”, o “Situación General de las Cuentas en XX de XXXXX de XX”, precedida del nombre oficial de la sociedad, ubicando en la parte izquierda de dicho estado contable la estructura económica o Activo y en la parte derecha la estructura financiera o Pasivo.

La confección de los balances y restante información financiera se redactaba por años naturales, imprimiéndose para ser entregada a los accionistas de la compañía y al público en general, siendo preceptivo, además, como se dijo, la publicación de dicho estado contable en la Gaceta de Madrid por tratarse de sociedades anónimas, de acuerdo a lo preceptuado por el artículo 157 del Código de Comercio de 1885.

Respecto a la redacción del Balance, no existía una estructura normalizada, confeccionando cada compañía dicho documento de acuerdo a su propia reglamentación, recogiendo el Cuadro 8 las principales rúbricas que generalmente se inscribían en el mencionado estado contable:

Cuadro 8. Estructura del Balance General de las Compañías Ferroviarias	
Activo	Pasivo
<ul style="list-style-type: none"> • Gastos de construcción de las líneas • Coste de material móvil • Material de oficinas, herramental • Acopios • Cuentas deudoras • Caja y bancos • Cartera • Cuentas de orden • Pérdidas y Ganancias (pérdidas) 	<ul style="list-style-type: none"> • Capital social (acciones) • Obligaciones • Subvenciones • Capital o aportación del Estado • Anticipos • Reservas • Cuentas acreedoras • Beneficios pendientes de reparto • Cuentas de orden • Pérdidas y Ganancias (beneficio)
Fuente: Elaboración propia a partir de Imedio (1934, p. 70)	

3.5.1. Cuentas del Activo del Balance

Dentro del Activo, la principal rúbrica era la del inmovilizado, representada por las cuentas del “coste de la construcción de las líneas” así como por las de “material móvil y de oficinas”, partidas que en ocasiones aparecían por separado, criterio este último utilizado por la Compañía NORTE, mientras que en otros casos se incluían dentro de una rúbrica general denominada “Gastos de primer establecimiento”, tal como hacía la Compañía MZA. Además, en el caso de estar pendiente el cobro de cantidades relacionadas con dicha rúbrica, tales como obligaciones en cartera, subvenciones o dividendos pasivos, se solía incluir en balance una rúbrica adicional, tal como proponía la Compañía MZA, con el título de “Deudores al capital”, que junto con la anterior se sumaba bajo el título de “En junto cuentas de capital”, y que tenía su correspondencia en la masa de Pasivo respecto de la cuenta de capital social, subvenciones recibidas y “capital-obligaciones” por las emisiones de empréstitos realizadas.

En definitiva, independiente de su forma de presentación, el inmovilizado se identificaba con el valor real del capital del concesionario, pudiendo figurar por su valor neto contable, o bien a precio de adquisición, siendo en este último caso necesario crear en el Pasivo del balance la rúbrica de “Fondo de Amortización”, que, sin embargo, se situaba dentro del epígrafe de “Reservas”, aunque por su naturaleza no atendiese al concepto genérico del tal rúbrica.

La rúbrica de “Acopios” recogía las existencias de los diferentes almacenes de las compañías, así como las correspondientes a combustibles y repuestos fundamentalmente.

En cuanto a las “Cuentas Deudoras”, figuraban entre ellas las destinadas a reflejar las fianzas y depósitos entregados, así como las cuentas de deudores varios y las correspondientes al Servicio Combinado.

Por su parte, la rúbrica de “Caja y Bancos” recogía la tesorería al cierre del ejercicio, mientras que la de “Cartera” registraba los valores propiedad de la compañía depositados en bancos, en algunos casos afectos a fondos de previsión con contrapartida en el Pasivo, así como a “títulos no emitidos y conservados” (Imedio, 1934, p. 72) cuyo valor debía compensar la cuenta de capital que figuraba en el Pasivo, de donde se deduce que en este tipo de compañías estaba permitida la emisión de acciones que no obedecían a una verdadera aportación patrimonial, si bien, como se dijo anteriormente, también se solía incluir este concepto en la cuenta de “Deudores de capital”. En cuanto a estas rúbricas cabe señalar además, que no siempre obedecían a dos títulos diferenciados como los mencionados de “Caja y Bancos” y “Cartera”, y así la Compañía NORTE las recogía en un epígrafe titulado “Metálico y Valores”, mientras que la Compañía MZA utilizaba la denominación de “Caja y Cartera”.

Finalmente, las “Cuentas de orden” recogían generalmente información relativa a valores en custodia, estando compensada esta rúbrica por otra de igual título y saldo en la masa de Pasivo, por lo que su función era meramente informativa no teniendo por tanto influencia alguna en el valor patrimonial de la compañía.

3.5.2. Cuentas del Pasivo del Balance

Entre las principales rúbricas del Pasivo cabe destacar las correspondientes a la financiación de los Gastos de Primer Establecimiento, entre las que se encuentran el “Capital Social”, las “Subvenciones” y las “Obligaciones o Empréstitos”.

Los empréstitos figuraban en el Balance con detalle de las diferentes emisiones realizadas respecto de las líneas de la compañía a las que financiaban, diferenciando, además, entre las obligaciones pendientes de amortizar y las ya amortizadas.

Al respecto cabe señalar que si bien las compañías no creaban una rúbrica específica para “Reserva por obligaciones amortizadas”, lo cierto es que contablemente las detraían del Producto Neto como componente de las denominadas “Cargas de Explotación”, por lo que en este sentido se sumaba una financiación propia (obligaciones amortizadas) con una ajena (obligaciones pendientes de amortizar) en aras de conocer la situación global de la financiación de la partida de “Gastos de Primer Establecimiento”, aunque obviamente se estaba creando la mencionada reserva, que no figuraba por tanto en el epígrafe adecuado. La situación descrita se puede verificar, por ejemplo, en la información facilitada por la Compañía MZA, que en la memoria correspondiente al ejercicio 1909 presentaba la Cuenta de Pérdidas y Ganancias que recoge el Cuadro 9:

Conceptos	Pesetas
Total General de los Productos de la explotación.....	114.059.930,62
Total General de los Gastos de la explotación.....	<u>49.047.545,64</u>
Producto Neto.....	65.012.384,98
CARGAS DE LA EXPLOTACIÓN	
Intereses y amortización de obligaciones..... 41.915.045,94	
Derechos de transmisión de acciones u obligaciones y gastos del servicio de pago de cupones..... 928.857,19	47.577.713,46
Quebrantos en las remesas al extranjero..... 4.380.035,33	
Gastos de vigilancia del Gobierno..... 353.775,00	
Producto Líquido.....	17.434.671,52

Fuente: Memoria Compañía MZA (1909, pp. 18 y 19).

El Cuadro 10 presenta a su vez la Cuenta de Pérdidas Ganancias de la Compañía NORTE, si bien debido a la diferente regulación contable entre compañías, el título que se incluye para el citado estado contable es el de “Resumen de las Cuentas de Explotación”, aunque responde a los conceptos comentados en el apartado 2.4.1 del presente trabajo.

Cuadro 10. Cuenta de Pérdidas y Ganancias de la Compañía NORTE – Ejercicio 1912

I.—RESUMEN DE LAS CUENTAS DE EXPLOTACIÓN

INDICACIONES	AÑOS DE		DIFERENCIAS en 1912.
	1912.	1911.	
	<i>Pesetas.</i>	<i>Pesetas.</i>	<i>Pesetas.</i>
A.—Ingresos del tráfico..	150.573.147,94	137.527.358,60	+13.045.789,34
B.—Ingresos varios.			
Diversos..	176.830,40	199.540,50	— 22.710,10
Ejercicios cerrados (Saldo de c/)..	117.819,98	323.659,57	— 205.839,59
TOTAL DE INGRESOS..	150.867.798,32	138.050.558,67	+12.817.239,65
C.—Gastos de la Explotación..	68.715.471,90	61.844.525,84	+ 6.870.946,06
PRODUCTO NETO..	82.152.326,42	76.206.032,83	+ 5.946.293,59
D.—Cargas de la Explotación.			
1.º Intereses y amortización de las obligaciones:			
Intereses..	38.748.262,65	38.621.053,48	+ 127.209,17
Amortización..	12.240.003,90	11.674.982,75	+ 565.021,15
Amortización de bonos sin interés de Asturias, Galicia y León..	333.500, »	333.500, »	»
2.º Intereses cambios y comisiones..	1.313.686,98	1.870.986,99	— 557.300,01
3.º Amortización de material:			
Material fijo (3 1/2 %)..	4.588.479,99	»	+ 4.588.479,99
Material motor y móvil (5 %)..	6.871.286,21	6.512.965,56	+ 358.320,65
4.º Servicio de valores en el extranjero..	1.725.832,90	1.653.238,10	+ 72.594,80
TOTAL DE CARGAS..	65.821.052,63	60.666.726,88	+ 5.154.325,75
E.—Excedente..	16.331.273,79	15.539.305,95	+ 791.967,84
A DEDUCIR:			
F.—Excedente de productos de la línea de Valencia a Utiel..	248.060,75	261.194,39	— 13.133,64
G.—Excedente líquido de productos..	16.083.183,04	15.278.111,56	+ 805.071,48

Fuente: Memoria Compañía NORTE (1912, p. 9)

También dentro del Pasivo debía figurar, en su caso, la rúbrica titulada “Capital del Estado”, cuando éste participaba en la explotación del negocio junto con la compañía bajo la figura del consorcio, debiéndose detallar separadamente a través de cuentas divisionarias su aportación, así como los anticipos de material, préstamos al personal, y cualquier otra partida relevante derivada de tal acuerdo.

En cuanto al capítulo de “Reservas”, si bien en cualquier compañía mercantil era común constituir un fondo para cubrir futuras inversiones, propiciando así la autofinanciación de la empresa, en las compañías de ferrocarriles era de obligatorio cumplimiento con el fin de amortizar las acciones en que se dividía el capital antes de dar cumplimiento al compromiso de reversión de los activos de la línea férrea al Estado cuando la concesión era de carácter temporal. Además, cabe señalar que en esta rúbrica se incluían algunas cuentas que no

obedecían a la naturaleza de reservas en sentido estricto, como era el caso de los fondos de amortización, que como se dijo anteriormente, no se reflejaban como gastos de la explotación y siendo además indebidamente incluidos dentro de este apartado, al igual que en el caso de la dotación de provisiones para obras de mejora, por lo que junto con lo comentado para el caso de la amortización de obligaciones, permite afirmar que existía una cierta confusión en cuanto a la presentación de la información financiera dentro de la masa de Pasivo.

Finalmente cabe señalar que en apartado de “Cuentas Acreedoras” figuraban las fianzas depositadas, los libramientos pendientes de pago y los acreedores diversos de la compañía, incluyéndose en algunas ocasiones en esta rúbrica las “Cuenta de Orden”, en cuyo caso aparecían en el Activo del Balance dentro de la rúbrica de “Cuentas Deudoras”, tratamiento este último que aplicaba la Compañía MZA, a diferencia de la Compañía NORTE, que ubicada la rúbrica de “Cuentas de orden” al final del Balance.

Para un mejor conocimiento del Balance, el Cuadro 11 (paneles A y B) recoge el estado presentado por la Compañía MZA al cierre del ejercicio 1909, donde se pueden apreciar los distintos aspectos comentados:

Cuadro 11. Balance General de la Compañía MZA a 31 de diciembre de 1909-Panel A

ACTIVO		PESETAS	
Líneas reversibles al Estado.			
	Madrid á Alicante y Castillejo á Toledo	124.502.372,66	
	Madrid á Zaragoza	123.872.755,37	
	Alcazar á Ciudad Real	16.611.139,41	
	Albacete á Cartagena	54.292.821,05	
	Manzanares á Córdoba	97.291.536,36	
	Ramal de Valladolid á Linares	1.981.404,22	
	Córdoba á Sevilla	37.875.498,78	
	Madrid á Badajoz y Almorchón á Bémez	94.058.677,49	
	Aranjuez á Cuenca	14.049.174,96	
	Mérida á Sevilla	33.376.922,36	
	Valladolid á Ariza	31.417.384,52	
	Red catalana	264.991.863,19	
			894.321.550
			37
Gastos de primer establecimiento.	Líneas libres y demás propiedades de la Compañía.		
	Sevilla á Huelva	30.878.628,97	
	Puente de Aljucén á Cáceres	6.743.274,79	
	Valls á Villanueva y Barcelona	26.203.843,59	
	Ramales de Linares á Los Salidos	847.893,47	
	. . . . . Carmona	491.554,97	
	Estudios y proyectos	668.265,26	
	Material móvil sobrante y de repuesto	53.962.731,13	
	Minas de la Reunión y del Guadalquivir	19.799.187,70	
	Minas de Bémez	2.829.612,38	
	Nueva estación de Madrid, dependencias	13.695.029,07	
	Enlace y estación común en Zaragoza	1.947.926,34	
			15.642.955
			41
Deudores al capital.	Sumas pendientes de cobro sobre acciones	20.567,50	
	Obligaciones en cartera	156.750 »	
			7.369.695
			65
	Subvenciones á realizar Huelva	952.270,76	
	. . . . . Gerona	6.180.107,39	
			7.132.378,15
			69
	<i>En junto cuentas de capital.</i>		
			1.050.699.193
			69
Acopios.	Almacenes generales	13.595.777,35	
	Almacenes de la vía	1.532.523,36	
	Maquinaria de talleres	4.415.872,41	
	Ejes de repuesto	1.603.910,31	
	Combustible	1.754.492,01	
	Almacenes de las minas	787.764,09	
	Economato	548.450,50	
			24.238.790
			03
Deudores varios.	Caja general de Depósitos	24.741,92	
	Deudores del Tráfico	4.336.778,39	
	Deudores varios y cuentas de orden	4.893.192,23	
			9.254.712
			54
	Caja de Madrid	59.598,83	
	Caja de Sevilla	3.747,56	
	Caja de Barcelona	511.774,27	
			1.484.026,30
			81
	Banco de España Madrid	78.526,30	
	. . . . . Sevilla	500 »	
	. . . . . Barcelona	1.435.000 »	
			1.484.026,30
			81
Caja y cartera.	Sres. de Rothschild, hermanos, de París	15.827.935,78	
	Sres. Baüer y Compañía, de Madrid	8.232.332,23	
	Sres. Urquijo y Compañía, de Madrid	48.843,74	
	Banco de Barcelona	1.000 »	
	Sociedad de Crédito Mercantil	2.000 »	
	Taberner, Carles Tolrá y Manaut, Sociedad en comandita	6.606.952,9	
	Banco de préstamos y descuentos	769,94	
	Sociedad Lyonesa de Crédito Industrial	305.323,75	
			31.115.159,23
			49.043.578
			29
	Valores en depósito Caja de Madrid	76.950,49	
	. . . . . Caja de Barcelona	523.678,21	
			1.310.628,70
			81
	Obligaciones en cartera adscriptas al fondo de previsión.—6.172 serie C		2.896.015,15
			81
	Obligaciones pertenecientes Al servicio de Pensiones.—10.199 serie C		4.788.128,25
	. . . . . A los Ayuntamientos que fueron suscriptores para la línea de Mérida á Sevilla.—13.749 de la serie 16.*		6.874.500 »
			1.133.236.274
			55

Fuente: Memoria Compañía MZA (1909, p.18)

4. A modo de conclusión

El presente trabajo analiza los procedimientos contables aplicados por el sector ferroviario en España a lo largo del primer cuarto del siglo XX, con especial referencia a las reglamentaciones emitidas por las propias compañías, ante la parquedad de la legislación aplicable, recogida de forma prácticamente exclusiva en el Código de Comercio de 1885, que expresamente hacía referencia a este tipo de compañías.

Considerando las especiales características del sector, la contabilidad se adaptaba a las tres fases que caracterizaban este tipo de negocios (concesión, construcción de la línea y explotación), alcanzando un mayor desarrollo en la última etapa referida a la explotación.

La valoración que podemos dar de los sistemas contables examinados es satisfactoria por la detallada y minuciosa precisión de los registros contables propiciada por las propias regulaciones internas de las compañías, tanto en el ámbito del detalle de los ingresos y gastos de la explotación, como en lo que concierne a las principales rúbricas del balance de la compañías, documento que debía presentarse al cierre de cada año natural, siendo preceptiva su publicación en la Gaceta de Madrid.

El esfuerzo regulador llevado a cabo por las compañías, especialmente Norte y MZA debido a su tamaño, para completar la escasez normativa en materia contable del Código de Comercio, junto con la valoración positiva que hemos podido realizar de dicha regulación, nos permite afirmar que a través de la regulación contable de las compañías ferroviarias se contribuyó a un avance del progreso científico de la disciplina contable.

No obstante, se atisban algunas inconsistencias conceptuales, especialmente en determinadas rúbricas del Pasivo del Balance, y así se confunde en determinados casos el concepto de reserva tradicional con el de cuentas de compensación (amortizaciones del inmovilizado), mientras que en otros casos no figuran con título adecuado dentro de la rúbrica correspondiente de acuerdo a su naturaleza (obligaciones amortizadas), detectándose también cierta diversidad en la presentación de la información que hace difícil la lectura de dicho estado contable, cuestión por otra parte lógica ante la inexistencia de una regulación normativa general.

BIBLIOGRAFÍA

FUENTES PRIMARIAS (Archivo del Museo Ferroviario de Madrid)

Código de Comercio de 1885 (1913), Colección Escolar de Leyes y Códigos, Ediciones Económicas de la Revista de los Tribunales, Centro Editorial de Góngora, Madrid.

Compañía del Ferrocarril de Zaragoza a Pamplona (1860), *Reglamento de Contabilidad de las Estaciones*, Imprenta y Lit. de Darío Aguirre, Pamplona.

Compañía de los Caminos del Hierro del Norte de España (1913), *Memoria del Consejo de Administración aprobada por la Junta General de accionistas celebrada el 4 de mayo de 1913 para el ejercicio 1912*, Establecimiento tipográfico de Sres. de Rivadeneyra, Madrid.

Compañía de los Ferrocarriles de Madrid a Zaragoza y a Alicante (1910), *Memoria presentada por el Consejo de Administración a la Junta General de Señores Accionistas celebrada el 15 de mayo de 1910 para el ejercicio 1909*, Imprenta Central de los Ferrocarriles, Madrid.

Compañía de los Caminos de Hierro del Norte de España (1900): *Instrucción General Número 1 sobre la Organización de los Servicios*, Imprenta Central de los Ferrocarriles, Madrid.

FUENTES SECUNDARIAS

Artola, M. (Dir) (1978): *Los ferrocarriles en España. 1844-1943*, Servicio de estudios del Banco de España, Madrid.

Bernal, M. (2000): Cambio en la regulación contable: El Código de Comercio de 1885 a través de sus proyectos, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXIX, nº 103, enero-marzo, 173-201.

Carreras, A y Tafunell, X. (1993): “La gran empresa en España (1917-1974). Una primera aproximación”, *Revista de Historia Industrial*, 3, 127-174.

Comín, F.; Martín, P.; Muñoz, M. y Vidal, J. (1998): *150 años de Historia de los Ferrocarriles Españoles*, vol. 2, Fundación de Ferrocarriles Españoles y Grupo Anaya, España.

Chandler, A.D. (1964): *The Railroads. The Nation's First Big Business. Sources and Readings*, Harcourt, Brace & World, New York.

Cuellar, D. (2007): El ferrocarril en España, siglos XIX y XX: una visión en el largo plazo, No 2007/03, *Working Papers in Economic History*, Universidad Autónoma de Madrid (Spain), Department of Economic Analysis (Economic Theory and Economic History), <http://EconPapers.repec.org/RePEc:uam:wpapeh:200703>.

Hernández, E. (1996): “Merchant's organizations and accounting regulation in eighteenth-century Spain: The ordinances of the Tribunal of Commerce of Bilbao”, *Accounting, Business and Financial History*, vol. 6, 277-299.

----- (1998): “La historia de la contabilidad ante el nuevo milenio”, *VIII Encuentro de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, Menorca.

----- (2011): “La Historia de la contabilidad en busca de su verdadera identidad”, *X Congreso Internacional de la Asociación Española de Historia Económica Universidad Pablo de Olavide de Sevilla*, Carmona (Sevilla).

Fidalgo, E. y Miranda, R. (2006): El sistema contable de la Compañía de Ferrocarriles de Madrid a Zaragoza y a Alicante (MZA) en sus inicios (1857-1908): un estudio introductorio, *XII Encuentro de la Asociación Española de Profesiones Universitarias de Contabilidad (ASEPUC)*, Burgos.

Garcés, B.V. (1869): *Diccionario razonado y práctico de los ferrocarriles españoles bajo el aspecto legal, técnico administrativo y comercial de los mismos*, Imprenta de Campuzano Hermanos, Madrid.

Imedio, J. (1934): *Contabilidad General y de Transportes Terrestres*, Ed. Instituto Politécnico de Ferrocarriles, Publicación nº 2, 2ª edición, Madrid.

Montoya, J.L. y Guzmán, I. (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.

----- (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.

Oliver, E. (1885): *El Consultor del tenedor de Libros. Estudios prácticos de contabilidad por partida doble aplicados a los principales ramos de la industria y del comercio*, Tomos II, Ed. Marcelino Bordoy y Cía, Barcelona.

----- (1897): *La Partida Doble. Estudios teórico-prácticos de contabilidad comercial al alcance de todos*, Tomos I y II, Ed. Vda. de Luis Tasso, Barcelona.

Santos, B.; Santos, M. y Fidalgo, E. (2011): “La actividad empresarial y la representatividad de las cifras contables: el caso de MZA en sus inicios (1856-1858)”, en *Actas de la II International Conference Before and after Luca Pacioli*, Centro Studi Mario Pancrazi, Sansepolcro (Italia).

Valdaliso, J.M. y López, S. (2000): *Historia Económica de la Empresa*, Ed. Crítica, Barcelona.

Vidal, J. (1997): *La formación de los directivos en la gran empresa: El caso de la Compañía de los Ferrocarriles del Norte de España, 1858-1936*, Programa de Historia Económica, Fundación Empresa Pública, Madrid.

José Luis Montoya Chinchilla e Isidoro Guzmán Raja: Regulación contable del sector ferroviario español en el primer cuarto del siglo XX (1900-1925)

Villacorta, M.A. y Martínez, T. (2009): Aproximación al sistema contable de los Talleres ferroviarios de MZA durante el siglo XIX, *De Computis Revista Española de Historia de la Contabilidad*, nº 11, diciembre.

José Luis Montoya Chinchilla

Doctor en Administración y Dirección de Empresas. Auditor de Cuentas. Profesor Asociado de la Universidad de Murcia en el Departamento de Organización y Finanzas.

Dirección: C/ Gran Vía, nº 15, 5º (30004) Murcia

Teléfono: 968.35.51.53 - Email: joseluis.montoya@sector3.es

Isidoro Guzmán Raja

Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales. Profesor Titular de la Universidad Politécnica de Cartagena en el área de conocimiento de Economía Financiera y Contabilidad.

Dirección: Facultad de Ciencias de la Empresa, c/Real, nº 3 (30201) Cartagena

Teléfono: 968.32.59.47 - Email: isidoro.guzman@upct.es

José Luis Montoya Chinchilla

Doctor in Business Administration and Management. Auditor. Associate Professor of the University of Murcia in the Department of Organization and Finance.

Address: C / Gran Vía, n ° 15, 5 (30004) Murcia

Phone: 968.35.51.53 - Email: joseluis.montoya @ sector3.es

Isidoro Guzmán Raja

Doctor in Economics and Business. Professor of the Polytechnic University of Cartagena in the area of knowledge of Financial Economics and Accounting.

Address: Faculty of Sciences of the Company, c / Real, No. 3 (30 201) Cartagena

Phone: 968.32.59.47 - Email: isidoro.guzman@upct.es