

»resultado el establecimiento de la gran fábrica de ideas, de la cual se obtienen como  
 »productos el verdadero progreso moral y la civilización de los pueblos. Todo cuanto  
 »coopere á acumular aquellos materiales será beneficioso al desarrollo de la industria;  
 »todo cuanto tienda á reunir mayor número de datos y conocimientos útiles, será ele-  
 »mento digno de alabanza en la grandiosa fábrica de las ideas. Esta es la noble coo-  
 »peración del ferrocarril en uno y otro terreno.

»Los caminos de hierro, oportuno es consignarlo, realizan en parte la utópica aspi-  
 »ración expresada en la frase del poeta al pedir *alas* para remontarse á todas las esfe-  
 »ras. Preludio de la realización de este entusiasta deseo, es la vía férrea, que aproxi-  
 »mando los pueblos unos á otros, haciéndolos partícipes de sus penas y alegrías, en  
 »una inmensa familia les convierte; y extendiendo prodigiosamente los horizontes de  
 »su vida, al destruir las distancias en busca de su perfección, sigue huellas materia-  
 »les parecidas á las del genio al elevarse á las prodigiosas alturas de lo verdadero, lo  
 »bueno y lo bello, cuyo resplandor está velado á la vista del hombre por las densas  
 »nieblas de la ignorancia, que aquel rasga en la veloz carrera de sus espléndidas con-  
 »cepciones.»

Nada más consideramos oportuno añadir á lo expuesto; la breve reseña que ante-  
 cede basta para enterar al lector del origen de los ferrocarriles y de sus incuestiona-  
 bles ventajas. Descendamos ahora al examen y desarrollo del modo de llevar su cuenta  
 y razón las numerosas Compañías ó empresas que á explotarlos se dedican.

EMILIO OLIVER.

## CONTABILIDAD GENERAL DE FERROCARRILES.

La contabilidad general de un ferrocarril, como la de todo negocio de mucho movi-  
 miento y detalle, en sus libros **Diario** y **Mayor** es una contabilidad de resultados en  
 globo, y no ofrece gran cosa de particular así considerada: se limita al juego de algu-  
 nas cuentas impersonales. Pero si bajo este aspecto es por demás sencilla, no lo es ya  
 tanto por lo que se refiere á la determinación, clasificación y comprobación de las par-  
 tidas que constituyen su movimiento, en cuyas operaciones estriba precisamente su  
 interés, su novedad y su importancia. Lo diremos en otros términos, para ser mejor  
 comprendidos: si es fácil en todo ferrocarril la gestión del **Tenedor de libros**, como li-  
 mitada á registrar periódicamente en el **Diario** y **Mayor** los resultados en globo del trá-  
 fico, es en extremo difícil y delicada, y sobre todo de muchísima responsabilidad, la  
 del llamado **Jefe de contabilidad**, obligado como se ve á llevar á su cargo y bajo su di-  
 rección la intervención y estadística, lo propio que á examinar, compulsar y compro-  
 bar hasta en sus menores detalles las distintas partidas y conceptos que componen el  
 tráfico diario de la línea, no menos que á clasificarlas y agruparlas convenientemente  
 después para formar el estado resumido que pasa á teneduría y en su vista se trasla-  
 dan á los libros **Diario** y **Mayor** los asientos necesarios.

Ya comprenderán nuestros lectores, pues, que lo que importa á una obra funda-  
 mental y de consulta como esta, es estudiar y reseñar la contabilidad general de un fe-  
 rrocarril en su base, es decir, bajo el segundo de esos dos aspectos en que lo hemos  
 considerado que puede dividirse, y que en realidad la dividen todas las Compañías.

Las empresas de ferrocarriles pueden compararse á grandes asociaciones indus-  
 triales ó mercantiles, cuyos *sucursales* son las distintas estaciones establecidas en sus  
 líneas respectivas, y cuyos *corresponsales* los constituyen las demás empresas con las  
 que combinan sus servicios en interés mútuo y del público en general. Están sujetas,  
 pues, á las prescripciones del Código de comercio, respecto de su contabilidad; pero  
 además, cada Compañía tiene establecido un sistema particular de clasificación de sus  
 productos y gastos, en un Reglamento en que se consignan principios uniformes de  
 contabilidad y las relaciones de esta parte del servicio con las demás. Los Regla-

mentos de contabilidad no son uniformes en todas las Compañías; cada una se rige por el suyo, y aunque todas obedecen á un mismo fin y se apoyan en iguales bases, existen entre ellos diferencias de orden secundario determinadas por necesidades especiales de cada empresa y por el sistema con que tiene organizados sus múltiples servicios (1).

Obtenida la concesión de una vía férrea ó á veces cuando esta se tramita, se constituye, con sujeción á las formalidades legales, la Compañía anónima por acciones cuyo único y exclusivo objeto se reduce á la construcción y explotación de aquella. Principia entonces la contabilidad y hay que abrir los libros, para lo cual adoptaremos cualquiera de los tres sistemas explicados en el tomo primero de esta obra, toda vez que del mismo modo suelen hacerlo las sociedades anónimas sin distinción ninguna y sea cual fuere el objeto á que piensen dedicarse. De la misma manera y en la misma forma encabeza sus libros una sociedad anónima industrial, naviera, etc., que un ferrocarril.

En el negocio de ferrocarriles hay que distinguir tres períodos: el de la *concesión*, el de la *construcción* y el de la *explotación*. El primero por lo regular ha terminado ya al constituirse por escritura pública la sociedad ó empresa, y la explotación puede emprenderse totalmente, ó de una manera parcial y á medida que vayan terminando las obras de construcción.

Suponiendo ya abiertos los libros de una empresa concesionaria de las que forman el objeto de estos apuntes, procede abrir una cuenta denominada **Proyecto** (puede dársele otro nombre si se quiere), á la cual se cargan con abono á quien los haya suplido, el importe de los estudios, planos, viajes, memorias y cuantos gastos haya originado el recabar la concesión de la línea hasta la fecha, así como los demás que tengan lugar en lo sucesivo por rectificaciones en su trazado, etc., etc. Esta cuenta, terminada la construcción de la línea, ó bien al final de cada ejercicio económico, se saldará por otra llamada **Construcción de la vía**, de la que hablaremos luego.

Si los suplidos por todos los conceptos hasta obtener la concesión deben ser indemnizados en acciones, sean ó no estas libres de pago, en otro lugar también de esta obra hemos dicho ya la manera como en estos casos se formulan los asientos de contabilidad, y consideramos ocioso el repetirlos aquí.

Anotados en los libros de la Compañía cuantos de bolsos haya originado la concesión, abriremos también desde luego la ya sabida cuenta impersonal de **Gastos amortizables de instalación**, á cuyo **Debe**, como su nombre indica, pasaremos el importe del mobiliario ó ajuar adquirido para las oficinas de la Sociedad, así como también el

(1) El lector curioso que desee tener idea de lo que es un *Reglamento de contabilidad general*, puede acudir al *Diccionario razonado y práctico de los ferrocarriles españoles bajo el aspecto legal, técnico, administrativo y comercial de los mismos*, escrito por D. Benito Vicente y Gargallo con la colaboración de don José González Álvarez. En dicha obra se presenta un modelo de *Reglamento* que basta para imponerse de lo que son estos, bien que esté basado en la primitiva y derogada Ley de ferrocarriles.

de los títulos provisionales de sus acciones ó bien el de las láminas definitivas, los de timbres y sellos, el de la escritura de fundación, instrumentos geodésicos, etc., etc.

Ya hemos entrado, pues, en el segundo período, esto es, en el

### PERÍODO DE CONSTRUCCIÓN.

Sabido de todos es que las obras para la construcción de las vías férreas se llevan á cabo de dos maneras; ó por administración, ó á destajo. Sea que se emprendan de un modo ó de otro, ello no importa diferencia alguna esencial en el sistema de llevar la contabilidad.

Al dar comienzo á la construcción suelen abrirse las siguientes cuentas impersonales:

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

cuyas cinco cuentas, al final, resumidas en una sola, nos darán el coste total de la línea.

Veamos ahora cómo se cargan dichas cuentas:

**Construcción de la vía.**—A ella van á parar los jornales y cuantas partidas afecten al coste de la misma, que comprende el de los puentes, cunetas, desmontes, terraplenes, túneles, estaciones, casetas, cercados, pasos á nivel, servicio telegráfico y demás, así como el de las herramientas, útiles y cuantos efectos sean necesarios.

Los detalles de las obras de construcción no corresponden á contabilidad; son de incumbencia exclusiva del ingeniero jefe, á quien los destajistas, si se les han concedido las obras, ó los capataces si es que la Compañía las emprende por administración, deben presentar periódicamente sus cuentas. Revisadas y admitidas por el ingeniero, este les expide un certificado, en méritos del cual reciben de la Dirección un libramiento contra la caja de la Empresa.

**Expropiaciones.**—Ninguna explicación merece esta cuenta; su nombre indica ya que van á parar á ella como cargo, el importe de cuantas partidas afecten al coste de la línea por el concepto indicado.

**Material fijo.**—Se carga con el coste de los *railes*, traviesas, grapones, discos, bridas, tornillos, agujas y demás que compongan dicho material.

**Material móvil.**—Se adeuda con el coste de cuantas locomotoras, tenders, coches, wagones y demás vehículos adquiera la Empresa ó vaya adquiriendo hasta emprender la explotación total de la línea en construcción.

**Gastos generales.**—Comprende esta cuenta los gastos de personal y de oficinas y los demás que ocurran y no puedan tener aplicación especial á ninguna de las cuentas que acabamos de mencionar, como alquileres, viajes, anuncios, gastos judiciales, impresos, etc., etc., etc.

Sucede á veces, que una empresa de ferrocarril compra materiales para la construcción, como cal, ladrillos, cimiento, etc., etc., etc., con el objeto de irlos suminis-

trando á los destajistas ó capataces. Entonces se abre una cuenta á **Materiales para construcción**, que es de la naturaleza de la de **Mercaderías generales**: se carga con el coste de los materiales comprados, y se abona con el de los entregados ó suministrados. Al final se salda por la cuenta de **Construcción de la vía**.

Ya comprenderán nuestros lectores que las anteriores cuentas impersonales, suponen la existencia de libros auxiliares llevados en debida regla, y en donde constan minuciosamente los detalles de las partidas totales que periódicamente se trasladan al **Diario** y al **Mayor**. Puede exceptuarse la cuenta de **Expropiaciones**, cuyos expedientes forma la Secretaría con arreglo á los datos é instrucciones que facilita el Ingeniero jefe que dirige la construcción de la línea, archivándolos después. Creemos excusado presentar modelos de dichos libros auxiliares, ya porque nada tienen de particular, ya también porque cada empresa los lleva á su manera.

Terminado el periodo de construcción, las anteriores cuentas se saldan por otra llamada **Coste del camino** (ú otro análogo). El Ingeniero entonces practica una liquidación general determinando el coste de cada una de las obras emprendidas, para que pueda saberse lo que cuesta, por ejemplo, cada puente, cada cuneta, cada túnel, cada estación, etc., etc.; el total de cuya liquidación ha de resultar matemáticamente igual á la cantidad que figura por primera partida en el **Debe** de la cuenta de **Coste del camino**, que reasume, como hemos dicho ya, los saldos de las anteriores.

Si la línea está subvencionada por el Gobierno, hay que abrir entonces la cuenta de **Subvención**, á la que sucesivamente iremos abonando las cantidades que se cobren. La cuenta de **Subvención** al final se saldará con abono á la de **Coste del camino**; y no procede saldarla de otro modo, porque afecta á la construcción cuyo coste disminuye. Si la construcción de una vía férrea motiva, por ejemplo, la inversión de 100, y está subvencionada por 25, es obvio que á la Compañía no le habrá costado sino 75. Es esta una verdad de sentido común que de buena gana callaríamos, sino fuera porque hay quien, ignoramos en virtud de qué elevadas razones, opina precisamente lo contrario y pretende que la subvención debe aplicarse á la cuenta de **Capital**.

Sea cual fuere la importancia y la extensión de una vía férrea, mientras se halla en el periodo de construcción no da mucho que hacer á la sección de contabilidad. Esta se reduce á una serie de asientos siempre del mismo tenor, de cargo todos para las cuentas impersonales citadas. Durante dicho periodo el **servicio comercial** estudia y combina las tarifas llamadas de **aplicación**, las **combinadas** y otras, y la **secretaría** tiene un impropio trabajo con la tramitación de muchos y muy engorrosos expedientes de expropiación, con otros de agravios, con cuestiones surgidas á cada paso con la Administración y teniendo que contestar, además, innumerables comunicaciones de Ayuntamientos y Diputaciones provinciales.

Con lo dicho, creemos que nuestros lectores podrán tener una clara y exacta de la contabilidad de un ferrocarril durante su segundo periodo de desarrollo. Mas como quiera que escribimos para una obra de consulta, expondremos todavía otro sistema de cuenta y razón no menos claro y exacto que el anterior, y que, al menos á nosotros, nos merece preferencia, bien que ambos hayan sido y sean objeto de aplicaciones en la práctica.

Obtenida la concesión de un ferrocarril y al constituirse la empresa ó sociedad anónima para construir la vía y explotarla, el primer asiento de sus libros será el siguiente:

#### Presupuesto á Construcción del camino

es decir, que cargará á la primera de dichas dos cuentas impersonales, con abono á la segunda, la cantidad total consignada para la construcción en la **Memoria** presentada al Gobierno, junto con los planos y demás, al solicitar la concesión.

Hecho ya el asiento del presupuesto de construcción en méritos del cual la concesión haya sido otorgada, procede hacer el asiento del capital y de las acciones, ó sea el de la constitución de la Compañía, diciendo, por ejemplo, en el libro **Diario**, si no están colocadas todas las emitidas:

<p><b>Accionistas</b>—por todo el valor nominal de las acciones suscritas.</p> <p><b>Acciones en cartera</b>—por todo el valor nominal de las pendientes de colocación.</p>	}	deben á	<p><b>Capital efectivo</b>—por el primer dividendo á desembolsar en seguida por los firmantes de la escritura social, y por el mismo dividendo á cobrar de las restantes acciones de la emisión que quedan en cartera; es decir, por el total importe del primer dividendo sobre todas las acciones que constituyen la emisión.</p> <p><b>Capital nominal</b>—por el importe total á desembolsar de los futuros dividendos pasivos sobre todas las acciones que componen la emisión (1).</p>
---	---	---------	--

El depósito para la concesión y los demás gastos de planos, Memoria, viajes, etc., para obtenerla, se cargarán á las dos cuentas siguientes: á la llamada **Depósito para la concesión** lo que á ella se refiere, y á la de **Gastos generales**, ó como quiera llamársele, los gastos ocasionados por los demás conceptos que apuntamos, con abono á quien ó á quienes hubiesen efectuado los desembolsos. Esto nada ofrece de particular.

Volvamos á la cuenta llamada de **Construcción del camino**.

El coste ó presupuesto total de construcción de una vía férrea, viene representado por el de los capítulos siguientes en que suele dividirse:

**Expropiación.**  
**Expliación.**  
**Obras de fábrica.**  
**Túneles.**

(1) Para comprender mejor este asiento, véase otro igual y detallado que presentamos como modelo en la página 518 del tomo I de esta obra, al ocuparnos de las **Compañías de seguros marítimos**, y lo que sobre el mismo decimos en su página 536. Es un asiento de los llamados de **Varios á Varios**. Ya entonces observamos que el asiento de constitución de una Sociedad anónima por acciones, podíamos también formularlo de cualquiera de las dos maneras que antes dimos á conocer.

Estaciones.  
Casillas de guarda.  
Material fijo. <sup>(Vía.</sup> Material para las estaciones.  
Pasos de nivel y variaciones.  
Material móvil.  
Accesorios generales.  
Telégrafo eléctrico.  
Gastos imprevistos.  
Gastos de administración y dirección.

Los totales de cada uno de estos capítulos del **Resumen general** del presupuesto consignado en la *Memoria*, son los que, reunidos en una sola **partida** ó suma, según hemos dicho, aparecen por primera partida al **Haber** de la **cuenta de Construcción del camino**.

Ahora bien; la cuenta general del **Mayor** denominada **Construcción del camino**, tendrá en la contabilidad un libro auxiliar, llamado también así, en el cual se abrirán tantas cuentas como capítulos contiene el presupuesto de construcción, es decir, que en dicho libro auxiliar abriremos cuenta á expropiación, **explanación**, obras de fábrica, túneles, etc., etc. A cada una de estas cuentas le abonaremos por primera partida, y con la fecha de la apertura de la contabilidad, el total que le corresponde y tiene consignado en el **Resumen general** del presupuesto que acompaña á la *Memoria*; de modo que la suma de estos totales constituirá la partida en **globo** única que aparecerá en la citada cuenta de **Construcción del camino**, del libro **Mayor**.

A medida que se hagan pagos por construcción, diremos:

#### Construcción del camino á Caja

ó á la cuenta que tenga salida; y luego después pasaremos á hacer también el cargo ó cargos que procedan á las correspondientes cuentas abiertas en el libro auxiliar de **Construcción**. Esto supone que en las cuentas de construcción que vayan pagándose, haya el debido cuidado de clasificar convenientemente las **partidas** para que puedan pasar después á cada uno de los capítulos del libro auxiliar citado. En este es preciso que las partidas se noten bien detalladas. Como cada pago supondrá en el **Mayor** un cargo á la cuenta de **Construcción del camino** y varios á las diferentes abiertas en el libro auxiliar á que nos referimos, y estos varios formarán siempre el total pasado á aquella, de ahí el que periódicamente puede establecerse una **comprobación** entre ambos libros, dando por resultado el que la suma total de las **partidas** cargadas á las diferentes cuentas del libro auxiliar de **Construcción** durante un período determinado, sea matemáticamente exacta al total **Debe** de la cuenta de **Construcción del Mayor**, durante el mismo.

Terminadas las obras, esto es, cerrado el período de construcción, la cuenta de este nombre del **Mayor** y cada una de las en que la subdividimos en el libro auxiliar citado, quedarán saldadas por sí mismas siempre y cuando hayamos invertido en la construcción igual cantidad que la consignada en el presupuesto, lo cual nunca sucede. La

cuenta de **Construcción del Mayor** tendrá en el **Haber** una sola partida representando el coste total de la línea presupuestado al estudiar y desarrollar el proyecto de ferrocarril; y al **Debe** tantas partidas cuantos hayan sido los pagos totales de las obras emprendidas; así como cada uno de los capítulos del presupuesto de construcción tendrá en su correspondiente cuenta del libro auxiliar de la misma, abonada en una sola partida la cantidad total que le haya sido consignada, y cargadas con todos los detalles necesarios las de los diversos pagos ocasionados por el mismo. ¿Hay diferencia entre el **Debe** y el **Haber**? Pues las obras de construcción habrán salido más baratas ó más caras de lo calculado en el presupuesto. ¿Son más baratas? Luego habrá habido ahorro ó beneficio y nivelaremos la diferencia entre el **Debe** y al **Haber** de la cuenta de **Construcción** por otra denominada **Beneficio** en la construcción, diciendo en el **Diario**:

#### Construcción del camino á Beneficio en la construcción.

¿Excede el coste total de las obras á lo presupuestado? Luego habrá habido mayor gasto ó pérdida, y en este caso en vez de una cuenta á **Beneficio** en la construcción, la abriremos á la **Pérdida**, á cuyo **Debe** pasará la diferencia entre el **Haber** y el **Debe** de la cuenta de **Construcción**, diciendo entonces en el libro **Diario**:

#### Pérdida en la construcción á Construcción del camino

y en ambos casos aparecerá saldada esta última cuenta en el **Mayor**. Después procederemos á saldar cada una de las subdivisiones de la misma contenidas en el libro auxiliar de **Construcción**, abonando ó cargando á cada cuenta la diferencia que le corres-  
• ponda.

Saldada ya la cuenta de **Construcción**, queda todavía en pié la llamada **Presupuesto**, á cuyo **Debe** figura en una sola partida el total atribuido al mismo al pedir la concesión; y como dicho presupuesto se halla agotado ya, no tiene razón de ser y ha llegado la hora de que desaparezca; para conseguir lo cual formularemos en el **Diario** el siguiente asiento:

#### Coste del camino á Presupuesto.

Obsérvese que saldamos esta última cuenta para dar paso á otra nueva, que es la primera.

La cuenta de **Coste del camino** viene cargada con el total del presupuesto atribuido á la construcción, al calcular y desarrollar en la *Memoria* el proyecto del ferrocarril; mas no expresará su verdadero coste en el caso de que, al terminar las obras, haya habido aumento ó disminución en la cantidad total presupuestada. De modo que, en el primer caso, el coste de la línea vendrá representado por dos sumandos; la partida que tiene en el **Debe** la cuenta de **Coste del camino**, más la partida que aparece en el **Debe** también de la cuenta llamada **Pérdida en la construcción**: lo cual nos dice que debemos saldar esta última cuenta por aquella, diciendo: