

**LA CONTABILIDAD DE UNA ORGANIZACIÓN BENÉFICA EN
TIEMPOS DE LA ILUSTRACIÓN. EL HOSPICIO “CASA DE
MISERICORDIA” DE CÁDIZ (1784-1790)**

**THE ACCOUNTING OF A CHARITY DURING ENLIGHTENMENT. THE
HOSPICE ‘CASA DE MISERICORDIA’ OF CÁDIZ (1784-1790)**

Mariló Capelo¹

RESUMEN

Tradicionalmente, ha sido escaso el interés mostrado por los investigadores en historia de la contabilidad acerca de instituciones orientadas a la protección social. En particular, los trabajos realizados hasta ahora carecen de una aproximación concreta a los sistemas contables propios de entidades asistenciales públicas, donde se verifique en particular su aplicación a la gestión. En España, concretamente, estos trabajos han mostrado especial predilección por los hospitales. Sin embargo, en el siglo XVIII, los hospicios destacaron como instituciones centralizadoras de la actividad asistencial pública organizada de acuerdo con el pensamiento ilustrado en este país. El objetivo del artículo es describir el sistema contable de un hospicio establecido en Cádiz a finales del XVIII, sus funciones a lo largo del tiempo, así como poner de manifiesto cómo se verificó en esta institución la interacción entre contabilidad y entorno social. Para ello, se han consultado los fondos existentes en el Archivo General de la Diputación Provincial de Cádiz, principalmente los libros de actas de su junta de gobierno, donde se conservan las cuentas anuales y todo tipo de información contable aportada a las juntas. También se han considerado las Reales Ordenanzas que regían su funcionamiento. Asimismo, satisfaciendo este objetivo se podrá contribuir a un mejor conocimiento de cómo renació el pensamiento contable español en el siglo XVIII, a través de una institución radicada en una de las ciudades de la época más cosmopolitas y activas en el ámbito comercial. Las evidencias obtenidas indican la aplicación inicial de la contabilidad a la rendición de cuentas y un desarrollo posterior cada vez más amplio de sus posibilidades en cuanto a la gestión. Fueron determinantes en este sentido el bagaje comercial y contable de los vocales de la junta, los conocimientos previos respecto al concepto de coste unitario y los problemas financieros. Sin embargo, la contabilidad no fue una técnica neutral, reflejando la estructura social de la época y probablemente reforzándola. Además, se comprueba la conciencia que el contable tiene respecto al potencial social de la contabilidad, inhibiéndose de aplicar herramientas contables en la gestión de la misión social más ambiciosa del hospicio.

ABSTRACT

Traditionally, accounting historians have hardly shown interest in organizations performing functions of social protection. In particular, until now, the studies carried out lack an in-depth approximation to the

¹ La autora agradece el apoyo económico recibido por parte del Proyecto de Investigación SEJ-4129 “Andalucía, cruce de Culturas: una visión desde la contabilidad”.

accounting systems developed by public charities, which would take into account their use for management. In Spain, specifically, accounting history research about charities has mainly focused on hospitals. However, in the 18th century, hospices stood out as emblematic institutions of public social activity organized according to the Enlightenment thinking of the epoch in this country. The aim of this paper is to describe the accounting system developed in a hospice set up in Cádiz in the late 18th century, its roles throughout time, as well as to show how accounting could influence and/or be influenced by the social environment. For that purpose, the records preserved in the General Archive of the Diputación Provincial of Cádiz have been consulted, mainly the minutes book of the hospice's board where the annual reports and other types of accounting information provided to the board are kept. Also, the royal regulations of the hospice have been considered. At the same time, the paper could contribute to a better knowledge about how Spanish accounting thought reawakened in the 18th century, through a study of an organization based in one of the most cosmopolitan and commercial cities of the time. The evidence obtained illustrates how accounting was originally applied to the rendering of accounts, developing throughout time new possibilities with respect to management. Accounting and commercial background of the board members, together with previous knowledge about unitary cost and the financial problems of the institution catalyzed this later development. Nevertheless, accounting was not a neutral technique, reflecting the social structure of the time and probably reinforcing it. In this sense, the paper shows the accountant's consciousness about the social potential of accounting, refraining from applying accounting tools in the management of the hospice's most ambitious social mission.

PALABRAS CLAVE:

Historia de la contabilidad, siglo XVIII, España, beneficencia pública, hospicios.

KEY WORDS:

Accounting history, 18th century, Spain, public charity, hospices.

1. Introducción

La contabilidad es una práctica social, con capacidad para construir y a la vez reflejar el contexto en el que se desarrolla (Burchell et al., 1980), cuya interacción con el ámbito social requiere ser investigada (Hopwood, 1985). Esta idea contrasta con la tendencia de los historiadores de la contabilidad a priorizar su estudio en las empresas antes que en otro tipo de instituciones de orientación social (Dey, 2007; Walker, 2004, 2008).

Más concretamente, hasta ahora, la escasa investigación realizada en torno al desarrollo de la actividad asistencial se ha centrado bien en el sector de la beneficencia estrictamente privada, donde han destacado tradicionalmente las instituciones religiosas (p.e., Irvine, 2002), bien en otras formas de beneficencia sometidas de alguna manera a regulación oficial (p.e., Walker, 2004, 2008). En lo que se refiere a la literatura histórico-contable relativa a este último sector, se detecta sin embargo la necesidad de seguir avanzando en un conocimiento más completo de los sistemas contables existentes en épocas pasadas, especialmente de los implantados en instituciones promovidas desde el ámbito público (Sargiacomo y Gomes, 2011), en aras de verificar su aplicación específica a propósitos internos. Asimismo, en la medida en que se avance en este sentido se podrá contribuir también a la llamada realizada desde la literatura internacional demandando investigaciones sobre el potencial de la contabilidad en cuanto a tecnología aplicada para el equilibrio y

control social en general (Walker, 2004, 2008) y en el ámbito local en particular (Servalli, 2013).

En el siglo XVIII, junto a los hospitales, destacaron en España especialmente los hospicios, como instituciones centralizadoras de la actividad asistencial pública (Carasa, 1987; López, 2005); careciéndose, no obstante, de investigaciones histórico-contables en este sentido. La escasez de estudios sobre la contabilidad de las entidades orientadas a la protección social en general (Walker, 2004, 2008) y en particular acerca de su desarrollo y potencial –funcional y social- en las instituciones asistenciales públicas, y más concretamente municipales (Sargiacomo y Gomes, 2011; Servalli, 2013), justifican la realización de este trabajo acerca del hospicio “Casa de Misericordia” (en adelante, Casa) fundado en Cádiz en 1785².

El período de estudio transcurre entre 1784, cuando se inician las gestiones para la apertura del nuevo establecimiento, y 1790, año en el que los problemas financieros de la Casa llegan a un extremo en el que necesitan remedio. El objetivo del artículo es describir el sistema contable del hospicio, sus funciones a lo largo del tiempo, así como poner manifiesto cómo se verificó en esta institución la interacción entre contabilidad y entorno social. Para ello, se ha accedido a dos tipos de fuentes (Hernández-Esteve, 1996), las ordenanzas que regularon el funcionamiento de la institución desde 1785 y los documentos contables elaborados. Concretamente, se ha consultado el fondo de Beneficencia existente en el Archivo General de la Diputación Provincial de Cádiz (en adelante, AGDC), principalmente los libros de actas de su junta de gobierno, donde se conservan las cuentas anuales y todo tipo de información contable aportada a las juntas. Asimismo, satisfaciendo este objetivo se podrá contribuir a un mejor conocimiento de cómo renació el pensamiento contable español en el siglo XVIII (Hernández-Esteve, 2009) a través de una institución radicada en una de las ciudades de la época más cosmopolitas y activas en el ámbito comercial.

El trabajo tiene la siguiente estructura. En primer lugar, se revisan los avances realizados por la historia de la contabilidad en el sector de la actividad benéfica. Seguidamente, se sitúa la figura del hospicio en el ámbito de la actividad asistencial en España en el siglo XVIII. A continuación, se señalan los rasgos característicos de la Casa de Misericordia. Después, se describe el sistema contable tal como fue previsto en las Reales Ordenanzas de 1785, para continuar identificando otros desarrollos contables surgidos de forma paralela al sistema formal. Para terminar, se realiza el análisis y se obtienen las conclusiones.

2. La beneficencia en la literatura histórico-contable

La contabilidad es una práctica social, presente en una gran diversidad de organizaciones y procesos, con capacidad para construir y a la vez reflejar el contexto en el

² La Casa de misericordia había estado funcionando antes en otro lugar y bajo circunstancias diferentes (Morgado, 1989).

que se desarrolla (Burchell et al, 1980), siendo necesario investigar su interacción con el ámbito social en el que se inserta (Hopwood, 1985). Sin embargo, la tradicional preferencia de los historiadores de la contabilidad por su estudio en las empresas ha actuado en detrimento de las aproximaciones a la contabilidad en las organizaciones con vocación social (Walker, 2004, 2008; Dey, 2007).

La investigación histórico-contable desarrollada hasta ahora en torno a la protección social ha centrado gran parte de sus esfuerzos en organizaciones financiadas con recursos privados y auto-reguladas, las cuales funcionaban sin intervención pública. Una parte importante de estos trabajos se refiere a instituciones con fines espirituales bastante explícitos, de acuerdo con las organizaciones religiosas en la que se insertaban dichas entidades, tal como se aprecia en los estudios acerca de la Sociedad inglesa para la propagación del Gospel creada en el siglo XVIII (Swanson y Gardner, 1988), la Salvation Army del siglo XIX (Irvine, 2002) y las misiones metodistas establecidas en Nueva Zelanda, también del siglo XIX (Cordery, 2006). En esta misma línea se encuentran los trabajos de Garzón y Donoso (2001) y Hernández (2008), referidos al ámbito español, donde describen la técnica contable de los respectivos hospitales benéficos estudiados, el primero entre los siglos XVIII-XIX y el segundo abarcando desde el siglo XV hasta el XVIII, asociándose estos sistemas contables principalmente con la rendición de cuentas a través del método de cargo y data. Además, Hernández (2008), en particular, ilustra acerca de la aplicación de la contabilidad a la cuantificación de las raciones diarias y anuales suministradas a los pobres.

La habitual adscripción de este tipo de instituciones asistenciales privadas a la jerarquía eclesiástica ha determinado que algunos de estos estudios, aunque centrados en organizaciones de vocación social, hayan puesto un especial énfasis en la separación entre lo sagrado y lo profano (Irvine, 2002; Cordery, 2006), siguiendo la línea del debate abierto por Laughlin (1988) y Booth (1993). Además, Irvine (2002) sí que atribuye a la contabilidad una función específica en el marco de las relaciones sociales, asociando la alineación con una institución social como la contabilidad y en particular la utilización de la publicidad contable, con la necesidad de legitimarse que tienen las entidades que dependen de recursos externos. Swanson y Gardner (1988), por su parte, relacionan la introducción voluntaria de la auditoría en este tipo de instituciones con las influencias recibidas desde el mundo de los negocios y los cambios contables más internos con las necesidades de planificación y control también propias de las organizaciones contemporáneas con ánimo de lucro.

Otras organizaciones benéficas financiadas privadamente y auto-reguladas tenían una motivación religiosa menos explícita, o simplemente no perseguían ninguna misión espiritual. A este respecto, existen estudios sobre entidades de vocación social inglesas como el legado de Lady Hastings (Baker y Collins, 2005) y la Newcastle Infirmary (Holden et al., 2009), ambos referidos a Inglaterra, la Hull House establecida en EE.UU. (Oakes y Young, 2008), o la Royal Infirmary de Escocia (Jackson, 2012); todos enmarcados al menos parcialmente en el siglo XIX. Baker y Collins (2005) se han limitado a ilustrar acerca de la realización de auditorías en el entorno benéfico con anterioridad a su proliferación en el sector comercial, justificando esta introducción de acuerdo con las propias necesidades de la organización. Sin

embargo, los demás investigadores han considerado la interacción entre la contabilidad y el sector de la sociedad afectado por las actividades benéficas, redefiniendo la rendición de cuentas en una organización filantrópica (Oakes y Young, 2008) y atribuyendo a la contabilidad un papel más activo en la configuración de las relaciones sociales, relacionado con la persuasión moral de los benefactores (Holden et al., 2009; Jackson, 2012).

Por otra parte, también resulta destacable la investigación realizada en escenarios donde el Estado participó o irrumpió en la regulación contable de la actividad benéfica, desarrollada por instituciones con o sin financiación pública. Algunos de estos trabajos han considerado especialmente el discurso desarrollado en torno a las obligaciones contables establecidas, como Edwards y Chandler (2001) cuando estudian el razonamiento social que motivó, en el siglo XIX, la regulación pública de la contabilidad, publicidad contable y auditoría en unas organizaciones benéficas de carácter privado como las Friendly Societies inglesas. Walker (2004, 2008) se centra específicamente en la información contable elaborada por los responsables públicos de la provisión social antes y después de la ley de pobres de 1834, observando sus potenciales efectos morales sobre los receptores de la ayuda. Por último, Robson (2006), así como Jones y Mellet (2007), ilustran acerca del papel –más o menos limitado- del Estado en el proceso de regulación contable iniciado en los hospitales benéficos ingleses a partir de 1800, identificando las fuerzas sociales que contribuyeron a modelar el cambio.

También se han realizado trabajos relacionados con la participación pública en la regulación contable de organizaciones caritativas en contextos no anglosajones. Así, por una parte, están las investigaciones que se centran básicamente en aspectos técnicos. Una muestra de ello es el estudio de Lacombe-Saboly (1997) sobre la rendición de cuentas realizada por varios hospitales benéficos franceses antes y después de estar sometidos a control estatal tras la Revolución Francesa. De forma similar, López y Pérez (2007) y Salvador y Ruiz (2011) han contribuido a conocer los sistemas contables utilizados por dos hospitales españoles, durante los siglos XIX y XVIII respectivamente, de fundación originalmente privada, y cuya contabilidad fue regulada desde instancias oficiales. Ambos sistemas contables hospitalarios se basaban en el registro por cargo y data. Además, Salvador y Ruiz (2011) informan sobre cómo entre los aspectos regulados y llevados a la práctica en el hospital estudiado se encontraba la obligación de dar publicidad a la contabilidad periódicamente. También en España, aunque centrando el análisis en la división entre sagrado y profano (Laughlin, 1988; Booth, 1993), Álvarez-Dardet et al. (2006) han investigado acerca de los requerimientos contables impuestos a las hermandades de Sevilla en tiempos de la Ilustración. Por otra parte, Servalli (2013) destaca en especial con su aportación respecto a la utilización de la contabilidad por parte de una entidad benéfica italiana como instrumento de control social al servicio del Estado y de acuerdo con la normativa oficial en los siglos XVI-XVII.

Considerando en particular las aportaciones realizadas en el contexto de la intervención estatal en instituciones asistenciales, se pueden identificar al menos tres carencias con relación a la investigación histórico-contable en este ámbito. Primero, porque al tender a centrarse estos trabajos en las demandas particulares establecidas por la autoridad,

redundan en una descripción parcial de los sistemas contables estudiados. Segundo, porque habitualmente los sistemas descritos se refieren a organizaciones financiadas privadamente donde converge la regulación pública, adoleciéndose de contribuciones acerca de los sistemas contables implantados en organizaciones benéficas organizadas públicamente en todos sus aspectos. Y tercero, por centrarse los estudios principalmente en la información orientada a la rendición de cuentas exigida por la regulación, lo que provoca que sea muy escasa la evidencia relativa a un posible uso más interno de la información contable en el contexto de la actividad asistencial. Además, en general, existe la necesidad de seguir profundizando en el potencial de la contabilidad en cuanto a tecnología aplicada para el equilibrio y control social en general (Walker, 2004, 2008) y en el ámbito local en particular (Servalli, 2013).

3. Actividad asistencial en España en el siglo XVIII

En lo que se refiere a la actividad asistencial, el siglo XVIII se caracteriza por la crítica a la actividad clerical en este sentido, la cual había canalizado desde la Edad Media los recursos que los ricos -guiados por una especie de “economía de la salvación” (Castel, 1997)- ponían en manos de la Iglesia confiados en que la ayuda a los pobres era el camino para acercarse a Dios. Sin embargo, las ideas ilustradas fomentan por ese tiempo que, lo que tradicionalmente se había enfocado bajo una perspectiva religiosa, se considere entonces como un problema a resolver de acuerdo con las reglas de la razón y la ciencia económica.

Bajo la perspectiva de los estadistas ilustrados, los pobres constituyen un problema económico, en la medida que se consideran población ociosa que no contribuye a la prosperidad del país; pero también suponen un problema policial, asociándoseles con todo tipo de desórdenes. El Estado asume entonces la responsabilidad de incrementar la población útil del país mediante la aplicación de los pobres a la industria; política que se considera idónea para atajar la mendicidad y la ociosidad. No obstante, la caridad sigue siendo la fuente principal de financiación de la asistencia a los pobres (López, 2005); mientras la Iglesia continúa también colaborando a través de sus miembros y recursos en esta actividad, organizada ahora desde instancias oficiales (Carasa, 1987).

Durante la segunda mitad del siglo XVIII, la iniciativa más importante de cara a secularizar la actividad asistencial y remediar el problema de la mendicidad fue el hospicio. Se establecen este tipo de instituciones por toda la península, llegando a duplicarse su número entre 1750 y 1800. Sin ser novedoso, el hospicio, con vocación reeducadora y represiva, responde a la solución propuesta en la mayoría de los escritos de la época, integrando encierro y trabajo en la industria (López, 2005). Entre los factores que influyeron a la postre en el fracaso del hospicio, se destacan: (1) la escasez de recursos financieros, (2) la heterogeneidad de las personas internadas, muchas de las cuales no podían aprender un oficio, haciéndose su reclusión definitiva, y por último, (3) el fracaso económico de las manufacturas, las cuales resultaron ruinosas (Helguera, 1980). Mientras tanto, los hospitales de la época, aunque también cumplen la función de control, son objeto de crítica por los ilustrados, proponiéndose su concentración en hospitales generales y el desplazamiento de la Iglesia de su administración (Maza, 1987; López, 2005).

4. La Casa de Misericordia de Cádiz

La Casa de Misericordia tiene sus antecedentes en el hospicio que había existido con anterioridad en Cádiz bajo la dirección de la Hermandad de la Santa Caridad (Morgado, 1991), liderando el Conde O'Reilly, entonces gobernador militar y político de Cádiz, la refundación de este establecimiento en 1785 en el edificio de su propiedad. En general, el objeto, modo de financiación, gobierno y administración de esta organización quedaron regulados en las Reales Ordenanzas aprobadas el 20 de mayo de 1785 (en adelante, RO de 1785)³.

El objeto de esta institución benéfica fue “el socorro de los verdaderos necesitados, la instrucción cristiana y civil, su aplicación al trabajo, el apartar de la vista de los hijos de familia la ociosidad, los vicios y mal ejemplo, el promover y promocionar auxilios a los vecinos pobres del pueblo para que puedan con su aplicación y trabajo ganar el sustento, adelantar y perfeccionar la industria popular y quitar de raíz los pretextos que fingen los vagos y mal-entretidos para permanecer en las calles y plazas públicas, introducirse en las casas para conseguir sus malos fines y engañar a los jueces y a los piadosos, usurpando las limosnas que sólo corresponden a los verdaderos pobres” (RO de 1785, p.3).

En definitiva, las metas de la institución eran el destierro de la ociosidad y la extinción en su origen de las causas de la pobreza basándose para ello en la instrucción cristiana y profesional de los pobres recogidos en el hospicio. Antes que nada, la Casa debía ocuparse de proporcionar a los pobres recogidos vestuario, sustento, así como la asistencia de todas sus necesidades. Para el debido sustento de los individuos, se aplicaba una *tarifa* donde se especificaba la cantidad y calidad de la comida a recibir. En particular, las RO de 1785 (p. 25) requerían que dedicara la junta un *vigilante cuidado a que el pan, y demás comestibles que se compraren y repartieren para la manutención de los pobres sean de buena calidad, que reciban íntegra y bien acondicionada la ración que les está señalada y que se les suministre puntualmente en las horas prefijadas*.

En lo referente a la instrucción, los *niños y niñas* debían constituir los objetos principales de la educación cristiana, siendo posteriormente examinados en ese sentido. Con vistas a la formación profesional de los recogidos, se estableció que los *niños* aprenderían a leer, escribir y contar, *por considerarse necesario para hacer progresos en cualesquiera artes y oficios*. Asimismo, a los jóvenes mejor predispuestos se les formaría en geometría y dibujo; además, para prevenir los malos hábitos, estaba previsto a los jóvenes de ambos sexos destinarlos *las mismas horas de trabajo que en los países de aventajada industria dan a sus aprendices y a sus propios hijos los buenos artesanos* (RO de 1785, p. 11). Las enseñanzas profesionales a establecer deberían ser aquellas que mejor condujeran a la ocupación de estas

³ A lo largo de este artículo se hace referencia a la versión impresa de las Reales Ordenanzas de 1785. También existe una versión manuscrita de esta normativa en el libro de actas de su junta de gobierno (libro 507, Beneficencia, AGDC).

personas de forma permanente en la ciudad de Cádiz, quedando en poder del órgano que gobernaba la Casa su elección. Estaba prevista también la formación gratuita no sólo de los internos, a los cuales incluso se les formaría en el extranjero si demostraban aptitudes, sino también del público en general procedente de Cádiz o de cualquier pueblo. Para comprobar el aprovechamiento de los alumnos internos se dispuso la revisión semanal de lo trabajado, evaluando su calidad y cantidad. Así, cuando los niños o niñas desempeñasen un trabajo de mayor valor que el coste de su manutención, se regulaba en las RO de 1785 que se le asignara parte en ese excedente. Para ello, se debía formar el correspondiente depósito, así como un libro donde se llevaran las cuentas particulares con dichos individuos. Una vez adultos, los jóvenes ya formados podrían incorporarse como oficiales abonándoseles el jornal correspondiente. A las niñas se les auxiliaría con la provisión de su dote.

Para el desarrollo de su actividad asistencial, originalmente, la Casa contó con las asignaciones voluntarias anuales comprometidas por el entonces Obispo de Cádiz, José Escalzo y Miguel, el cabildo, el clero, los vecinos y los gremios, así como con el derecho de un real en cada fanega de trigo introducida para su consumo en la ciudad (RO de 1785, p. 4). También disponían de los fondos procedentes de varias obras pías.

Su gobierno recayó en una junta, que debía reunirse mensualmente, formada por doce vocales pertenecientes a las siguientes clases: dos regidores perpetuos, un individuo del cabildo eclesiástico, un cura de la ciudad y ocho vecinos de Cádiz de conocido *celo, talento y caridad* (RO de 1785, p. 22). Además, el síndico personero asistiría a las juntas con voto en ellas. Presidiría la junta el que ejerciese en cada tiempo como gobernador de Cádiz, acompañándole en la vicepresidencia uno de los doce vocales, los cuales alternarían por meses en dicho cargo. La dirección de los departamentos así como las responsabilidades administrativas debían recaer, conforme a este mismo documento, en los vocales, debiéndose designar seis de ellos para la dirección de los departamentos previstos y otros seis para las diferentes responsabilidades administrativas. Los vocales ejercerían altruistamente todas las labores que se les encomendaran.

La distinción de departamentos permitía la separación de las personas recogidas por sexos, edades y clases, conforme estaba previsto en las RO de 1785. La Casa resultaba, por tanto, organizada espacialmente según estos criterios. En la práctica, la primera junta acordó establecer los siguientes departamentos: (1) niñas, (2) niños, (3) ancianos y matrimonios, (4) ancianas y (5) dementes y corrección.

Existen testimonios contemporáneos acerca de la administración de la Casa. En palabras de Joseph Townsend (1988, p. 287), viajero romántico de la época, *el hospicio no es sólo la institución más interesante de Cádiz, sino también la mejor administrada de entre todas las de su clase en España*. En la misma línea se encuentra el siguiente párrafo, extraído de una providencia del Consejo de Castilla denegando -al que había ejercido desde 1775 como administrador- el recurso interpuesto solicitando que se le restituyese en todas sus funciones:

El consejo ha visto el citado recurso, y con inteligencia de lo que en el asunto expresa el Señor Fiscal ha declarado no haber lugar a la instancia y solicitud [...] en inteligencia de hallarse este supremo Tribunal satisfecho con el buen método y gobierno establecido en dicha casa Hospicio y del celo de todos sus individuos que se dedican gratuitamente y caritativamente (8 de febrero de 1787, libro de actas 508, Beneficencia, AGDC).

Los siguientes apartados profundizan en las funciones del sistema contable, primero, conforme a las RO de 1785 y, posteriormente, más de acuerdo con las necesidades que fueron surgiendo.

5. Organización administrativa de la Casa y sistema contable previsto en las Reales Ordenanzas de 1785

Las Reales Ordenanzas de 1785 diferenciaron una serie de funciones administrativas: fincas, manufacturas, víveres, vestuario, tesorería y contaduría. Por la primera junta se asignó cada una de estas funciones a un vocal, siendo todos ellos comerciantes.

El vocal director de fincas tenía a su cargo la gestión de las fincas propiedad de la Casa, ocupándose de las obras y reparaciones a realizar en estos inmuebles y en la propia Casa, e informando al tesorero de los gastos ocasionados por las mismas mediante las cuentas de los maestros y artesanos, para su pago. Asimismo, debía ocuparse de recaudar las rentas y tributos o censos impuestos sobre ellas, haciendo entrega de los fondos al tesorero mensualmente, quien firmaba el recibo correspondiente, e informando a contaduría a este respecto.

El vocal a cargo de manufacturas era responsable tanto de proveer a la Casa de las materias primas, máquinas y en general del material necesario para el desarrollo de las industrias establecidas en la misma, como de dar salida a los efectos manufacturados en ella. Más concretamente debía ocuparse de la distribución de las primeras materias entre los diferentes talleres y del almacenamiento de los productos manufacturados, llevando la *exacta cuenta y razón de este ramo, de sus entradas, salidas y distribuciones* (RO de 1785, pp. 49-50). Asimismo, se encargaba de dirigir los trabajos realizados en los talleres. Dicho director, rendía cuentas ante el tesorero, mensualmente, informando de los bienes vendidos, sus precios y calidades, y haciéndole entrega del efectivo obtenido. Además, trasladaría estos mismos hechos a contaduría, informándola directamente a fin de mes acerca de los efectos recibidos en donación, así como de aquellos manufacturados en la Casa que se destinaran para consumo de la misma. Por último, los gastos asociados a esta actividad debían ser satisfechos directamente, como norma general, por el tesorero.

El director de víveres se hacía cargo de todo lo necesario para la manutención de las personas alojadas en la Casa, asumiendo la compra de alimentos y acondicionamiento de la cocina y despensa de la Casa, así como la dirección del personal asociado a esta actividad. En particular, este director tenía autoridad para decidir sobre las compras al por menor. Se le

exigía además una gestión eficaz de estos recursos, para lo cual se preveía: (i) la recepción en sus instalaciones de las listas elaboradas diariamente con el número de personas alojadas en cada departamento y (ii) la aplicación en cantidad y calidad de la *tarifa* de raciones. Asimismo, en aras de dicha eficacia, se introdujeron ciertas obligaciones informativas. Por un lado, quedaba obligado a presentar al tesorero la cuenta mensual del gasto diario en compras al por menor, quien se haría cargo también del pago de cualquier otra compra de víveres, al director de víveres o quien correspondiese, acreditada con documento que indicara número, peso, medida y precio. Asimismo, rendía cuentas al tesorero de los víveres vendidos, haciéndole entrega del efectivo obtenido. Por otro, este director debía informar mensualmente a contaduría sobre los siguientes asuntos: *número de personas que ha habido en la Casa, y del gasto, y distribución de especies de todas las clases que se haya ejecutado [...] para las noticias, cotejos y descargos oportunos* (RO de 1785, p. 54). Asimismo, debía notificar los efectos recibidos gratuitamente, indicando calidad, número, peso y medida; y, por último, dar relaciones de los efectos inutilizados por diferentes razones.

El vocal responsable de vestuario debía realizar todas las gestiones necesarias para satisfacer las necesidades de ropa que tuvieran los alojados en la Casa, haciéndose cargo de la compra, cuidado y custodia tanto de dicho vestuario, como del mobiliario en general de la Casa. En el desarrollo de esta responsabilidad, era también su obligación asegurarse de que las personas recogidas vistieran adecuadamente y se mudaran oportunamente. El desembolso asociado a estas compras se abonaría directamente por el tesorero o bien con la intervención del director previa justificación de los gastos. En caso de recibir efectos procedentes de manufacturas emitiría recibo en descargo de su respectivo director. En cuanto a responsabilidades informativas, el director de vestuario tenía que elaborar *inventarios exactos* de todos los muebles y utensilios de la Casa destinados al servicio de los individuos, así como de su distribución por los Departamentos y oficinas (RO de 1785, p. 57). Igualmente, debía informar a contaduría de los efectos de su cargo que se recibiesen por vía de limosna, así como de los que se vendieran.

El tesorero quedaba a cargo del depósito y custodia de los caudales de la institución. Por tanto, y de acuerdo con lo visto anteriormente, los cobros efectuados por otros vocales debían ser entregados mensualmente al director de tesorería acompañados de una *circunstanciada relación firmada, en que se expliquen las entradas y sus motivos* (RO de 1785, p. 44). De forma similar, el tesorero era responsable de abonar las cargas fijas de la Casa, de acuerdo con las indicaciones de contaduría, así como los gastos realizados en cada departamento, justificados con las correspondientes cuentas y recibos, y cualquier otro gasto acordado por la junta, requiriéndose entonces la autorización de contaduría. Esto permitiría que cada mes este director liquidara cuentas con contaduría, *poniendo en dicha oficina los documentos de su cargo y data* (RO de 1785, p. 46). Además, el control sobre los caudales se aseguraba con una caja de tres llaves, repartidas al presidente de la junta, al contador y al tesorero.

Por último, el departamento de contaduría se haría cargo de:

llevar la cuenta y razón de todos los efectos, de la administración de los bienes, rentas y desembolsos, guardándose en el manejo de estas dependencias las formalidades oportunas para el orden y exactitud que tanto importan en negocios, que interesan la caridad, y bien público (RO de 1785, pp. 38-9).

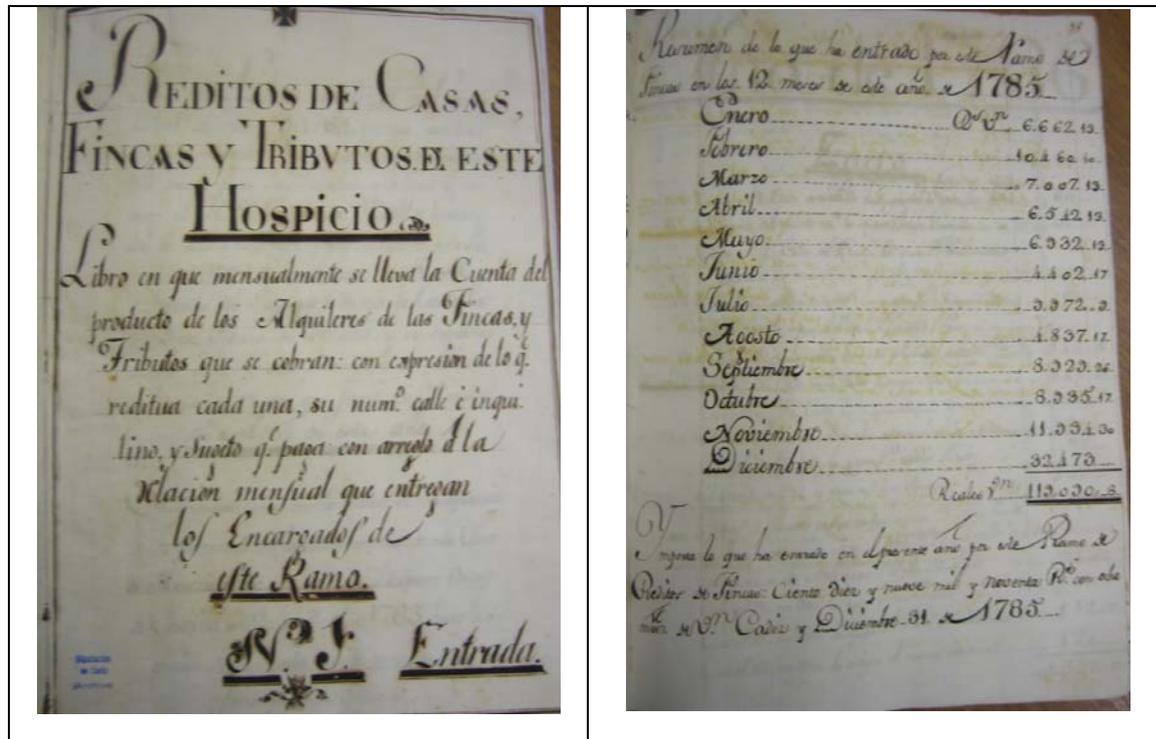
Para ello, la normativa previó la apertura de libros contables específicos o *Menores de Entrada y Salida de cada ramo*. Estos libros, dicen las RO de 1785 (p. 39), *comprenderán la cuenta total de la administración de esta Casa de Misericordia, su Cargo y Data*. Desde ellos se trasladaron mensualmente sus importes resúmenes al *Libro Mayor o Maestro* anotando las entradas en una plana y las salidas en otra. La proporción que cada uno de los ingresos y gastos representaba respecto del total ha sido estudiada por Morgado (1991), identificando los gastos en víveres y en manufacturas como los más importantes (representaron un 36,9 y un 25,1 %, respectivamente, del total de gastos durante el quinquenio 1785-1789).

Para la puesta en marcha de este sistema contable fue necesaria la participación del tesorero y demás directores, que mensualmente debían liquidar cuentas con el contador en los términos expresados anteriormente. De acuerdo con lo establecido, se abrieron los siguientes libros *Menores* de entrada:

- *Nº 1 Réditos de fincas*, al cual se incorporarían los cobros por arrendamientos y tributos o censos sobre fincas. La recopilación de esta información fue posible gracias a las relaciones de cobros que el director de fincas presentaba mensualmente al tesorero;
- *Nº 2 Limosnas consignadas*, *Nº 3 Limosnas eventuales* y *Nº 4 Arbitrios y aplicaciones*, en los que se registrarían limosnas del vecindario, legados y donaciones e impuestos aplicados a beneficio de la Casa, recaudados directamente por el tesorero o por algún vocal comisionado al efecto;
- *Nº 5 Venta de manufacturas*, donde se anotaban mensualmente las ventas de géneros fabricados en la Casa, según información presentada por el director de manufacturas al tesorero; y
- *Nº 6 Entradas extraordinarias*, en el que se anotaban cobros de naturaleza excepcional.

La Ilustración 1 muestra la portada del único libro contable *menor* conservado en el AGDC, un ejemplar del *Libro Nº 1 Réditos de fincas* abierto en 1784 cuando cesó la junta que había administrado el antiguo hospicio mientras estuvo a cargo de la Hermandad de la Santa Caridad. En la ilustración aparece también un resumen elaborado en el mismo libro sobre los cobros realizados a lo largo de los sucesivos meses del año 1785.

Ilustración 1. Libro nº 1: Réditos de fincas



Fuente: Libro de actas 527 (Beneficencia, AGDC).

De forma similar, se crearon otros tantos libros de salidas:

- N^o 7 Gasto de víveres y N^o 8 Gasto de vestuario en los que se registraban los pagos efectuados por compra de alimentos, vestuario y muebles para la Casa según la información presentada por el tesorero;
- N^o 9 Gasto de manufacturas, donde se especificaban los pagos por compras de materias primas, jornales de personal asociado a manufacturas e inversión en maquinarias y utensilios, de acuerdo con la relación presentada por el tesorero, y N^o 10 Salarios y Gratificaciones, destinado a recoger los pagos a los dependientes y sirvientes de la Casa, todo ello de acuerdo con la relación que previamente debía elaborarse en contaduría con las cantidades estipuladas a cada uno;
- N^o 11 Cargas y pensiones, para el registro de los pagos por las obligaciones – como gastos por celebración de aniversarios- que recaen sobre la Casa, y
- N^o 12 Gastos extraordinarios, donde se anotarían, entre otros, los gastos por obras y reparaciones en las fincas propiedad de la institución benéfica estudiada, así como en la propia Casa. Para su debido registro se requería la cuenta de los maestros y artesanos, que pagada por el tesorero, sería presentada ante el contador para su descargo.

Si bien la idea inicial, según las RO de 1785, fue que todos los meses se le presentara a la junta la correspondiente cuenta, elaborando a fin de año la cuenta anual; en la práctica no fue así, ocurriendo que, durante años, sólo se presentó a la junta la Cuenta General Anual. La Ilustración 2 muestra la primera Cuenta General Anual elaborada para la nueva Casa. Este estado anual se acompañó habitualmente de los inventarios generales realizados en dicha institución. Una vez cerrado el ejercicio 1785, conocemos de la existencia de este inventario por su mención en la junta donde se presentó la Cuenta General Anual, en cuyo acta consta *se presentaron los inventarios de ropa, utensilios y existencias de efectos y manufacturas* (junta nº 8, de 25 de febrero de 1786, libro de actas 507, Beneficencia, AGDC). Asimismo, la Ilustración 3 muestra el inventario elaborado para el departamento de manufacturas a finales de 1786, presentado en la junta nº 23 celebrada en 15 de marzo de 1787, extraído según consta en el mismo documento del *Inventario General* de 1786.

Ilustración 2. Cuenta General Anual de 1785

Cuenta General de la Entrada y Salida de esta Casa de Misericordia en los diez años de 1785 por los Ramos de una y otra clase, y como consta de los siguientes libros de Saberes

Entrada	Salida
Reclutas de Fianzas: Por lo que han impagos en este tiempo los alquilados a la casa del Hospicio, y de otras cosas... n.º 1. 110.000.1	Costo de Vivienda: Por lo que se gastó en este tiempo en la compra de ropa y cosas necesarias para la mantención de la casa... n.º 7. 527.544.3
Alimentos Consumidos: Por lo que en este año se consumió de pan, vino, aceite, y otras cosas... n.º 2. 280.904.2	Costo de Vestuario: Por lo que se gastó en este tiempo en la compra de ropas, calzado y cosas de las personas que conviven en la casa... n.º 8. 60.604.2
Limpienras Consumidas: Por lo que en este tiempo se gastó de limpienras y otras cosas... n.º 3. 104.560.11	Costo de Manufacturas: Por lo que se gastó en este tiempo en la compra de paños, mantas, y otras cosas... n.º 9. 313.000.00
Arbitrios y Contribuciones: Por lo que en este tiempo se pagó de arbitrios y contribuciones... n.º 4. 406.202.27	Salarios, y Gratificaciones: Por lo que se pagó en este tiempo de salarios y gratificaciones... n.º 10. 64.652.3
Venta de Manufacturas: Por lo que en este tiempo se vendieron las cosas que se compraron... n.º 5. 21.577.7	Casas y Pensiones: Por lo que se pagó en este tiempo de casas y pensiones... n.º 11. 1.252.0
Entradas Extraordinarias: Por lo que en este tiempo se recibió de cosas que no se computan en el libro... n.º 6. 126.868.31	Costos Extraordinarios: Por lo que se gastó en este tiempo de cosas que no se computan en el libro... n.º 12. 270.700.0
Reales de Vellon. 1.023.642.12	Reales de Vellon. 1.385.888.14
	Reales de Vellon. 287.218.2
	Reales de Vellon. 230.026.00
	Reales de Vellon. 571.19.6

Balance
 Diferencia de la Salida respecto de la Entrada en este año...
 Pagada del año anterior que está abonada por principio de la cuenta del que se trata...
 Sigue de verificación en fin de este año, y alance a favor del tovero...
 Diciembre 31 de 1785

Notas
 Que como se ve en este alance a favor del Fianzo se debe también al Sr. D. Conde de D. Reilly, Sr. D. Reales de Vellon que suplico por una Junta me, y están abonados en el libro de Entradas Extraordinarias n.º 6. mas de Septiembre: Por lo que la suma total de la Casa en fin de este año es de 1171.19.6 y 6 más de 17.

Fuente: Libro de actas 507 (Ibidem).

Ilustración 3. Inventario de manufacturas elaborado a finales de 1786

Item Description	Value
Por 286 libras de Indianas de tellos blancos y en l. en valor	369.400.8
Por 764 libras de algodón cardado en valor	44.200.2
Por 2306 libras en Indias en 7 piezas y 4. en valor	82.200.
Por 2306 libras de Indias de hilos y enmarzados	41.158.15
Por 8567 libras de algodón de Dignidades y Paños	3.134.
Por 37 libras de algodón de D. en valor	5.400.
Por 60 libras de algodón de hilo y algodón	18.700.
Por 1 peca de morris y de marmelada	320.
Por 1 peca de Arreglo de algodón	2.115.
Por 105 libras de algodón en valor	30.615.
Por 612 libras de hilos de hilo	25.087.
Por 1 libra de hilos de hilo	3.600.
Por 1 libra de hilos de hilos	400.
Por 1 libra de hilos de hilos	2.430.0.
Por 134 libras de hilos de hilos	1.968.49.
Por 1 libra de hilos de hilos	2.800.
Por 1 libra de hilos de hilos	4.283.16.
Total valor de efectos vendibles	360.332.17.
Total valor de Maquinaria, hilos, y otros de las fabricas	4.283.16.23.
Valor total de las fabricas	4.783.53.6.

Fuente: Libro de actas 508 (Ibídem).

Junto a los libros de entrada y salida, las RO de 1785 disponían que debían crearse asimismo los *libros de cargo* con los individuos de la junta, cargándoles por los fondos o especies recibidos y descargándoles por las entregas, consumos o cualquier otra causa justificada. Por último, con relación a los individuos recogidos en la Casa, se preveía la creación de un libro de registro para asentar sus nombres, especificando *filiaciones, edad, estado, naturaleza, día de su entrada, salida, destino o muerte*, y otro para llevar sus cuentas particulares, donde anotar las ganancias obtenidas con su trabajo personal (RO de 1785, pp. 42-43). La lectura de las actas permite inferir que se produjo cierta demora en la apertura de estos dos últimos libros relacionados con los pobres. Respecto al libro de registro, se alegó en defensa del contador que no se había puesto en práctica *por haber sido necesario establecer el orden de cuenta y razón y la formación de libros, todo lo cual se halla ya verificado*, instándose a su inmediata apertura (junta nº 16 de 9 de agosto de 1786, libro de actas 507, Ibídem).

Algo similar debió ocurrir con el libro de ganancias de los pobres, siendo necesaria una disposición expresa de la junta para que *se lleve noticia exacta del trabajo que ejecuten los jóvenes, el cual se gradúe y calcule por los maestros y se pase mensualmente sus noticias a la contaduría para que presentadas en la junta acuerde gratificación que se les ha de asignar* (junta nº 23 de 15 de marzo de 1787, libro de actas 508, Ibídem).

6. Otros desarrollos del sistema contable

El sistema contable ideado en las RO de 1785 facilitaba la rendición de cuentas ante la junta. Sin embargo, las propias restricciones financieras de la Casa hicieron emerger cálculos, estados y conceptos contables más orientados a garantizar la supervivencia de la obra benéfica. Surgieron así cálculos de costes y presupuestos, así como el informe de contaduría elaborado en 1790.

6.1 El cálculo de coste por individuo y el presupuesto de víveres

La estimación de costes estuvo presente en la contabilidad estudiada incluso cuando se gestaba la fundación de la Casa ideada por el Conde O’Reilly, asociándose ya desde entonces la utilización de estos cálculos con las necesidades de financiación. Así, las primeras estimaciones de costes unitarios y totales se localizan en la petición dirigida al Rey solicitando la concesión de un real por cada fanega de trigo introducido en la ciudad de Cádiz, aprobada posteriormente por Real Provisión de 9 de febrero de 1784. Seguidamente, aparece un fragmento de dicha solicitud, donde se especifican los costes unitarios de manutención y vestuario, cifrados en 2,5 reales de vellón (en adelante, rv.) por persona, que para 800 pobres los 365 días del año hacían un total de 730.000 reales de vellón; los cuales equivalen en pesos a 48.666 si se aplica la equivalencia de 1 peso igual a 15 reales de vellón:

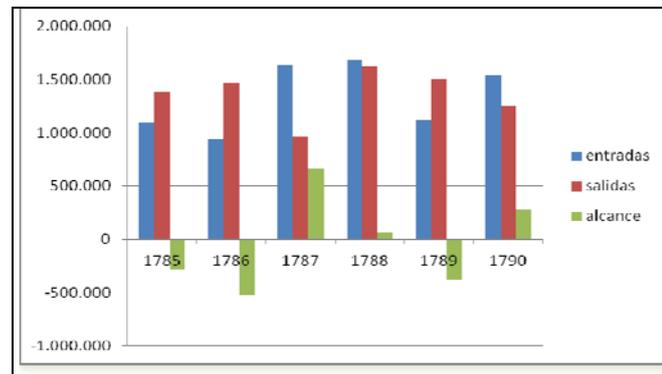
Se hace el cómputo de que obran siempre ochocientos pobres, cuya manutención y vestuario, regulado cada uno en dos reales y medio diarios, asciende a cuarenta y ocho mil pesos, y el hospicio sólo tiene de renta, seis mil y quinientos pesos, otros dos mil que se ha ofrecido aplicarle de obras pías, y los veinte y cuatro mil y ochocientos de limosnas que unidas estas tres partidas hacen, treinta y tres mil quinientos pesos [...] y este impuesto que se regula en veinte mil pesos al año poco más o menos no causa aumento alguno en el pan de los pobres, pues no alcanza un maravedí en hogaza [...] y que el exceso de los catorce mil y seiscientos pesos hasta los veinte mil, o lo que produjere se invertiría en perfeccionar los oficios poniendo buenos maestros, las mejores máquinas e instrumentos (reproducido en Libro de actas 508, 1787, *Ibidem*).

El contenido de la solicitud reaparece en las actas de 1787 con motivo de requerir del Rey en 20 de agosto de 1787 una declaración oficial respecto a no estar exentas de este tributo ninguna comunidad religiosa, obra pía o institución similar. Se hacía necesaria esta intervención pues en los dos años que llevaba la Casa en funcionamiento todavía no habían superado las entradas de efectivo a las salidas (ver Gráfico 1), situándose el alcance a favor del tesorero a finales de 1786 en 532.572 rv.. La escasez de fondos era tan alarmante que en la misma junta nº 23 de 15 de marzo de 1787 donde los vocales conocieron el déficit de 1786, se acordó una aportación conjunta de 600.000 rv. para restituirle al tesorero el alcance a su favor. Asimismo, en esta misma junta, se optó por solicitar presupuestos anuales a los vocales de manufacturas, víveres, vestuario y fincas:

[...] para adquirir conocimiento, desde principios del año, de los gastos fijos y constantes que se han de hacer durante él y graduarlos y arregarlos a las

rentas y fondos de esta Casa de Misericordia, se presente por los vocales encargados en los ramos de manufacturas, víveres, vestuario y obras, los que gradúen y calculen que deberán hacerse al ramo que administran [...] (Libro de actas 508, *Ibídem*).

Gráfico 1. Evolución de los alcances entre 1785 y 1790 (en rv.)



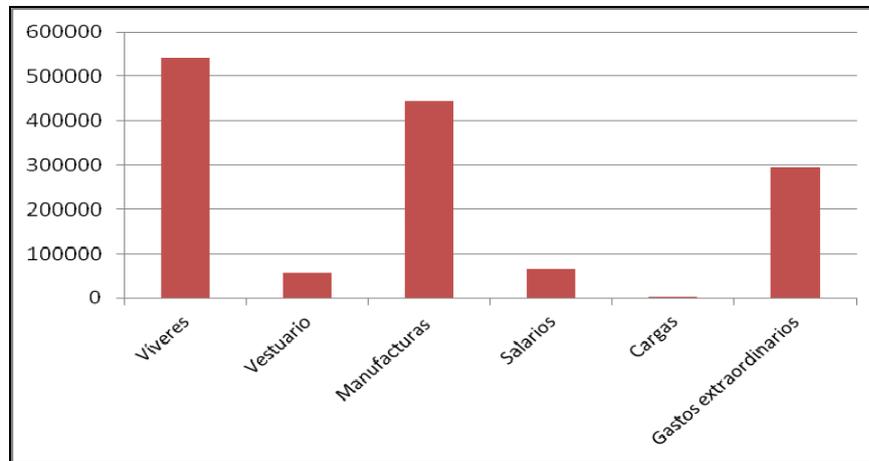
Fuente: elaboración propia a partir de los libros de actas 507-511

(Beneficencia, AGDC).

De todos los presupuestos solicitados sólo se tienen evidencias de su elaboración en el departamento de víveres, donde las propias RO de 1785 ya preveían la distribución de alimentos conforme a una *tarifa* o reglamento, el cual debía garantizar según esta misma normativa que la comida distribuida fuese *la muy suficiente para la conservación de su salud* [la de los individuos de esta Casa] y *de sus fuerzas*. Este reglamento se aplicaba con rigurosidad existiendo en las actas un testimonio respecto a la necesidad de modificarlo con motivo de tener que incluir nuevos alimentos. Así, en enero de 1787 se comisionó a dos vocales para que atendiendo a la mayor sustancia de la carne de cerdo –hasta entonces no incluida en la dieta- *arreglen y determinen la cantidad que debe considerarse a cada individuo, agregando esta partida a dicha tarifa general de raciones, para que en los años sucesivos se sepa la cantidad que debe suministrarse de esta especie, cuando falta la de vaca o carnero* (junta nº 21, acta de 29 de enero de 1787, libro de actas 508, *Ibídem*). Un mes después, estos vocales notificaron en la siguiente junta, tras haber hecho las experiencias necesarias, que serían suficientes cinco onzas por persona.

Además de disponer ya de una *tarifa* de consumos, coincidían en dicho departamento varias circunstancias. Por un lado, el volumen de gastos que generaba –véase el Gráfico 2 donde se representan los gastos por departamentos para 1786- y por otro, específicamente en 1787, la investigación abierta en torno al tráfico que los pobres hacían con el pan; comestible cuyo cuidado se había encargando expresamente a la junta.

Gráfico 2. Los gastos por departamentos en 1786 (en rv.)



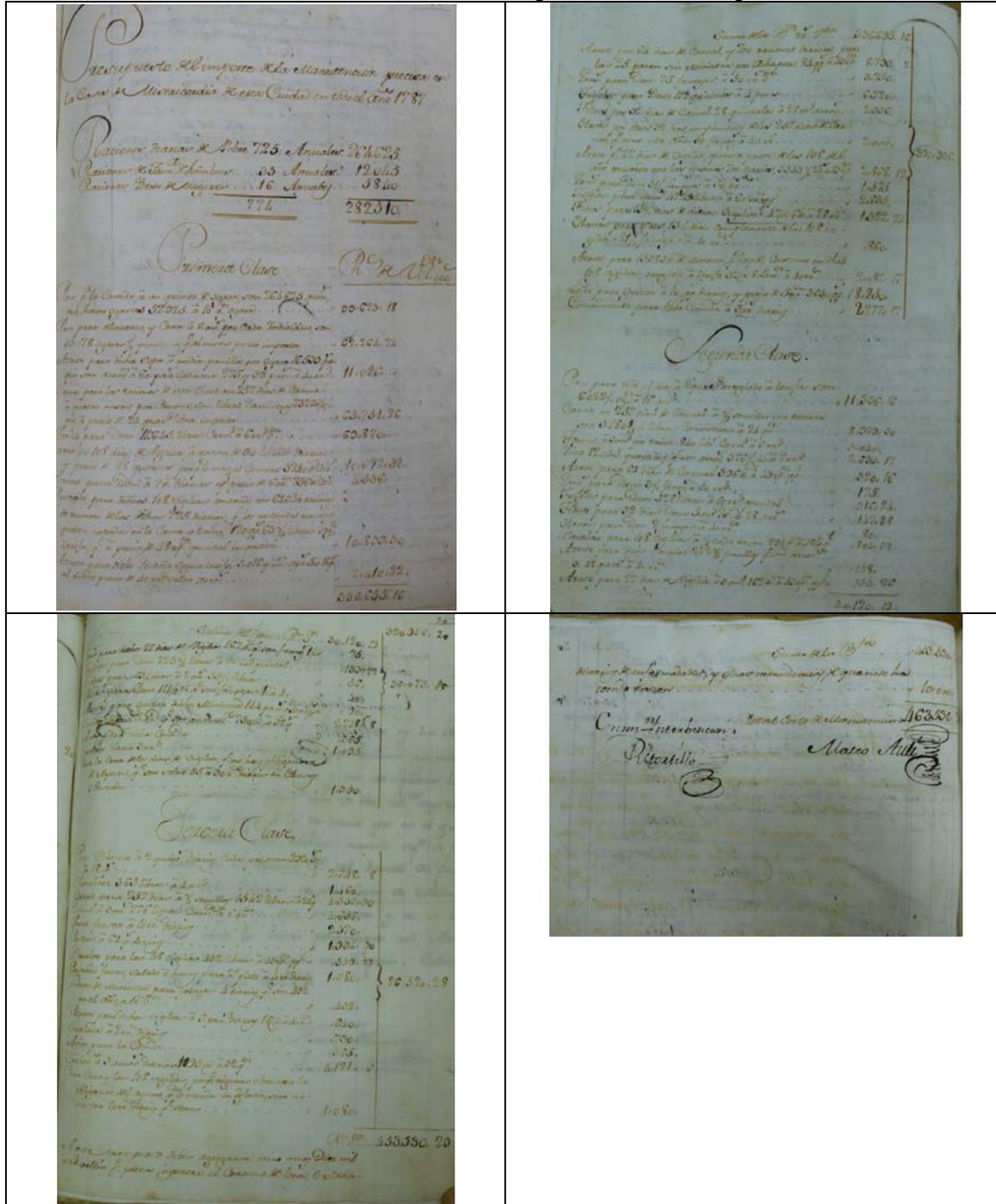
Fuente: libro de actas 508 (Ibídem).

Respondiendo a la petición realizada respecto a la elaboración de un presupuesto, en la junta nº 24, celebrada en 30 de marzo de 1787, José Retortillo, director de víveres, presentó la previsión y distribución de los víveres a consumir a lo largo de 1787. Según puede verse en la Ilustración 4, el presupuesto especificaba el coste anual de cada uno de los productos a consumir en la Casa en un año, resultado de considerar la cantidad de los distintos alimentos que correspondían a lo largo del día, el coste de cada uno de ellos, el calendario, la categoría y sexo de la persona. El calendario influía en la medida en que había 108 días de vigilia en los que no se debía comer carne (véase la Ilustración 4). Asimismo, la categoría y sexo de las personas determinaron que se prepararan tres presupuestos, uno para cada una de las tres categorías aplicadas en la Casa, indicando número de individuos pertenecientes a cada categoría, número de raciones a recibir en un año, coste anual de cada alimento y coste total anual. Resultaron así, un presupuesto para raciones de pobre en general (725 diarias a un coste diario no especificado de aproximadamente 1 real de vellón y medio), otro para raciones de familia de hombres (36 diarias a un coste diario no especificado de 3 reales de vellón) y otro para raciones de familia de mujeres (16 diarias a un coste diario no especificado de aproximadamente 4 rv. y medio). Las raciones de familia, distribuidas entre las personas que trabajaban en la Casa, consideraban un menú más completo y abundante (Morgado, 1991). Así, por ejemplo, las raciones de hombre incorporaban vino y las de las mujeres chocolate y postre, y ambas incluían ensalada; provisiones que no aparecían en las raciones de pobre.

El presupuesto elaborado incluía una partida de imprevistos que consideraba los gastos en consumo de loza y por enfermedades, ascendiendo el total estimado para 1787 a 463.530 rv. y el coste medio por persona y día –aunque no especificado en este documento– de 1,64 reales de vellón. La disciplina en la aplicación del presupuesto puede observarse examinando la Cuenta General Anual de 1787, donde los gastos reales del departamento de víveres apenas

superaron la cantidad presupuestada en un 1%, situándose en 469.771 rv.. Las evidencias disponibles permiten afirmar que también se elaboró un presupuesto de víveres para 1788.

Ilustración 4. Presupuesto de víveres para 1787



Fuente: libro de actas 508 (Ibídem).

Este tipo de estimaciones respecto a los costes diarios por individuo debieron ser tenidas en cuenta en la retribución del trabajo realizado por los pobres más adelantados en su aprendizaje, sobre todo cuando la junta acordó en 31 de julio de 1787 *que por ahora y hasta nueva resolución se gradúa y calcula el importe de manutención, vestuario, enseres y demás gastos de cada uno [de los jóvenes] en cuatro reales de vellón diarios* (junta nº 27, libro de actas 508, *Ibídem*). Estos cuatro reales se rebajaban de la cantidad que diariamente ganaran dichos jóvenes, de la cual los maestros informaban mensualmente a contaduría. El importe restante se dividía por dos, quedando una parte a beneficio de la Casa y la otra a favor de los jóvenes, llevando para ello una cuenta separada con cada individuo, de la cual no se dispone de evidencias directas. Si una vez completado el proceso de formación, el individuo conseguía trabajo en la Casa, ésta les ofrecía un sueldo del que descontaban los mismos cuatro reales en caso de optar por continuar residiendo en la misma. También se contemplaron los gastos de manutención y vestuario en el cálculo de la retribución de los empleados en general, como resulta evidente cuando una maestra de bordados solicitó *su ración en efectivo* al dejar el establecimiento para vivir en su propio domicilio (junta nº 54 de 5 de agosto de 1789, libro de actas 510, Beneficencia, AGDC). La diferencia entre el importe de este descuento en el sueldo a recibir y el coste real de manutención y vestuario llegó a determinar el despido de un profesor y la contratación de otro, cuando se prefirió a un maestro residente *por ser más económico asalariar un maestro que resida dentro de la Casa* (junta nº 51 de 1 de abril de 1789, libro de actas 510, *Ibídem*).

6.2 El informe de contaduría elaborado en 1790

En agosto de 1790, la junta fue informada de que en 1789, por tercera vez en seis años de funcionamiento, las entradas de efectivo habían resultado inferiores a las salidas (véase Gráfico 1). El alcance a favor del tesorero se situaba en 180.324 rv. con 29 maravedís, una vez deducido el sobrante que quedó en su poder a finales de 1788. A esta cantidad, sin embargo, había que añadirle la deuda de 318.670 rv. que la Casa tenía todavía con algunos vocales por su aportación en 1787 así como una segunda deuda de 180.000 rv. contraída con los inversores que habían financiado la construcción del Juego del balón en unos terrenos cercanos cedidos por el Conde O'Reilly, del cual esperaban utilidades para la Casa. Dadas las dificultades financieras existentes, y sobre todo con la intención de satisfacer el alcance a dicho tesorero, la junta acordó realizar una nueva aportación conjunta de 330.000 rv. en calidad de préstamo.

Estas circunstancias junto con el conocimiento que el director de contaduría - Gutiérrez de la Huerta- tenía respecto a la cantidad que el tesorero llevaba ya adelantada a la Casa a finales de mayo de 1790, 145.213 rv. con 32 maravedís, determinaron la elaboración de un informe por el mencionado José Antonio Gutiérrez de la Huerta. De acuerdo con los datos anteriores, en esa fecha, ascendía el total de la deuda de la Casa a 824.208 rv. con 27 maravedís, equivalentes a 54.947 pesos de 15 rv..

Según alegaba el contador en su informe, una parte importante de esa deuda se debía a la costosa obra del balón, si bien la deuda completa superaba en más de 16.000 pesos al coste

de dicha obra⁴. Concretamente, el informe del contador partía de dos estados (véase la Ilustración 5), elaborados también por Gutiérrez de la Huerta, que informaban, respectivamente, de la evolución de los diferentes ramos de entrada y de los diferentes ramos de salida a lo largo del sexenio 1784-1789, del total acumulado a lo largo de los seis años y de la media de entrada o salida anual en cada ramo considerado.

Ilustración 5. Evolución de los ramos de entrada y salida (1784-1789)

Fuente: libro de actas 511 (Beneficencia, AGDC).

⁴ El costo total de esta obra, notificado posteriormente a la junta, ascendió a un total de 549.163 reales de vellón, según cuenta elaborada por meses y por conceptos para todos los gastos incurridos entre septiembre de 1788 y julio de 1790 (junta nº 64 celebrada en 20 de noviembre de 1790, libro 511, AGDC).

Basándose en dichos estados, el informe analizaba las partidas ramo por ramo, calculando su media anual e incluso el *costo anual de cada pobre* tanto de manutención como de vestuario, ascendiendo la suma de los dos a 18 cuartos, o lo que es lo mismo, 2,25 r.v. (10 agosto de 1790, junta nº 62, libro de actas 511, *Ibídem*). A partir del estudio de estas cifras el director de contaduría identificó para cada uno de estos ramos la tendencia esperada, así como algunas medidas a tomar para mejorar las cifras en el futuro. La Tabla 1 contiene los datos más relevantes en cuanto a los ramos de entrada. De forma similar, la Tabla 2 informa acerca de los ramos de salida. Dos ramos de salida destacan especialmente entre el conjunto de ramos estudiados en el informe, requiriendo el debate y/o toma de medidas posteriores por parte de la junta: manufacturas y gastos extraordinarios.

Tabla 1. Análisis de los ramos de entrada (1784-1789)

Ramo	Media anual en reales de vellón	Media anual en pesos	Análisis y/o Previsión
Fincas	123.638	8.200	Se pronostica un considerable aumento por el rendimiento del juego del balón.
Limosnas consignadas	276.270	18.400	Descenso acusado el año 1789. Se requiere mayor celo de la junta en cuestación de fondos.
Limosnas eventuales	106.331	7.000	Imposible hacer un pronóstico.
Arbitrios y aplicaciones	430.317	28.600	Se espera aumento debido a la creación de nuevos patronatos.
Ventas de manufacturas	106.439	7.000	Entrada total a lo largo del sexenio de 638.627 rv. equivalentes a 7.000 pesos anuales. De los 7.000 pesos, 4.000 se consumen en vestuario de la Casa. No es posible hacer estimación.
Entradas extraordinarias	264.657	17.600	Algunas nunca más se verificarán, otras se han consumido o invertido directamente en otro ramo. Imposible realizar previsión.

Fuente: elaboración propia a partir del informe.

Tabla 2. Análisis de los ramos de salida (1784-1789)

Ramo	Media anual en reales de vellón	Media anual en pesos	Análisis y/o Previsión
Viveres	483.305	32.200	Esta cantidad repartida entre 290.000 raciones anuales sale a un coste de 14 cuartos ⁵ la ración diaria, no pareciendo excesivo.
Vestuario	117.521	7.800	Sale cada individuo al año a 172 rv. y aproximadamente 4 cuartos al día, que tampoco consideran excesivo.
Manufacturas	331.200	22.000	Resulta un gasto total de 1.987.204 rv.. Comparando esta cantidad con las entradas por ventas de manufacturas, para el sexenio en su conjunto resulta un mayor gasto que producto de 1.348.577 rv., equivaliendo a un desembolso anual de 225.000 rv. Se prevé un menor quebranto en el futuro aunque seguirá siendo al menos de 120.000 rv. anuales.
Salarios	63.098	4.200	Este gasto está acordado por la junta y no es susceptible de moderación.
Cargas y pensiones	3.353	223	Se prevé un gasto anual similar.
Gastos Extraordinarios	339.227	22.600	Incluye partidas que son eventuales, entre ellas la obra del balón, y una que alcanza constantemente valores demasiado altos: albañilería y carpintería.

Fuente: elaboración propia a partir del informe.

Según señala el documento, en manufacturas, el total de salidas por este concepto durante el sexenio estudiado supera a las entradas en 1.348.577 rv.. No obstante, dice el

⁵ Un real de vellón equivale a 8 cuartos.

mismo documento, que a efectos de calcular la pérdida efectiva, debe minorarse de dicho importe el valor de las existencias sin vender a finales de 1789 así como el de las máquinas, utensilios y muebles de este departamento, resultando entonces una pérdida anual media de 154.965 rv. o 10.300 pesos. En cuanto al pronóstico para años sucesivos, se prevé que a pesar del ahorro esperado por haberse despedido a los maestros catalanes contratados para los talleres, siempre quedará un descubierto anual de 8.000 pesos o 120.000 rv. anuales. El análisis realizado respecto a este departamento concluye planteando la siguiente cuestión:

La Junta considerará si él [el descubierto anual] es equivalente a la enseñanza que han tenido los individuos de la Casa para formar las varias reflexiones que exige tan importante materia (Informe presentado por el contador, 20 junio de 1790, libro de actas 511, *Ibídem*).

En cuanto al ramo de gastos extraordinarios, el análisis se centra especialmente en el gasto en *albañilería* y *carpintería* realizado dentro de la Casa, identificando un gasto medio anual por este concepto de 133.973 rv. equivalentes a casi 9.000 pesos. Se admite en el documento que el excesivo gasto realizado durante los tres primeros años se justifica por ser necesarios para establecer la Casa, pero se manifiesta también que después de terminadas las obras iniciales, dichos gastos no han bajado de 4.000 pesos al año. Además, se subrayan como imprescindibles de cara al futuro dos tipos de gastos, los de *vidrios* y *farolería* y los denominados *gastos mensuales* y *eventuales*, cuyo gasto anual medio se sitúa en 43.577 rv. o 2.900 pesos.

El informe concluye recomendando la realización de activos como los terrenos del huerto y los efectos de manufacturas, si bien se admite como solución más urgente la adopción de determinadas economías en los gastos futuros. Para ello, el documento incluye un presupuesto con las entradas fijas de que se puede disponer y los gastos indispensables, basándose para ello en el análisis previamente realizado (Véase la Tabla 3).

Tabla 3. Presupuesto completo realizado en 1790 (en pesos)

Entradas fijas		
	Fincas	14.000 o 15.000
	Limosnas consignadas y eventuales	20.000
	Arbitrios y aplicaciones	28.600
	Total de entradas estimadas	62.000 o 63.000
Gastos imprescindibles para 780 personas		
	Víveres	32.200

	Vestuario	7.800
	Salarios	4.200
	Pensiones	220
	Gastos extraordinarios	2.900 más 1.100 para pequeños reparos
	Total de gastos estimados	48.420
Sobrante		14.000 o 15.000

Fuente: elaboración propia a partir del informe.

El presupuesto no hacía referencia sin embargo a las entradas y salidas de fondos relacionadas con manufacturas, aclarándose en el informe la recomendación respecto a que este ramo se sostuviese con sus propios medios, de manera que no resultase gravoso para la Casa. De forma similar, se sugería también que no se emprendieran nuevas obras de albañilería y carpintería de envergadura hasta que no se saliera de la situación de asfixia económica por la que pasaban, asignando 1.100 pesos para reparos, adicionales a los 2.900 pesos para *gastos extraordinarios corrientes*. Por último, el informe subraya la necesidad de que en general no se acometa ningún nuevo proyecto sin el acuerdo de la junta, concluyendo con las siguientes palabras:

Todas estas reflexiones, datos y cálculos, que van expuestos son efecto del conocimiento práctico que ha producido a la contaduría el manejo de la cuenta y razón de esta Casa, y de su celo por su mayor felicidad. Los sujeta a la prudencia e inteligencia de la Junta, que sabrá tomar con la debida seriedad las determinaciones más oportunas a las circunstancias en que se hallan (Informe presentado por el contador, 20 junio de 1790, libro de actas 511, *Ibíd.*).

Tras el examen de dicho documento, la junta acordó que no se realizaran más obras de albañilería y carpintería que las estrictamente necesarias para *reparar y mantener el edificio en el estado que es debido* (10 agosto de 1790, junta n° 62, libro de actas 511, *Ibíd.*), fijando su presupuesto anual en 8.000 reales de vellón (poco más de 500 pesos), sin que pudiera excederse ese importe sin acuerdo expreso de la junta. Asimismo, se dispuso que no se emprendiera ninguna empresa nueva que alterara la distribución ordinaria de los fondos, salvo aprobación de la junta. Para asegurar el cumplimiento de estas medidas se exigió que no se abonaran por contaduría ni se pagaran por tesorería ningún gasto extraordinario ejecutado sin los requisitos exigidos. Por último, de cara a introducir nuevas medidas económicas y temiendo las consecuencias de su introducción sobre los pobres, la enseñanza de los jóvenes y

el buen orden de la Casa se acordó que los respectivos directores de los diferentes ramos trataran en contaduría con el suficiente tiempo y reflexión acerca de las posibles medidas adicionales a tomar.

Al informe presentado en agosto de 1790, le siguieron los estados intermedios de tesorería elaborados por el director de contaduría para los importes acumulados hasta septiembre, octubre y noviembre, respectivamente. Frente al alcance a favor del tesorero de 145.213 rv. calculado a finales de mayo de ese año, los documentos elaborados para los últimos meses del año informan primero de excedentes de tesorería y finalmente, para noviembre, de un déficit muy inferior al de mayo (véase en este sentido la Ilustración 6). A pesar de las cifras obtenidas a mediados de año, la Cuenta General Anual de 1790 concluiría con un alcance a favor de la Casa de 101.900 r.v..

Ilustración 6. Estado intermedio de tesorería

El documento manuscrito muestra un estado de tesorería con los siguientes datos:

Importe de la Tesorería hasta fin de agosto	44.503 7 1/2
Importe de la Tesorería hasta fin de septiembre	44.503 7 1/2
Importe de la Tesorería hasta fin de octubre	44.503 7 1/2
Importe de la Tesorería hasta fin de noviembre	44.503 7 1/2
Importe de la Tesorería hasta fin de diciembre	44.503 7 1/2

Fuente: libro de actas 511 (Ibídem).

7. Análisis y conclusiones

Las evidencias obtenidas ilustran acerca del sistema contable exigido por la autoridad competente, entonces el Consejo de Castilla, e implantado en una institución benéfica del siglo XVIII en España, considerada por algunos como la mejor administrada de la época de las de su misma naturaleza.

Concretamente, se ha puesto de manifiesto la introducción, siguiendo las RO de 1785, de un sistema contable llevado por el departamento de contaduría y articulado en torno a diversos libros donde se registraban separadamente, conforme a su naturaleza, las *entradas* o cobros y las *salidas* o pagos. Los vocales a cargo de los distintos departamentos facilitaron este registro colaborando en las siguientes tareas: (1) haciendo entrega de los fondos obtenidos a tesorería, desde donde se firmaba recibo; (2) reclamando el pago de los gastos efectuados por ellos y firmando recibo al tesorero, y (3) informando a contaduría mensualmente de los cobros y pagos efectuados. El conjunto de estos registros contribuía a satisfacer la obligación impuesta por la normativa de la institución de llevar la *cuenta total de la administración de la Casa de Misericordia, su Cargo y Data*, verificándose este proceso cuando el director de contaduría presentaba la Cuenta General Anual ante la junta que

governaba la institución. Además, las RO de 1785 requerían que los vocales controlaran los efectos no monetarios a su cargo, fueran materias primas, manufacturas o víveres, informando mensualmente de sus movimientos a contaduría. Para el caso del departamento de vestuario, la normativa llegó a exigir explícitamente la elaboración de inventarios, aunque en la práctica se ha podido comprobar –si bien por evidencias indirectas– su elaboración al menos para dos departamentos, vestuario y manufacturas. En definitiva, la contabilidad diseñada e introducida en la institución estudiada cumplió con la función de rendición de cuentas ya identificada en otros trabajos de la época utilizando un sistema de registro basado en la filosofía del cargo y data (p.e., Hernández, 2008).

Además, concretamente, las RO de 1785 exigían al departamento de víveres información específica, a elaborar y entregar mensualmente a contaduría, acerca del número de personas que habitaban en la Casa y del gasto en manutención y la distribución de víveres realizada. Hernández (2008) encontró un interés similar por las raciones en un hospital religioso. En principio, esta obligación informativa pudo surgir con el simple propósito de permitir el cotejo con las cuentas presentadas respecto a pagos por víveres, así como de verificar el cumplimiento del reglamento existente sobre raciones. Sin embargo, la disponibilidad de datos respecto al número de residentes y gasto en su manutención mensual, así como la existencia de una tarifa o reglamento de raciones utilizada activamente facilitaron que fuera precisamente el departamento de víveres el único que elaborara un presupuesto anual tras la petición realizada a diferentes departamentos. En general, la petición del presupuesto por parte de la junta puede asociarse con dos circunstancias presentes en la Casa: la primera y más clara es el déficit de tesorería al que estaban sometidos tras dos años en funcionamiento y la segunda la familiaridad adquirida con el concepto de coste unitario, ya demostrada en la solicitud dirigida al Rey en 1784. Más específicamente, la agilidad en la preparación del presupuesto por parte del departamento de víveres pudo deberse a la destreza adquirida con la elaboración de la tarifa de raciones, así como con los experimentos realizados para conocer las cantidades a asignar por individuo –como se ha podido ver en el caso de la carne de cerdo– y la habitual rendición de cuentas respecto a las cantidades realmente consumidas y el gasto mensual en víveres. Asimismo, el tráfico de pan detectado por esas fechas pudo impulsar su aplicación. Además, la Cuenta General Anual elaborada para el período siguiente muestra un gasto real en manutención muy próximo al presupuestado. Se evidencia así la utilización de la contabilidad para gestionar eficazmente los aspectos más domésticos de esta institución (Ezzamel, 2002).

El formato del presupuesto elaborado, con raciones diferenciando, por un lado, los pobres de los demás individuos residentes y, por otro, los hombres empleados de las mujeres empleadas, refleja, y a su vez, quizás, contribuyó a apuntalar la jerarquía social existente entre los individuos que habitaban la Casa (Ezzamel, 2002). Este hallazgo es coherente con la tesis de Walker (1998) respecto al potencial de la contabilidad para reflejar y a su vez reforzar la estructura social y cultural imperante.

La utilización del coste unitario se pone de manifiesto más allá del departamento de víveres. Concretamente, se estipuló una cantidad por gastos de manutención y vestuario diario por individuo de 4 rv., con el objeto de ser deducido en la retribución de las personas que

trabajaban y residían en la Casa. Este importe era superior al coste real de 2,25 rv. que después figuraría en el informe de contaduría y sobre el cual ya tenían una idea muy aproximada en el informe dirigido al rey en 1784, calculado en 2,5 rv.. La diferencia entre ambos importes proporcionaba ventajas económicas a la institución, motivando la preferencia por personal residente, verificándose así su aplicación a la toma de decisiones. En general, el uso recurrente del concepto de coste unitario, tanto real como estándar, y su manejo en la elaboración de presupuestos, así como en la toma de decisiones, evidencia la aplicación de estos cálculos en la gestión de una organización que aunque desarrollaba actividad industrial como las habitualmente estudiadas por la literatura existente en este sentido (Boyns y Edwards, 1997), a diferencia de ellas no tenía fines lucrativos.

Al igual que ocurrió en 1787 al conocer el déficit de tesorería, en 1790 la aparición de un nuevo alcance en contra de la Casa hizo emerger nuevos cálculos contables, como el informe del director de contaduría presentado en agosto y los estados intermedios de tesorería que le siguieron hasta final de año.

El informe presentaba por primera vez una visión retrospectiva de los movimientos de tesorería a lo largo del período que la Casa llevaba en funcionamiento. En general, el estudio realizado utiliza conceptos ya conocidos en la Casa como el coste unitario por pobre, cuyo cálculo fue fácilmente deducible en cuanto a víveres a partir del presupuesto elaborado para 1787, haciéndose visible ahora a través del informe para dos departamentos, víveres y vestuario, ofreciendo así una nueva medida a utilizar en la gestión. De forma novedosa para la institución, el informe, basándose en lo que actualmente se llamaría un análisis de tendencias, estudia el comportamiento histórico de las diferentes entradas y salidas, obtiene la media anual de cada uno y pronostica su evolución. Asimismo, a partir de ese mismo análisis, el informe destaca aquellas parcelas o actividades de la Casa que están consumiendo recursos excesivos. Como corolario, el contador recomienda las medidas a tomar de forma inmediata y a más largo plazo, y formula por primera vez en la historia conocida de la Casa un presupuesto anual para el conjunto de la institución. Además, los nuevos estados intermedios de tesorería controlan la eficacia de las medidas de ajuste tomadas, mostrándose como satisfactorias. En definitiva, se implantan herramientas contables de mayor alcance que las anteriores y que producen información más oportuna. Este bloque de medidas se aplica a la toma de decisiones ya desde el mismo informe, redundando en una gestión más eficaz, evidente en el alcance positivo de 1790. Las palabras con las que el contador concluye el informe son una evidencia clara de la importancia atribuida a la contabilidad en el contexto de la toma de decisiones dentro de una organización benéfica, siendo probable que esta dinámica de trabajo y perspectiva se transfiriera desde el ámbito mercantil, donde todavía no han sido identificadas para organizaciones contemporáneas del entorno.

En lo que se refiere al informe, merecen una mención particular los gastos e ingresos por manufacturas. Ambas partidas fueron objeto de análisis retrospectivo, fijándose una cantidad mínima de la que nunca bajaría la pérdida estimada. Sin embargo, a pesar de su importancia, los gastos o ingresos estimados por este concepto no se incluyen en el presupuesto anual, sugiriéndose al respecto que se haga lo posible porque esta actividad se autofinancie y dejando en manos de la junta la utilización del informe para determinar lo más

conveniente. Específicamente, el director de contaduría le plantea a la junta una pregunta, quizás retórica, o al menos sin esperar una respuesta concreta al respecto, sino demandando soluciones. La pregunta era acerca de la posible equivalencia entre la pérdida producida por este departamento y la enseñanza recibida por los individuos formados en la Casa. En definitiva, el contador traslada a la junta la respuesta a esta pregunta, no presupuesta esta actividad y tampoco sugiere medidas respecto a ella. De esta forma, el contable pone en manos de la junta la utilización de esta información, consciente de los efectos principalmente sociales que tendrán sus decisiones. Esta actitud del contable pudo deberse a su recelo a aplicar herramientas contables sobre una cuestión que consideraba que trascendía de lo económico, como era la enseñanza, por los valores o beneficios morales e incluso religiosos y, en definitiva, sociales, asociados a la misma. Se podría establecer aquí cierto paralelismo con la tesis defendida por Laughlin (1988) y Booth (1993) respecto a la resistencia a aplicar una práctica racional como la contabilidad en un entorno sagrado. Sin embargo, tácitamente a través de dicha pregunta retórica el contable estaba indicando que ese descubierto era exactamente el coste que había tenido la formación dada, evidenciándose la aplicación del concepto de coste en un contexto distinto, la enseñanza industrial.

En definitiva, y como conclusión, el trabajo realizado ha mostrado el sistema contable de una institución pública del siglo XVIII orientada a la actividad asistencial, aunque desarrollando cierta actividad industrial, encontrándose su aplicación inicial a la rendición de cuentas y un desarrollo posterior cada vez más amplio de sus posibilidades en cuanto a la gestión. Los conocimientos previos respecto al concepto de coste unitario y los problemas financieros favorecieron, entre otros factores, el desarrollo de nuevas prestaciones de la contabilidad en este ámbito. También tuvo que ser determinante el bagaje comercial y contable del director de contaduría, así como de otros vocales de la junta. De esta forma, se contribuye al conocimiento de los sistemas de registro contable y sus funciones en el ámbito específico de la beneficencia pública española del siglo XVIII. Además, estas evidencias ilustran acerca del nivel de conocimientos que tenían los contables de la época en la etapa de reaparición en España de las noticias acerca de la partida doble, específicamente en el ámbito de la contabilidad pública (Hernández-Esteve, 2009). Sin embargo, la contabilidad no fue una técnica neutral, poniéndose de manifiesto cómo la contabilidad aplicada a la gestión de cuestiones que podrían considerarse domésticas reflejó la estructura social de la época y pudo contribuir mediante su presupuesto de raciones por categorías a reforzarla y mantenerla (Ezzamel, 2002; Walker, 1998). Se evidencia así la colaboración de la contabilidad en la continuidad del equilibrio o jerarquía existente entre los diferentes grupos sociales, erigiéndose como mecanismo reforzador del control social en el ámbito local (Walker, 2004, 2008; Servalli, 2013). Además, se comprueba la consciencia que el contable tiene respecto al potencial social de la contabilidad, inhibiéndose de aplicar herramientas contables en la gestión de la misión social más ambiciosa de la Casa, como era darles a los pobres los conocimientos para adquirir por ellos mismos el sustento.

FUENTES DOCUMENTALES

Archivo General de la Diputación de Cádiz (AGDC), Fondo beneficencia, libros de actas 507, 508, 509, 510, 511 y 527.

Ordenanzas para el gobierno de la Casa de Misericordia de la Ciudad de Cádiz: aprobadas por S.M. y señores de su real y supremo Consejo de Castilla, en superior despacho de 20 de mayo de 1785, Biblioteca Pública del Estado en Cádiz. Signatura: XVIII-3454. Consultada en <http://bvpb.mcu.es/es/consulta/busqueda.cmd>

BIBLIOGRAFÍA

- Álvarez-Dardet, C., López, J.D. y Baños, J.** (2006), “Accounting at the boundaries of the sacred: the regulation of the Spanish brotherhoods in the eighteenth century”, *Accounting History*, 11(2), 129-150.
- Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A., Hughes, J., & Nahapiet, J.** (1980) “The roles of accounting in organizations and society”, *Accounting, Organizations and Society*, 5(1), 5–27.
- Baker, M. y Collins, M.** (2005) “Audit and control in the non-for-profit sector: an endowed charity case 1739-1853”, *Accounting and Business Research*, 35(2), 111-128.
- Booth, P.** (1993) “Accounting in Churches: A research framework and agenda”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 6(4), 37–67.
- Boyns, T. y Edwards, J.R.** (1997) “British cost accounting theory and practice, c.1850-c.1950; resolved and unresolved issues”, *Business and Economic History*, 26(2), 452-462.
- Carasa, P.** (1987) *Pauperismo y revolución burguesa (Burgos, 1750-1900)*, Secretariado de publicaciones de la Universidad de Valladolid: Valladolid.
- Castel, R.** (1997) *La metamorfosis de la cuestión social. Una crónica del salariado*, Paidós: Buenos Aires-Barcelona-México.
- Cordery, C.** (2006) “Hallowed treasures: sacred, secular and the Wesleyan Methodists in New Zealand, 1819–1840”, *Accounting History*, 11(2), 199-220.
- Dey, C.** (2007) “Social accounting at Traidcraft plc: A struggle for the meaning of fair trade”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(3), 423–445.
- Edwards, J.R. y Chandler, R.** (2001) “Contextualizing the process of accounting regulation: a study of nineteenth century British friendly societies”, *Abacus*, 37(2), 188-216.
- Ezzamel, M.** (2002) “Accounting for private estates and the household in the twentieth-century BC Middle Kingdom, Ancient Egypt”, *Abacus*, 38(2), 235-262.
- Garzón, P. y Donoso, R.** (2001) “El hospital de Santa María de Plasencia: características del método contable utilizado (1789-1839)”, *Comunicación presentada al XI Congreso de AECA*, Madrid.
- Helguera, J.** (1980) “Asistencia social y enseñanza industrial en el siglo XVIII: El Hospicio y las Escuelas-fábricas de Alcaraz, 1774-1782”, *Investigaciones históricas: Época moderna y contemporánea*, 2, 71-106.
- Hernández, J.J.** (2008) “El Hospital de Santa Marta de Sevilla: gestión económica y contable (siglo XV a XVIII)”, *XIII encuentro ASEPUC*, Albacete.
- Hernández-Esteve, E.** (1996) “Problemática general de una historia de la contabilidad en España. Revisión genérica de las modernas corrientes epistemológicas y metodológicas, y cuestiones específicas”, en *En torno a la elaboración de una historia de la contabilidad en España*, Comisión de Historia de la Contabilidad de AECA: Madrid.
- Hernández-Esteve, E.** (2009) “Renacimiento del pensamiento contable español en el siglo XVIII”, en AECA (Eds): *VI Encuentro de trabajo sobre Historia de la Contabilidad. Ponencias y comunicaciones*.
- Holden, A., Funnell, W. y Oldroyd, D.** (2009) “Accounting and the moral economy of illness in Victorian England: the Newcastle Infirmary”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(4), 525-552.
- Hopwood, A. G.** (1985) “The tale of a committee that never reported: Disagreements on intertwining accounting with the social”, *Accounting, Organizations and Society*, 10(3), 361–377.
- Irvine, H.** (2002) “The legitimizing power of financial statements in the Salvation Army in England, 1865-1892”, *Accounting Historians Journal*, 29(1), 1-36.

- Jackson, W. J.** (2012) “‘The collector will call’: controlling philanthropy through the annual reports of the Royal Infirmary of Edinburgh, 1837-1856”, *Accounting History Review*, 22(1), 47-72.
- Jones, M.J. y Mellett, H.J.** (2007) “Determinants of changes in accounting practices: Accounting and the UK Health Service”, *Critical Perspectives on Accounting*, 18, 91-121.
- Lacombe-Saboly, M.** (1997) “Hospital accounts and accounting systems: a study in the French region of Toulouse from the seventeenth to the 19th century”, *Accounting, Business and Financial History*, 7(3), 259-80.
- Laughlin, R.** (1988) “Accounting in its social context. An analysis of the accounting systems of the Church of England”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 1(2), 19-42.
- López, F.** (2005) “Las raíces históricas del tercer sector”, *La economía Social en España*, Fundación ONCE.
- López, M. del M. y Pérez, R.** (2007) “El sistema de información contable del hospital San Julián de Albacete entre 1838 y 1859”, *De Computis*, 6, 55-117.
- Maza, E.** (1987) *Pobreza y asistencia social en España, Siglos XVI al XX*, Secretariado de publicaciones de la Universidad de Valladolid: Valladolid.
- Morgado, A.** (1989) *Iglesia y Sociedad en el Cádiz del siglo XVIII*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cádiz: Cádiz.
- Morgado, A.** (1991) “La reforma de la beneficencia en el Cádiz del siglo XVIII: el hospicio (1785-1808)”, *Trocadero*, 3, 5-23.
- Oakes, L.S. y Young, J.J.** (2008) “Accountability re-examined: evidence from Hull House”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(6), 765-790.
- Robson, N.** (2006) “The road to uniformity: accounting change in UK voluntary hospitals”, *Accounting and Business Research*, 36(4), 271-288.
- Salvador, M.D. y Ruiz, F.C.** (2011) “El régimen administrativo y contable del hospital de Caridad de La Coruña en el siglo XVIII”, *De Computis*, 14, 156-178.
- Sargiacomo, M. and Gomes, D.** (2011) “Accounting and accountability in local government: contributions from accounting history research”, *Accounting History*, 16(3), 253-290.
- Servalli, S.** (2013) “The interface of power and charity in the government of poor: A case from the Italian context in the sixteenth-seventeenth centuries”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 26(8), 1.306-1.341.
- Swanson, G.A. y Gardner, J.C.** (1988) “Non-for-profit accounting and auditing in the early eighteenth century: some archival evidence”, *The Accounting Review*, LXIII(3), 436-447.
- Townsend, J.** (1988), *Viaje por España en la época de Carlos III (1786-87)*, Ediciones Turner: Madrid.
- Walker, S.P.** (1998) “How to secure your husband’s esteem. Accounting and private patriarchy in the British middle class household during the nineteenth century”, *Accounting, Organizations and Society*, 23(5/6), 485-514.
- (2004) “Expense, social and moral control. Accounting and the administration of the old poor law in England and Wales”, *Journal of Accounting and Public Policy*, 23, 85-127.
 - (2008) “Accounting, paper shadows and the stigmatised poor”, *Accounting, Organizations and Society*, 33, 453-487.

Mariló Capelo es profesora titular de Economía Financiera y Contabilidad en la Universidad de Cádiz, España.
Su e-mail es: dolores.capelo@uca.es

Mariló Capelo is Associate Professor of Finance and Accounting at the University of Cádiz, Cádiz, Spain. Her e-mail is: dolores.capelo@uca.es