

otorgados por los bancos. Sin embargo, es importante señalar que este método de financiamiento a corto plazo condujo a la necesidad de las investigaciones de crédito. Los servicios prestados por los contadores profesionales en esta área, empezaron a afectar los procedimientos utilizados.

De esta breve investigación resulta evidente que al iniciarse el Siglo XX, la auditoría norteamericana estaba aún en una etapa de inmadurez. Aun cuando se estaban llevando al cabo cambios y avances significativos. Las condiciones locales habían llevado al cabo ciertos adelantos en los procedimientos, la mayor parte de los cuales reflejaba el deseo y la necesidad de reducir el tiempo que se dedicaba a una auditoría. Sin embargo, en el fondo, las posibilidades de los servicios de auditoría en relación con la creciente separación de los administradores y los propietarios, para garantizar créditos, para instalar sistemas y en varios aspectos financieros, estaban empezando a transformar los exámenes detallados del trabajo del contador o del tenedor de libros, en la auditoría que conocemos actualmente.

Los antecedentes ingleses y el elemento humano, las reglamentaciones estatales, las legislaciones sobre impuestos de 1909 y 1913 y una serie de interpretaciones legales, fueron factores decisivos en el desarrollo de la profesión contable en Estados Unidos de Norteamérica durante el Siglo XIX.

16. Algunos Adelantos Significativos de la Contaduría Pública en los Estados Unidos.

James Don Edwards

La contaduría pública se ha desarrollado rápidamente en los Estados Unidos, aun cuando, desde el punto de vista legal, sólo tiene sesenta años. Desde 1896, cuando se le concedió el primer reconocimiento legal a la profesión a la fecha * se han emitido aproximadamente sesenta mil certificados de contadores públicos, por exámenes, reconocimiento por méritos y reciprocidad. De estos, cerca de cinco mil han sido emitidos como producto de haber aprobado los interesados los exámenes oficiales (formales). Cerca de treinta y cinco mil contadores públicos ejercen actualmente su profesión en los Estados Unidos. El resto se ha retirado de la práctica activa, o están prestando sus servicios en empresas mercantiles, gubernamentales o académicas.

Antecedentes y Auditorías

El asunto que nos ocupa se divide en dos grandes partes. La primera división principal del material, se dedica a los antecedentes de la contaduría pública norteamericana. Estos antecedentes se encuentran en

* Deberá tomarse en cuenta que el presente artículo fue escrito en 1956 (N. del R.)

la contaduría pública inglesa y escocesa. La Ley de Sociedades Mercantiles de 1845 (modificada en 1868, para exigir que las compañías ferroviarias enviaran estados financieros auditados a la Cámara de Comercio y a los accionistas) y la de 1862, ofrecían nuevas áreas de empleo lucrativo para los contadores. La causa puede encontrarse en la Tabla "A" de la Ley de 1862.

La cláusula referente a la contabilidad, de la Ley de 1862, dice lo siguiente: "No se podrán pagar dividendos sino los que surjan de las utilidades del giro mercantil de la empresa".¹ "Los directores deberán llevar cuentas veraces y una vez al año elaborar un balance y un estado de ingresos y gastos y presentarlo a la asamblea de accionistas. A lo menos una vez al año, las cuentas de la compañía deberán examinarse y hacerse las correcciones al balance, determinadas por uno o más auditores, los cuales pueden ser miembros de la compañía después de su primera asistencia a una asamblea general". La Ley señalaba también la forma del informe (Tabla A) que debía utilizar el auditor, después de haber examinado las cuentas y los comprobantes relacionados, para determinar si, en su opinión, el balance reflejaba razonablemente la situación de los negocios de la compañía.

El fin principal de la Ley de Sociedades Mercantiles era el de establecer un cierto grado de control público (es decir, el conocimiento necesario de las condiciones relacionadas con la formación de la compañía) y establecer cierta revisión sobre las responsabilidades de los directores en la administración de las empresas.²

Primeras Organizaciones Profesionales

Los contadores públicos empezaron a organizarse en un esfuerzo para protegerse a sí mismo y al público, en el ejercicio de sus obligaciones, de acuerdo con la ley de Sociedades Mercantiles. Los contadores escoceses habían establecido una organización al amparo de la Concesión Real que les fuera otorgada por la Reina, en Octubre de 1854, con la cual quedaba registrado un Instituto bajo la denominación de Sociedad de Contadores de Edimburgo (Society of Accountants in Edinburgh)³. Pero no fué sino hasta 1879, cuando se introdujo una ley al Parlamento, para incorporar al dicho Instituto. Eventualmente la ley fué rechazada para favorecer una petición real de una Autorización o Escritura de Incorporación (Charter of Incorporation).

¹ 26 Victoria (Companies Act 1862), p. 83.

² A. C. Littleton, *Accounting Evolution to 1900* (New York, 1933), 293.

³ Richard Brown, *A History of Accounting and Accountants* (Edinburgh, 1905) 208

El otorgamiento formal de la Concesión tuvo lugar el 11 de mayo de 1880, al incorporar las sociedades existentes en un solo grupo, para unificar su acción. A este nuevo Instituto se le denominó "El Instituto de Contadores Públicos en Inglaterra y Gales". (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales". Se señalaban en este caso provisiones adecuadas para la admisión de otras personas en calidad de miembros, suponiendo que poseyeran ciertas cualidades.⁴

La segunda fase importante al mismo particular, fue el desarrollo de la profesión en los Estados Unidos. Los contadores registrados (Chartered Accountants) de Inglaterra y Escocia vinieron a los Estados Unidos a investigar los registros de las empresas en las cuales había capital inglés invertido. Con anterioridad hubo en los Estados Unidos "tenedores de libros públicos", y en la mayor parte de los casos dichas personas realizaban algunas de las funciones de un contador público, además de otras ocupaciones.

Richard Brown de Edimburgo, en su *History of Accounting and Accountants*, publicada en 1905, hace creer que algunos contadores ingleses habían visitado los Estados Unidos antes de la Revolución Norteamericana. Se sabe que James Ewing, hijo de Walter Ewing Macloe tuvo propiedades en las Indias Orientales y habría que investigar si algunos ingleses de los que pudieron haber llegado para cumplir compromisos contables específicos, se quedaron y se establecieron para prestar sus servicios a las empresas mercantiles norteamericanas de Filadelfia, Boston, Nueva York y Charleston.

Formación de las Firmas de Contadores

Obviamente se operó un desarrollo natural de las personas que ejercían individualmente la profesión, a la asociación de dos o más contadores. Una firma denominada "Veysey And Veysey", se estableció en la ciudad de Nueva York en 1866. Uno de sus socios fundadores fue William H. Veysey, un inglés que nunca presto obediencia a la Reina Victoria, quien se estableció en Nueva York en ese año. Su hijo mayor, Walter H. P. Veysey, se asoció con él.⁵

En Octubre de 1833, se estableció en la Ciudad de Nueva York una de las firmas nacionales más antiguas de contadores, si no es que sea la más antigua, la "Barrow, Wade, Guthrie and Company". Desde que esta firma se inició tuvo negocios en diferentes parte de los Estados Unidos. Hasta

⁴ Arthur L. Dickinson, "Profession of the Public Accountant", *The Accountant*, XXIII (May, 1905), 651.

⁵ George Wilkinson, "Organization of the Profession in Pennsylvania", *The Journal of Accountancy*, XLIV (Sept., 1927), 162.

donde se sabe, las firmas de contadores anteriores operaban sólo localmente. Edwin Guthrie, socio de la firma, llegó a este país actuando en calidad de depositario de la quiebra de una compañía inglesa. Vino a investigar el valor y situación de ciertos bienes y activos de sus clientes en los Estados Unidos. Guthrie era el representante de la firma "Thomas, Wade, Guthrie y Compañía", Contadores Públicos de Londres y Manchester, Inglaterra. Cuando visitó los Estados Unidos, a este contador le pareció evidente que había oportunidad para establecer una firma en los Estados Unidos. Por ello buscó un socio norteamericano y lo encontró en la persona de John Wylie Barrow, de Nueva York, un actuario, que revisaba los estados financieros de las sucursales de las compañías de seguros en los Estados Unidos, antes de enviarlos a Inglaterra.⁶

Organizaciones Profesionales

Los contadores empezaron a organizarse casi al mismo tiempo que a ejercer profesionalmente. El Instituto de Contadores y Tenedores de Libros (The Institute of Accountants and Bookkeepers), que se fundó en 1882, fue la primera de estas organizaciones en los Estados Unidos. Las pruebas documentarias disponibles señalan que su membresía incluía un número considerable de contadores que ejercían en forma pública, y que para llegar a ser miembro de la jerarquía más alta se pedía a los solicitantes aprobar determinados exámenes que se describían como "dificiles".⁷ Posteriormente, en 1886, se fundó la Asociación Americana de Contadores Públicos (American Association of Public Accountants), que posteriormente habría de denominarse "Instituto de Contadores Autorizados" (Chartered Accountants Institute) hasta que Edwin Guthrie aconsejara firmemente a John Heins, de Filadelfia, que utilizara otra denominación diferente a la de "Chartered Accountant", que se utilizaba en Inglaterra. Guthrie señalaba que podría causar conflictos la utilización de dicho título por parte de los contadores ingleses y escoceses que estuvieran prestando servicios profesionales en los Estados Unidos.

El Consejo de Directores y la Primera Ley de Contadores Públicos Certificados (C. P. A.) en los Estados Unidos.

La "Asociación Americana" patrocinó en forma decisiva un curriculum educacional para los contadores. Pero aún con el apoyo del Consejo de Directores del Estado de Nueva York, la escuela no tuvo éxito. No obstante que la escuela fué un fracaso, el propósito de los directores de hacer exámenes, desde el año de 1892, preparó el camino para las dos

⁶ James T. Anyon, "Early Days of American Accountancy", *The Journal of Accountancy*, XXXIX (Jan., 1925), 2.

⁷ Norman E. Webster, "Early Movements for Accountancy Education", *The Journal of Accountancy*, LXXI (May, 1941), 443.

leyes de Nueva York, que surgieron en Abril 17 de 1896, como las primeras leyes estatales que se referían a la designación de Contador Público Certificado (Certified Public Accountant)

Actuando bajo esta ley, los Directores de la Universidad del Estado de Nueva York nombraron a Frank Brooker, a C. E. Sprague y a Charles Waldo Haskins, para que integraran el primer Consejo de Examinadores, bajo la nueva Ley de Contadores Públicos.⁸

Las Legislaciones en Otros Estados

Después de la aprobación de la Ley de Nueva York, los contadores públicos de todas partes buscaron tener sus propias leyes estatales. Los contadores de Nueva York estaban deseosos de proporcionar información en relación con su ley y ayudaron a las organizaciones de otros estados. La Ley de Pennsylvania fué promulgada en 1899; la de Maryland, en 1900; la de California, en 1901; las leyes de los estados de Washington e Illinois, en 1903; la de Nueva Jersey, en 1904; y las de Florida y Michigan en 1905.

Otras leyes estatales más que reconocían la profesión contable, se promulgaron en Colorado, en 1907; en Georgia, Connecticut, Ohio, Louisiana y Rhode Island, en 1908; en Montana, Nebraska, Minnesota, Massachusetts y Missouri en 1909 y en Virginia en 1910. Posteriormente, West Virginia y Vermont aprobaron sus leyes en 1911 y 1912 respectivamente. En 1913, Nevada, North Carolina, North Dakota, Oregon, Tennessee y Wisconsin, lograron obtener su legislación sobre contadores públicos.

La Primera Violación de la Ley de los C. P. A.

En 1898, fué llevado a la Corte el primer caso de violación a la Ley de Contadores Públicos Certificados de Nueva York. Este juicio, que tuvo lugar antes de que surgiera ninguna otra legislación estatal sobre los contadores públicos, se originó por la publicación del siguiente anuncio en un periódico de Nueva York:⁹

Contador - un contador público certificado con muy buenas recomendaciones; puede llevar libros, preparar cuentas comerciales, hacer investigaciones, etc. Términos: seis dólares per diem o acepta un puesto permanente en una firma o en una compañía - Contador Certificado, Herald.

⁸ C.W. Haskins and E.W. Bells, *The Fifty Years, 1895-1945* (New York: Privately Printed, 1947) p. 8.

⁹ "Accountancy in the States", *The Accountant*, XXIV (April, 1898), 349.

Las autoridades investigaron hasta saber que dicho anuncio había sido insertado por un tal John Fenton. Este alegó ignorancia de la Ley de 1896, aprobada por la Legislatura del Estado de Nueva York, y ofreció una amplia satisfacción. Posteriormente afirmó ser miembro de la Sociedad de Contadores y Auditores de Inglaterra; pero cuando se investigó esto último y se encontró que su nombre no aparecía en la lista de los miembros de dicha Sociedad.

Cuando Fenton compareció a la Corte, resultó culpable de la acusación de uso indebido del título profesional de "Contadores Públicos Certificado", sin haber obtenido licencia para ejercer como tal por parte del Consejo del Estado de Nueva York. Se le castigó con 35 dólares de multa o diez días de cárcel, por la violación de la ley. Es obvio que los contadores estaban ansiosos de fijar normas profesionales y mantener estas, en un esfuerzo para adquirir el reconocimiento que se debía a la profesión.

Instrucción y Contabilidad

Después de la formación de las organizaciones de Contadores Públicos, resultó claro que la superación de la profesión contable debería provenir de la instrucción, más que de la promulgación de leyes referentes a los contadores públicos. Teniendo esto en mente, en el verano de 1902, el Consejo del Instituto de Pennsylvania autorizó la formación de clases para estudiar las cuatro áreas del campo de la contaduría pública. Los temas impartidos en esa época y los profesores encargados de impartirlos fueron:

Teoría Contable, Robert H. Montgomery,
Contabilidad Práctica, W. M. Lybrand,
Auditoría, J. W. Fernley,
Derecho Mercantil, H. G. Stockwell.¹⁰

Durante la primavera de 1904, se llevaron a cabo arreglos entre la Facultad (Cuerpo Docente) de la Escuela de Contabilidad y Finanzas de Wharton y los Consejeros de la Universidad de Pennsylvania, para modificar los cursos establecidos por el Instituto en esta Universidad.

En 1900, el Consejo de la Universidad de Nueva York fundó en dicha institución una "Escuela de Comercio, Contabilidad y Finanzas" (School of Commerce, Accounts and Finance), que estableció el primer Departamento de Contabilidad en el mundo.* Dicha institución era ecéptica sobre la posibilidad y conveniencia de proceder a esa medida, pero a la larga, en

¹⁰ George Wilkinson, "Organization of The Profession in Pennsylvania", *The Journal of Accountancy*, XL (Sept., 1927), 170

* Dudamos un poco de dicha afirmación, ya que, aun cuando quizás no con el mismo enfoque, en Francia, en Italia y en otros países, habían existido ya desde antes, escuelas similares (N. del R.).

consideración a las premuras del comité, se instaló un curso de contabilidad en el año de 1901. El Consejo de Directores nombró Decano (Director) de la nueva escuela a C. W. Haskins. La meta del Decano Haskins era "reunir en la escuela un grupo de instructores adiestrados y de contadores que ejercieron su profesión, que satisficieran los requisitos del Consejo Estatal de Examinadores que señalaba la Ley de 1896".¹¹

Sociedad Nacional de Contadores Públicos Certificados.

El reconocimiento legal de la profesión contable en el Estado de Nueva York, condujo a que en 1897, se registrara una Sociedad Nacional de Contadores Públicos Certificados en los Estados Unidos (National Society of Certified Public Accountants in United States). Todos los que tuvieran título de la Universidad del Estado de Nueva York, podían adquirir la membresía. Los objetivos de esta sociedad eran los de elevar la profesión para unificarla en un solo organismo en el que estuvieran agrupados todos los contadores públicos que ejercieran su profesión en los Estados Unidos, intercambiar conocimientos profesionales a través de clases y fundar una biblioteca profesional y obtener reconocimiento legal de las siglas C.P.A., en todos los estados de la Unión Americana.¹²

La organización tuvo una corta existencia, porque en 1899, la Sociedad Nacional y la Asociación Americana se fusionaron en una sola organización.

Fundación de la Federación.

La búsqueda de medios para mantener las normas fijadas por las nuevas leyes, condujo a que formaran sociedades similares los que ejercían la profesión en diversos estados. Los contadores que ejercían su profesión habían formado sociedades, aún en algunos estados en los que no había legislación aprobada al respecto. Por ello, George Wilkinson sugirió, en julio de 1902, que había necesidad de establecer una relación definida entre las sociedades estatales locales, las cuales en ese entonces mostraban poca unidad en lo referente a los problemas de tipo nacional. Señaló un plan para coordinar todas las organizaciones existentes a través de la formación de Sociedades de Contadores Públicos.

La primera Convención de "La Federación de Sociedades de Contadores Públicos en los Estados Unidos" (The Federation of Societies of

¹¹ Emanuel Saxe, "The Role of the Society in Accounting Education", *The New York Society of Certified Public Accountants Fiftieth Anniversary*, p. 23.

¹² "Accountancy in the States", *The Accountant*, XXIII (Sept., 1897), 858.

Public Accountants in the United States), se llevó al cabo en el New Willard Hotel, en Washington, D.C., el 28 de Octubre de 1902. Aunque la Federación duró solamente de 1902 a 1905, se asentó firmemente el principio de que los intereses de la profesión exigían una organización nacional de contadores, y que los miembros de la profesión deberían apoyarla.¹³

Una Organización Nacional Después de las Fusiones.

En 1905, como resultado de los esfuerzos de un comité conjunto de la Asociación Americana de Contadores Públicos y de la Federación de Contadores Públicos, se alcanzó la meta de una organización nacional. La nueva organización, la Asociación Americana de Contadores Públicos (American Association of Public Accountants) tuvo su origen en el esfuerzo para complementar ambas, la legislación estatal y las sociedades estatales y fué cuando menos un remedio parcial para los defectos reconocidos que se habían desarrollado en los programas anteriores, intentando establecer normas profesionales y solidaridad profesional, a través de la promulgación de estatutos y de la emisión de certificados.

El Impuesto de 1909 sobre los Ingresos de las Corporaciones.

La legislación nacional sobre impuestos adicionó las funciones del contador público. Desde la Guerra Civil, el Congreso había intentado promulgar una ley que fuera constitucional, sobre impuestos de los ingresos (utilidades). Una forma relativamente fácil para adquirir el ingreso adicional que se necesitaba de las fuentes mercantiles, era un impuesto a las empresas, pero no se consideraba legal que el gobierno federal gravara los ingresos. George W. Wickersham, Ministro de Justicia de los Estados Unidos, sugirió por ello una franquicia impositiva sobre los ingresos de las compañías, medidos a través de los ingresos de efectivo. El Ministro de Justicia, de acuerdo con los contadores públicos que objetaban el método de determinación de los ingresos, señaló el propósito de la administración pública de aumentar los impuestos que gravara las formas empresariales o corporativas de organización mercantil. El impuesto sobre los ingresos de las empresas se convirtió en ley, pero la ley en los términos en que estaba redactada, nunca se puso en práctica. El Departamento del Tesoro y los Contadores Públicos, estuvieron de acuerdo en que la ley era confusa en algunos aspectos. Señalaba los supuestos para el año natural o de calendario, ignorando que muchas compañías operaban sobre la base de un año mercantil natural (fiscal). Debido a que el inventario final de los negocios mercantiles o industriales es el factor primordial para determinar

¹³ George Wilkinson, "Organization of the Profession in Pennsylvania", *The Journal of Accountancy*, XLIV (Sept., 1927), 173

el ingreso, resultó claro que forzar la utilización del año de calendario, infligiría una carga indebida a las empresas mercantiles. Más aún, el impuesto se iba a cargar sobre el "ingreso neto total" y el ingreso neto se calculaba deduciendo del ingreso bruto: (1) los gastos realmente pagados, (2) las pérdidas realmente sufridas, y (3) los intereses realmente cubiertos. Esta definición de "realmente pagados" producía la impresión de que solamente los desembolsos reales de los haberes de una compañía efectuados durante el año, debían tomarse en cuenta para fines impositivos, mientras que muchas compañías llevaban sus libros sobre la base acumulativa (es decir, el ingreso podía considerarse antes de que se cobrara, y los gastos registrarse antes de que realmente se efectuara el pago). Había también complicaciones que surgían de la confusión entre "ingreso bruto" y el "ingreso bruto recibido". El Departamento del Tesoro y los Contadores Públicos convinieron en determinar los "ingresos gravables", de acuerdo con los procedimientos que estuvieran en vigencia en los negocios. Pero la legislación señalaba una falta de comprensión del ingreso neto de los negocios por parte de las autoridades fiscales.

En el caso de que hubiera estado en vigencia, la Ley de 1909 hubiera podido ayudar a la profesión contable en un aspecto más importante. Cientos de miles de empresas habían fallado al llevar los libros y registros que reflejaran su ingreso neto real. Tal y como estaba redactada la Ley de 1909, a través de gravar con un impuesto el ingreso calculado de acuerdo con las entradas y las erogaciones en efectivo, hubiera requerido que estas compañías arreglaran sus sistemas contables para poder determinar su ingreso. Esta necesidad se eliminó cuando el Departamento del Tesoro, ignorando lo que señalaba la ley, publicó reglamentaciones de acuerdo con las cuales las empresas pagaban un impuesto sobre el ingreso, medido a través del método de acumulación.¹⁴

La Enmienda Decimosexta y la Contabilidad (1913)

La promulgación de una ley constitucional de impuestos otorgó a la profesión contable funciones adicionales.

Durante la última parte de Febrero de 1913, la cantidad necesaria de estados, habían ratificado la decimosexta enmienda de la Constitución, con lo cual se abría el camino para que el 3 de octubre de 1913 se promulgara una Ley de Impuestos sobre los Ingresos (Income Tax law) que entró en vigor con efectos retroactivos desde del 1o. de marzo de 1913.¹⁵

El contador público, al que se le había pedido que preparara informes impositivos para grandes cantidades de clientes, bajo una ley de

¹⁴ Robert H. Montgomery, *Fifty Years of Accounting* (New York: Impresión Privada, 1939), 531-34.

¹⁵ Editorial, "United States Income Tax", *The Accountant*, XLIX (aug., 1913), 152.

impuestos, sintió naturalmente un interés vital en los términos de la ley y en las estipulaciones de cobros. Es comprensible también que los contadores estuvieran interesados en la promulgación de la ley de 1913, recordando como los miembros del Congreso habían sido recios en pedir consejos antes de la promulgación de la impráctica ley de 1909. Sin embargo, afortunadamente, el Congreso solicitó y recibió el consejo de los contadores públicos, antes de que se pasara el proyecto final de la ley de ingresos a cualquiera de las Cámaras del Congreso.¹⁶

La nueva ley de impuestos sobre los ingresos obligó al contador público que operaba en las empresas, a desarrollar solamente una función estrecha y especializada - la preparación de las declaraciones de impuestos sobre ingresos. Sin embargo, una vez introducido en esa área, era indudable que el contador podía prestar muchos otros servicios al cliente, que éste no tenía idea que podían rendírsele. Entre otras cosas, estos aspectos impositivos, a menudo conducen a la revisión de los sistemas contables, para proporcionar a la administración más información financiera. En muchos casos, los contadores encontraron que los registros que se llevaban en los negocios eran inadecuados; consecuentemente, era necesario reconstruir las transacciones en un esfuerzo para determinar el ingreso neto gravable, lo que a su vez obligaba a diseñar un catálogo de cuentas, para facilitar la determinación de la utilidad neta y mantener los registros al día, a fin de poder reflejar las utilidades de acuerdo con los principios de contabilidad establecidos.

Los contadores públicos recibieron mayores poderes en 1924 para prestar más servicios a sus clientes, cuando el Consejo de Apelaciones de Impuestos reconoció que los abogados y los contadores públicos eran los únicos representantes calificados de los causantes ante el Consejo de Apelación de Impuestos de los Estados Unidos.¹⁷

La legislación impositiva sobre utilidades excedentes, que surgió durante la Primera Guerra Mundial, y las complejas reglamentaciones de la ley de ingresos, además de las altas tasas impositivas, proporcionaron el estímulo final que necesitaba la profesión para lograr el reconocimiento general del público. Los líderes de esa época en el ejercicio de la profesión, se apresuraron para convertirse en los abanderados de la importancia que tenían los servicios oportunos, y pudieron convencer al público de negocios a través de trabajo y de realizaciones, que la profesión de la contaduría pública poseía la inteligencia e iniciativa necesarias para hacer frente a los nuevos problemas.¹⁸

¹⁶ Editorial, "A Federal Income Tax", *The Journal of Accountancy*, XV (Jan., 1913), 60.

¹⁷ Editorial, "Practice before the Tax Board", *The Journal of Accountancy* XXXVIII (Nov., 1924), 205.

¹⁸ Normal L. McLaven, "The Influence of Federal Taxation upon Accountancy" in *Fiftieth Anniversary Celebration* (New York: The American Institute of Accountants, 1937), 128.

El Problema de la Constitucionalidad

En la ley original sobre los contadores públicos del Estado de Oklahoma, se incluyó una restricción que limitaba la práctica de la contaduría pública al contador público autorizado. Esta parece haber sido la primera cláusula de ese tipo que se incluyó en la legislación de la contaduría pública. La ley prohibía específicamente que una persona ejerciera como contador público, a menos que tuviera las características que la misma estipulaba. Pero en octubre de 1924, la Corte de Oklahoma emitió un veredicto en el caso de *State vs. Riedell, et al.*, que señalaba que eran inconstitucionales las estipulaciones de la Ley de Contadores que limitaba la práctica de la contabilidad a los contadores públicos.¹⁹

En el caso mencionado, el argumento del Estado era que la ley prohibía la práctica de la profesión a quien no hubiera aprobado el examen y recibido un certificado, y que la aplicación de la ley era un poder político del área estatal que no violaba la Constitución o sus reglamentaciones. Los acusados sostuvieron exitosamente que la ley era anticonstitucional, que intentaba la prohibición de la práctica de la profesión contable sin un certificado emitido por el Consejo Estatal de Contabilidad, sobre la base de que privaba a los acusados de su libertad y de sus bienes sin el debido procedimiento legal; que los privaba de su derecho a la libertad, a la búsqueda de la felicidad y al disfrute de las utilidades de la profesión elegida; que negaba, lesionaba y menospreciaba los derechos inalineables de los acusados para contratar en asuntos de interés privado y en los que no estaban en última instancia implícitos, el público y el bienestar público, la paz, la salud y la seguridad; que violaba la Ley de Derechos Individuales, al crear un monopolio; que creaba una asociación a la que se le garantizaban derechos e inmunidades exclusivos; y que, sin una necesidad pública específica para ejecutar el poder policial del estado, no se afectaban en ninguna forma la paz pública, la salud, la seguridad o el bienestar general.

Un caso que contribuyó mucho a elevar el status profesional del contador, fue el de *J. Harold Lehman vs. State Board of Public Accountancy et al.*, en Alabama, que desafió la legalidad de la reglamentación de los contadores.²⁰ La suprema Corte de Justicia de Estados Unidos, situó para todos los aspectos prácticos al Consejo Estatal de Contabilidad de Alabama en la misma categoría que los Consejos Estatales que regulan la práctica médica, legal y de otras profesiones.

¹⁹ *State vs. Riedell*.

²⁰ No. 170, Oct. 10, 1923, *J. Harold Lehman vs. State Board of Public Accountancy, et al.*

Asociaciones Nacionales

Algunos de los miembros de la "Asociación Americana de Contadores Públicos", consideraron que esta estaba dominada por los contadores de Nueva York, y por ello sostuvieron que se necesitaba una reorganización para formar un grupo verdaderamente nacional. La Asociación era un grupo de sociedades estatales y por ello debía inevitablemente caracterizarse por diferencias de opinión entre dos estados y, en muchos casos tenían que existir ciertos celos. Con todos sus méritos, la Asociación era considerada en última instancia como si fuera sólo un grupo de sociedades estatales.

El Instituto Americano de Contadores (American Institute of Accountants) suplantó en 1917 a la Asociación Americana, admitiendo miembros sin considerar su lugar de residencia o su afiliación a una organización estatal. Esta nueva organización buscaba representar la opinión y las habilidades combinadas de todos sus miembros y, si surgían diferencias de opinión, estas deberían ser entre los miembros en su calidad de personas -no entre las organizaciones-.²¹

En 1921, se formó como institución privada la Asociación Nacional de Contadores Públicos (National Association of Certified Public Accountants). En tres años este negoció alrededor de tres mil certificados de Contadores Públicos Autorizados, antes de que se procediera a una prohibición, proveniente del Gobierno Federal, que restringía la emisión de certificados y confirmaba el derecho de los estados de regular la profesión. Debido a esta invasión en el área de la reglamentación administrativa, algunos miembros del Instituto Americano de Contadores, que aún admitían que se afiliaran contadores públicos no certificados y que no fomentaban la promulgación de leyes sobre los contadores públicos, con la agresividad que otros miembros consideraban necesaria, formaron la Sociedad Americana de Contadores Públicos (American Society of Certified Public Accountants) para proteger y fomentar el certificado de contador público garantizado por el estado. La Sociedad Americana fué absorbida por el Instituto en el año de 1937, cuando la última organización restringió su membresía a los contadores públicos certificados.

El consejo de Examinadores del Instituto Americano de Contadores, efectuó su primer examen el 14 de Junio de 1917. Los siguientes estados utilizaron el primer examen concedido por el Instituto: California, Colorado, Florida, Michigan, Missouri, Nebraska, New Hampshire, New Jersey y Tennessee.²²

²¹ "The Record of the American Institute of Accountants", *The Accountant*, LVIII (Dec., 1917), 453.

²² Carta de Robert L. Kane, Educational Director of the American Institute of Accountants, a James D. Edwards, fechada el 2 de junio de 1952.

Normas para la información sobre los estados "Certificados".

El folleto, *Approved Methods for the Preparation of Balance Sheet Statements*, publicado en 1918 por el Federal Reserve Board, contenía lo que este organismo consideraba el mínimo de los procedimientos de Auditoría. El Federal Reserve Board fué la primera dependencia federal que aprobó un grupo de normas mínimas.

Durante muchos años, la opinión general pareció favorecer la teoría establecida en algunos casos ingleses (London and General Bank, Ltd., The Leeds Estate; Building and Investment Company, Kingston Cotton Mill Company) de que el contador tuviera bastante cuidado en la preparación y "certificación" (dictaminación) de los informes.

La responsabilidad del auditor para mantener un mínimo de normas y procedimientos de auditoría, ha sido definida en varias decisiones de las Cortes Norteamericanas. La más sobresaliente de estas decisiones fué dictada por el Juez Cardozo en la *Ultramares Corporation vs. Touche et al.*, (255 N.Y. 170, 174, N.E. 441 (1931)). El Juez Cardozo, de hecho, confirmó el concepto del Derecho Común, que había sido sostenido durante varios años en Inglaterra y en los Estados Unidos, de que un auditor no es responsable de negligencia ante terceras personas. La parte lesionada no puede responsabilizar al contador de errores de juicio, excepto cuando haya fraude.

La responsabilidad del auditor ante su cliente se reglamentó en varios casos, el más notable de los cuales fué el de la *State Street Trust Company vs. Alwin C. Ernst*, 278 N. Y. 104 (1938); *Craig vs. Anyon*, 212 App. Div. N. Y. 55 (1925) affirmed 242 N. Y. 569; y la *National Surety vs. Lybrand*, 9 N. Y. 52d 554 App. Div. 226, 233.

El folleto, que apareció en 1918, fué revisado en 1929 bajo los auspicios del Federal Reserve Board. Volvió a publicarse bajo el título de *Verification of Financial Statements*, con la esperanza de que pudiera hacerse algo para fomentar la adopción de precauciones adecuadas para preparar y distribuir un conjunto de instrucciones que pudieran servir como guía a los contadores, banqueros, prestamistas y a los hombres de negocios.

Posteriormente, el 6 de enero de 1933, se benefició a los contadores con las publicaciones que hizo Richard Whitney, Presidente de la Bolsa de Valores de Nueva York (New York Stock Exchange) al explicar los requisitos adoptados por dicha institución de que las compañías registradas en dicha institución deberían tener sus estados financieros anuales auditados por contadores públicos independientes.

Poco después del anuncio de la Bolsa de Valores de Nueva York, el Congreso aprobó, en 1933, la Ley de Títulos valores (Securities Act). Al contador público certificado se le otorgó el reconocimiento legal, pero se le desanimó con la carga de responsabilidad que se le entregaba. Las modificaciones de 1934, sobre intercambios (compraventa) de títulos valores, efectuados por la Comisión de Valores y Cambio (Securities and Exchange Commission), exigían una adhesión más estricta a las normas para informar y reestablecía la responsabilidad del contador.

El caso más famoso que pasó por la Securities and Exchange Commission, fué el caso McKesson & Robbins. La importancia de este estribaba en requerir una revisión completa de los procedimientos de auditoría anteriormente aceptados como normas. La devolución voluntaria de los honorarios (más de quinientos mil dólares) al cliente de parte de una firma de contadores públicos (Price Waterhouse and Company) en este caso llamaron la atención a la profesión respecto a que su responsabilidad podía ser tremenda si se le encontraba culpable por la "Securities and Exchange Commission".

Aún antes de que se terminaran de declarar la gran cantidad de testimonios que reunió la "Securities and Exchange Commission", en el Caso McKesson and Robbins, se dió comienzo a una revisión de los procedimientos mínimos de auditoría. El Presidente del Instituto Americano de Contadores nombró un Comité para que estudiara la publicación titulada "Verification of Financial Statements". El informe del Comité, consistente en el *Extension of Auditing Procedures*, se produjo el 9 de Mayo de 1939. Fué la primera publicación de este tipo. Este informe recomendaba que la corroboración de las cifras del inventario, ya fuera por observación de la toma del mismo o por pruebas físicas, podía aceptarse como un procedimiento normal de auditoría. En relación con las cuentas por cobrar, el Comité recomendaba que todas deberían verificarse por comunicación directa con el deudor (confirmación) ya fuera que se recibiera o no respuesta de éste. El Comité recomendaba, asimismo, que el auditor debería ser elegido por los directores y ser aprobado por los accionistas. Por último, se recomendaba que en el informe del auditor deberían separarse las secciones (párrafos) de dictamen y de opinión. Cuando se discuten estos aspectos, ya sea en la literatura contable o en el ejercicio profesional, con frecuencia se menciona el caso McKesson & Robbins.

Jurisdicción Profesional

Tal y como se ha mencionado, las reglamentaciones legales fueron promulgadas en varios estados para restringir la práctica de la contaduría pública a los contadores públicos certificados (C.P.A.) y a los contadores

públicos no registrados. Antes de la promulgación de la legislación que reglamentaba estos aspectos, los contadores públicos no certificados, realizaban todas las funciones de los contadores certificados. Los contadores públicos certificados tendían a considerar desdeñosamente a los contadores públicos no certificados*. En esta atmósfera se desarrolló la necesidad de una legislación restrictiva.

Hubo cuatro fallos legales importantes en relación con la legislación encargada de reglamentar estos aspectos. Los primeros dos fueron el denominado State ex rel. Shorth, Attorney General et al. vs. Riedell et al. (Oklahoma, octubre de 1924), y el de Frazer vs. Shelton case en Illinois, en 1926. En 1932, la Suprema Corte de Justicia del Estado de Tennessee, citando los casos mencionados de Oklahoma e Illinois, sostuvo que era anticonstitucional prohibir la práctica de la contaduría pública a los que no tenían autorización como contadores certificados o contadores públicos propiamente dichos. En diciembre de 1936, se decidió el cuarto caso sobre constitucionalidad, por la Suprema Corte de Justicia del Estado de Wisconsin, en el caso Wangenir et al. vs. Wisconsin State Board of Accountancy, et al.²³

En la actualidad, (1956) veinte estados, además del Alaska y Puerto Rico, tienen leyes que reglamentan a la contaduría pública, bajo las cuales nadie puede practicarla si no tiene licencia o certificado emitido por las autoridades estatales competentes.

Una de las funciones primordiales de un contador público certificado y con licencia, en la auditoría de los libros de las empresas, es determinar la utilidad de la compañía, tomando como base sus libros de contabilidad y elaborar un estado financiero formal. Tal y como lo hemos visto, conjuntamente con la auditoría, durante los últimos treinta y ocho años, el contador público ha estado fomentando en forma importante y definitiva la práctica en el pago de impuestos, de acuerdo con las reglas y reglamentos del Departamento del Tesoro.

Durante los últimos años ha habido un desacuerdo franco entre los contadores públicos y los licenciados en derecho, en el área práctica de los impuestos federales sobre las utilidades. El incidente más notorio en estas desavenencias fué el Caso Bercu, en el cual un contador público certificado fue encontrado culpable de la práctica ilegal de la ley. La Corte

* Una forma más clara de expresar esto consistiría en decir simplemente "a los contadores públicos propiamente dichos y a los contadores públicos no habilitados, como tales (N. del R.)"

²³ Charles F. Coates, "States Legislation Relative to the Practice of Accountancy", *The Journal of Accountancy*, LXXXII (Sept. 1946), 224.

de Apelación del Estado de Nueva York sostuvo el fallo. Después de este caso, la Conferencia Nacional de Licenciados en Derecho y Contadores Públicos Certificados formularon una declaración de principios, pero el conflicto aún no ha sido solucionado definitivamente: El problema contadores-abogados, tal vez sea el más importante que tenga que enfrentar la profesión contable en los años inmediatos.

A.C. Littleton describió el desarrollo de la contabilidad de costos como un efecto de la Revolución Industrial sobre la contabilidad por partida doble. En este artículo, el Dr. Garner bosqueja la historia de los cálculos de costos, desde la época del Renacimiento y analiza críticamente los tratamientos de cuatro problemas importantes de costos resueltos por los contadores ingleses y norteamericanos, durante la última mitad del Siglo XIX.

17. Aspectos Relevantes en el Desarrollo de la Contabilidad de Costos.

S. Paul Garner

He observado que muy pocos contadores conocen los detalles del origen y del lento desarrollo de la profesión de la contabilidad de costos. Este juicio no significa en manera alguna una referencia acerca de la estatura o prestigio del mundo profesional. Por el contrario, es simplemente indicativo del intenso pragmatismo que normalmente se asocia a los aspectos de costos. Esto es tal y como debe ser. Hay tanto que hacer día tras día, que el atareado contador escasamente puede dedicar tiempo a la investigación que se requiere para lograr una visión más amplia del subsuelo de esta área especializada de la contabilidad. Sin embargo, en opinión del autor, todo profesionista debería tener conciencia de las fechas de los acontecimientos más importantes en el desarrollo de su profesión, así como de los nombres de las personas prominentes que a través de los siglos han contribuido en forma notable con ideas y técnicas que, tomadas en conjunto, han hecho de la profesión lo que es esta actualmente. Un conocimiento de las tendencias importantes y adelantos del pasado debería proporcionar al contador moderno una perspectiva contra la cual pudiera evaluar y comparar el pensamiento y las prácticas vigentes. Además, dado que es natural que las normas del futuro deban basarse en