

Las primeras auditorías norteamericanas fueron realizadas por contadores ingleses; la práctica profesional norteamericana estuvo influida por la legislación y por las condiciones sociales del Siglo XIX. El Profesor Edwards señala el crecimiento de las sociedades de contadores en Escocia e Inglaterra durante este período y describe el adiestramiento de los contadores.

12. Los Antecedentes de la Contaduría Pública Norteamericana

James Don Edwards

Finalidad

En otras épocas, la tarea de llevar los libros de contabilidad se asociaba con la administración pública y con la distribución del capital y de las utilidades de las sociedades mercantiles. Parece que la teneduría de libros comercial fue más vigorosa y se desarrolló más con la contabilidad por partida doble y posteriormente con el análisis de las participaciones de los socios. La contabilidad por partida doble llegó a Inglaterra después de haber tenido su origen en la Italia Septentrional, y después de haber florecido en Holanda hacia la mitad de la Edad Media. Aunque en Londres se introdujo alrededor de 1550, no llegó a ser bien conocida en todo el país.

En igual forma que las costumbres, la legislación común y la práctica comercial llegaron a los Estados Unidos provenientes de Inglaterra y Escocia, y ese mismo camino siguió la práctica contable. Muchos contadores vinieron entonces al Nuevo Mundo. Las conexiones directas con otros países que no fueran Inglaterra y Escocia, no están aún muy claras. El presente estudio describe el curso que siguió la contabilidad en los países de origen, durante los Siglos XVIII y XIX.

FUNCIONES PROFESIONALES DE LA PROFESION

Investigaciones y Auditorías

En 1720 se concedió por primera vez el mayor reconocimiento otorgado a un contador público. Este fue el caso de Mr. Charles Snell, uno de los contadores ingleses más distinguidos del Siglo XVIII. El informe que entonces rindió Charles Snell se titulaba: *Observaciones Hechas en Relación con el Examen de los Libros de Sawbridge & Co.*¹ Esta Compañía era una de las subsidiarias de la Compañía del Mar del Sur, la cual tuvo que investigar este contador público. Las implicaciones que se señalan en *The Accountant*, nos hacen creer que el informe fue terminado en los primeros meses de 1721. A Mr. Snell se le conocía en Londres como "Maestro Caligrato y Contador".²

Este informe fue elaborado a petición de un Comité Especial del Parlamento Inglés. Snell fue seleccionado por este Comité, con aprobación del Parlamento, para llevar al cabo una investigación de los registros contables de la Compañía del Mar del Sur, que era una organización pública y en forma más específica, de una subsidiaria de esta compañía, la Sawbridge Company. Mr. Snell estaba relacionado con Mr. Jacob Sawbridge, que era banquero y uno de los directores de la Compañía. Esta había quebrado en diciembre de 1720,³ en la misma forma que muchas otras empresas, después del desastre financiero de la "Burbuja del Mar del Sur". El informe de Mr. Snell fue el primero publicado por un contador público.

La Burbuja del Mar del Sur, que se mencionó arriba, fue el nombre que se le dio a una serie de proyectos financieros que se originaron con la incorporación de la Compañía del Mar del Sur en 1711, y que nueve años después terminaron en un desastre general. La idea original del gobierno inglés fue la de vender ciertos monopolios comerciales a una compañía y recibir cierta cantidad de dinero para dedicarla a la reducción de la Deuda Nacional. En 1711 se formó la Compañía del Mar del Sur y se le concedió el monopolio del comercio inglés con Sudamérica y con las Islas del Océano Pacífico, la riqueza de las cuales se consideraba ilimitada, de acuerdo con el juicio popular.

Los promotores de la Compañía eran principalmente comerciantes acaudalados. Cuando se lanzó el proyecto al público, éste adquirió acciones

¹History of Accountants and Accountancy, *The Accountant*, Feb. 17, 1912, p. 261.

²Ibid.

³A History of the Accountancy Profession, *The Accountant*, XXI (April 27) de 1895, p. 375.

y la Compañía retiró ciertas anualidades públicas vitalicias. El público continuó comprando acciones, lo que originó que aumentara su valor. Durante los tres primeros meses de 1720, el precio de las acciones aumentó en más de un 250%. Al mediar el año, las acciones habían aumentado de 128 a 1,000 libras esterlinas. Para estas fechas, el éxito extraordinario de la Compañía del Mar del Sur tuvo muchos imitadores, con la consecuencia y desentrenada manía de especular y sus inevitables resultados. En agosto de 1720, después de que en julio las acciones habían alcanzado la cotización máxima de 1,000 libras esterlinas, empezó a decaer su precio y en septiembre, debido a que los "de adentro" se habían deshecho de sus acciones, las cotizaciones cayeron a plomo. En lugar de que todo mundo comprara, todos se convirtieron en vendedores. El resultado fue que en unos cuantos días el precio de las acciones llegó a ser de 175 libras esterlinas, al mismo tiempo que las acciones de muchas compañías más pequeñas llegaban a considerarse sin ningún valor. Se citó al Parlamento el 8 de diciembre de 1720 y en seguida ambas Cámaras procedieron a investigar los negocios de la Compañía; la Cámara Baja pronto delegó esta tarea a un Comité Secreto. El Comité informó en febrero de 1721 sobre las actividades de esta Compañía y sus subsidiarias.

Aunque parece que no hay pruebas de informes de auditoría sobre muchas de las quiebras que ocurrieron en ese período, es razonable suponer que se elaboraran muchos informes semejantes.

Al iniciarse el Siglo XIX, la evolución de la profesión contable había alcanzado un punto tal, que podían enumerarse las funciones del que practicaba esta profesión. Algunas de estas funciones eran:

Actuar como agente comisionado de empresas en Inglaterra y Escocia, en relación con las quiebras en Glasgow.

Liquidación de sociedades disueltas y ajustar las participaciones de los socios.

Llevar y salir todos los libros de contabilidad que pertenecían a comerciantes, fabricantes, propietarios de talleres, etc.

Examinar y ajustar todas las cuentas y libros de contabilidad que estén en controversia.⁴

La Ley de Consolidación de Sociedades Mercantiles de 1845, estipuló lo referente a las auditorías de compañías de servicios públicos y empresas semejantes, por medio de una Ley del Parlamento, en los siguientes términos:

⁴Richard Bowen, *A History of Accounting and Accountants* (Edinburgh and London: T. C. and E. C. Jack, 1905), página 201. Ver también la parte inferior de la página 86.

...la compañía deberá... elegir el número prescrito de auditores...

... todo auditor deberá tener cuando menos una acción de la empresa...

Estará permitido que los auditores empleen contadores y otros ayudantes que consideren necesarios... Y ellos podrán rendir un informe especial de los estados mencionados, o simplemente confirmarlos...⁵

La Ley de Sociedades Mercantiles de 1862 ofreció nuevas áreas lucrativas para los contadores, y sin duda hizo mucho para atraer a muchos jóvenes ambiciosos a que buscaran fortuna con el ejercicio de la profesión.⁶ La causa de esto puede encontrarse en la Tabla A de la Ley de 1862.

Las cláusulas contables de la Tabla A de la Ley de 1862 —era optativo para las compañías la adopción de la Tabla— estipulaban que no se podían pagar dividendos sino de las utilidades que surgieran de las operaciones de la compañía⁷ y que los directores deberían encargarse de llevar cuentas reales, para poder elaborar una vez al año un balance y un estado de pérdidas y ganancias y entregarlos antes de la asamblea general de la compañía.⁸

A lo menos una vez al año, las cuentas de la empresa deberán ser examinadas e investigada la corrección del balance por uno o varios auditores.⁹

La Ley señalaba la secuencia del informe que debía ser usado por el auditor después de que hubiera examinado las cuentas y los comprobantes relacionados para determinar si, en su opinión, el balance reflejaba razonablemente la situación financiera de la compañía.

El propósito fundamental de la Ley de Sociedades era establecer cierto grado de control público (es decir, el conocimiento necesario de las condiciones relativas a la formación de las empresas) y establecer algunas verificaciones de las responsabilidades de los directores al llevar a cabo su gestión de la compañía. Otra finalidad era la de proteger a los accionistas al solicitar a un comité formado por ellos mismos, que auditará los registros y los estados financieros de los directores.¹⁰

⁵ 8 & 9 Victoria c. 16 (Companies Clauses Consolidation Act, 1845), Secciones 101, 102, 108.

⁶ Accountants in England from the Nineteenth Century, *The Accountant*, XLVI (February 24, 1912), página 309.

⁷ 25 & 26 Victoria, c. 89 (Companies Act, 1862), Tabla A, Cláusula 73.

⁸ *Ibid.*, Tabla A, Cláusulas 78, 79, 81.

⁹ *Ibid.*, Tabla A, Cláusula 83.

¹⁰ A. C. Littleton, *Accounting Evolution to 1900*, página 293.

Debido a que muchos contadores sin conocimientos empezaron a asesorar a estos comités de auditoría requeridos por la Ley de Sociedades, los contadores profesionales buscaron alguna forma de excluir a dichas personas. En 1879 algunos contadores ingleses decidieron introducir un Proyecto de Ley al Parlamento, para la creación del Instituto de Contadores Públicos de Inglaterra, señalando las funciones que desarrollaba la profesión contable. Antes de que se pudiera llevar a cabo el proyecto de ley, fue sustituido por una petición de incorporación o registro. La petición señalaba:

Que la profesión es sumamente numerosa y que sus funciones son de importancia creciente en relación con su empleo en las capacidades de... Y también en la auditoría de la contabilidad de las compañías públicas y de las participaciones de los socios y otras consideraciones.¹¹

El registro del Instituto de Contadores Públicos de Inglaterra y Gales fue concedido el día 11 de mayo de 1880, y decía que los solicitantes deberían examinarse en auditoría; este examen incluiría una aplicación de la teoría a los casos reales. Esta sección del examen probablemente surgió de las estipulaciones de la Ley de Sociedades en relación con las auditorías (aunque no había exigencia general de auditoría sino hasta 1900) y del deseo de los contadores públicos de asegurar que los asesores de las empresas deberían estar calificados para operar en dicha área.

Primeras Decisiones Judiciales que Afectaron a los Auditores

El primer caso judicial importante sobre las obligaciones del auditor fue el de *Leeds Estate Building and Investment Company vs. Shepherd*¹² y estuvo a cargo del Juez Sterling, en 1887. Dicho caso orientó y extendió las obligaciones del auditor hacia la solidez y no solamente a la exactitud matemática de las cifras incluidas en el balance.

Las escrituras de incorporación o constitución de la "Leeds Estate Building Company", estipulaban que el gerente y los directores tenían derecho a una participación basada en el monto de las utilidades disponibles para dividendos. Consecuentemente, el gerente y los directores estaban interesados en informar una utilidad más alta. Dicho fin lo lograban a través de sobreestimar los activos. El balance y el estado de pérdidas y ganancias se certificaban por el contador sin ningún problema, después de que les era presentado por los directores, no obstante que el auditor era elegido por los accionistas. Y legalmente se pagaban dividendos del capital. Después de que la compañía se presentó en liquidación, se hizo

¹¹ Cédula del Instituto de Contadores Públicos en Inglaterra y Gales.

una acusación de daños y perjuicios contra el auditor y los directores. El auditor sostenía que él era un servidor de los directores de la compañía, pero el Juez sostuvo la siguiente opinión:

En mi opinión, la obligación del auditor era no colocarse a sí mismo en la tarea de verificar la exactitud aritmética del balance, sino de investigar su exactitud básica y comprobar que contenía las estipulaciones especificadas en la escritura de la asociación (y, consecuentemente, una cuenta adecuada de pérdidas y ganancias) y que fuera elaborada en forma correcta, a fin de contener una representación cierta y correcta del estado en que se encontraban los asuntos de la compañía.¹²

En el Caso *Leeds*, la decisión aclaró que el auditor debería comprobar los registros de la compañía de los que se elaboraban los estados, para sentirse satisfecho de que dichos documentos reflejaban las operaciones de la empresa. La responsabilidad del auditor iba más allá de la simple "certificación" de la exactitud aritmética de los estados.

Otro caso interesante en lo que se refiere a definir las obligaciones del contador público con respecto a reflejar razonablemente los valores de los activos en el balance, fue el caso del *London and General Bank en 1895*. El banco se organizó con el fin de conceder préstamos a un grupo de compañías constructoras, conocidas como el grupo "Balfour". Las utilidades de la compañía provenían de los intereses y comisiones de los préstamos y de servicios prestados a los constructores. Durante siete años, las operaciones del banco se orientaron a que la mayor parte del capital se adelantara a cuatro miembros del grupo "Balfour" sobre valores que estaban mal asegurados y que eran de difícil realización. En su informe a los directores, el auditor del banco incensantemente llamaba la atención de los dirigentes sobre la precaria situación financiera del banco. El informe del auditor era un memorándum escrito en el propio balance, con una declaración de que el balance proporcionaba una visión correcta de la posición del banco. Pero en 1891 el informe llamó la atención de los directores en relación con la situación financiera del banco y concluyó en los siguientes términos: "no podemos concluir sin antes expresar que, en nuestra opinión, sin dejar lugar a dudas, no deben pagarse dividendos este año".¹³ El gerente convenció al auditor de que eliminara esta declaración de su informe. Posteriormente, el banco procedió a pagar dividendos, dado que el informe certificado por el auditor no era diferente del que había presentado con anterioridad. De hecho, estos dividendos se estaban

pagando con capital, no con utilidades. Los accionistas consideraron que el auditor era culpable de infidencia y lo acusaron legalmente.

A continuación se presentan algunos extractos de la opinión de la Corte en relación con el caso citado:

...un auditor no tiene nada que hacer en relación con la prudencia o imprudencia para conceder préstamos con o sin garantía... Su obligación es averiguar y señalar la verdadera posición financiera de la empresa al momento de la auditoría y dicha responsabilidad se limita a que... Sin embargo, un auditor no está sólo obligado a aplicar un cuidado razonable y habilidoso al hacer sus preguntas e investigaciones. El auditor no es un asegurador... él ni siquiera garantizará que su balance sea exacto, de acuerdo con los libros de la compañía... por lo expuesto, considero que el deber del auditor es: ser honesto —i.e., él no debe certificar lo que no crea que sea cierto y debe ejercer un cuidado razonable, así como sus conocimientos, antes de afirmar que lo que certifica es cierto... Bajo estas circunstancias, me encuentro obligado a sostener que Mr. Theobald dejó de cumplir su obligación con los accionistas, en relación con el balance y la certificación de febrero de 1892.¹⁴

Otro caso importante en el que las Cortes Inglesas definieron las obligaciones de un auditor, fue el caso de la *Kingston Cotton Mill Company*. La corte decidió que el auditor no tenía base para sospechar la deshonestidad del gerente, que era quien certificaba la cifra de los inventarios. El auditor señalaba claramente que él había obtenido las cifras del gerente. Consecuentemente, el auditor ante la ausencia de sospecha de deshonestidad, no tenía obligación de comprobar el valor del inventario que le había sido entregado por un empleado competente de la empresa.¹⁵

LEYES QUE AFECTAN AL CONTADOR PÚBLICO.

El primer reconocimiento de la profesión contable en casos referentes a la disolución o liquidación de una compañía fue el de la *Sawbridge Company*, en 1720. Como ya se mencionó, a petición del Parlamento, un contador de nombre Charles Snell hizo una investigación en los libros de la compañía.¹⁶

En 1777 hubo una crisis comercial en Glasgow como consecuencia de la revolución de las Colonias Norteamericanas el año inmediato anterior. Parte del comercio mundial de dicha ciudad había estado estrechamente identificado con las Colonias Norteamericanas, y las quiebras resultantes

¹² Citado por Wiley Daniel Rich, *Legal Responsibilities and Rights of the Public Accountant* (New York, American Institute Publishing Co., Inc., 1935), página 17.

¹³ Citado por Arthur W. Henson, *Problems in Auditing* (New York, McGraw-Hill Book Company Inc., 1935), página 53.

¹⁴ Citado por Wiley Daniel Rich, *op. cit.*, páginas 22, 25.

¹⁵ *Ibid.*, páginas 33-34.

¹⁶ "History of Accountants and Accountancy", *The Accountant*, February 17, 1912, página 261.

proporcionaban mucho trabajo a los contadores de Glasgow. Posteriormente surgieron las bancarrotas de 1793, en las que quebraron más de veinte compañías bancarias. Se nombró a varios contadores para arreglar los asuntos de estos bancos y liquidar sus pasivos. Uno de ellos, Walter E. Maclone, de Calkin, Escocia, "comerciante y contador" de esta época, fue ocupado para arreglar algunas de las bancarrotas más importantes que surgieron durante estas crisis.¹⁷

Las funciones que ejercían estos primeros contadores, nos son dadas a conocer en una circular emitida por James McClelland, quien empezó a ejercer en Glasgow en 1824 y se ofrecía para desarrollar las siguientes funciones:

Agente comisionado y fiduciario de bienes raíces secuestrados.

Fiduciario o agente de fideicomisos de acreedores que operan bajo escritura fiduciaria.

Agente de Fiduciarios que actúan representando herederos o personas fallecidas.

Agente comisionado de personas que vivan en el campo, para la administración de herencias o de otro tipo de bienes.

Agente de casas en Inglaterra y Escocia, relacionadas con quiebras en Glasgow.

Liquidar sociedades disueltas y ajustar las participaciones de los socios.

Llevar y cerrar todos los libros de contabilidad que pertenezcan a comerciantes, fabricantes, propietarios de taller, etc.

Examinar y ajustar todas las cuentas y libros de contabilidad que estén en controversia.

Elaborar estados, informes y memoriales de los libros de contabilidad, o de cuentas y reclamaciones en disputa, con el fin de entregarlos a los árbitros, Cortes o Consejos.

Revisión y recuperación de deudas antiguas y dividendos de los bienes de las quiebras.

Y todos los demás aspectos de la contabilidad mercantil.¹⁸

¹⁷ Richard Brown, *A History of Accounting and Accountants*, página 199

¹⁸ *A History of the Chartered Accountants of Scotland from the Earliest Times to 1845* (Edinburgh: The Institute of Chartered Accountants of Scotland, 1954), página 16

Estas funciones parecen incluir casi todas las fases de las operaciones contables. También parece que las funciones del contador y las de licenciado en derecho tenían cierto entrecruzamiento.

En la petición del histórico caso del registro otorgado por la Reina Victoria en 1854 a la Sociedad de Contadores de Edimburgo, había varias secciones que concedían más información a las funciones del contador en los casos de disolución. Una parte de la petición señalaba que se esperaba que el contador tuviera "un conocimiento profundo de la legislación escocesa y, más específicamente, de aquellas consideraciones relacionadas con los aspectos legales del comercio, insolvencia y quiebras..."

La primera legislación importante sobre casos de quiebra o bancarrota que afectó las funciones del contador, fue la de 1849. El desahogo de la audiencia final en la Corte que ventilaba los asuntos de quiebras, quedaba sujeto a un dictamen favorable de la persona oficialmente designada para verificar la corrección de las cuentas. Consecuentemente, era una práctica normal que se empleara a los contadores para satisfacerse de la corrección de los estados financieros. En dichos estados era necesario que se mostrara a la Corte por qué la empresa era insolvente. Por ello, se utilizó finalmente un estado de los problemas de la compañía para proporcionar a la Corte la información requerida.¹⁹ "La Sección 92 de la Ley de Sociedades Mercantiles de 1862 creó el puesto de oficial liquidador "con el propósito de conducir los trámites de liquidación de la compañía", y en la mayor parte de los casos se nombraba liquidador a un contador profesional. Cuando se piensa que durante los siguientes 22 años después de haber sido aprobada la Ley (es decir, de 1862 a 1884) desaparecieron del Registro no menos de 13,820 compañías, es fácil comprender por qué a la Ley de Sociedades de 1862 se la denominó "la amiga del contador".²⁰

Los años posteriores a la aprobación de la Ley, contemplaron la quiebra y colapso de muchas empresas de capital conjunto (o sociedades anónimas); entre ellas cabe mencionar a la "Overend, Gurney & Company Ltd.", y en 1866, algunos bancos, entre otros el "Commercial Bank of India", el "European Bank", el "London Bank" y el "Agra & Maternan's Bank". El costo de estas liquidaciones debe haber sido enorme y sin duda alguna produjo una rica cosecha a los liquidadores. Además de su función como liquidadores, a los contadores se les empleaba para auditar a varias compañías que surgieron a la luz pública durante los cuartos segundo y tercero del Siglo XIX.

¹⁹ A. C. Littleton, *Accounting Evolution to 1900* (New York: American Institute Publishing Co., Inc., 1933), página 279

²⁰ "Accountants in England from the Nineteenth Century", *The Accountant*, XLVI (February 24, 1912), página 310

La Ley de Quiebras de 1869, al abolir a los Oficiales asignados en las quiebras y proporcionar la posibilidad de nombrar fiduciarios para distribuir los bienes del deudor, también abasteció el "molino" del contador, porque estos puestos, en la mayor parte de las ocasiones, eran ocupados por contadores profesionales. A los acreedores se les concedía el control completo, si la mayoría estaba de acuerdo con un plan. Los acreedores procederían posteriormente a conectarse con los contadores para que estos manejaran la quiebra, lo cual tenía lugar en la mayor parte de los casos.

No obstante, no todos estaban contentos con el trabajo de los contadores. En 1875 el Juez Quain afirmó ante una sala de jurados: "todos los problemas referentes a quiebras han sido manejados por un grupo ignorante de hombres llamados contadores, lo cual ha sido uno de los mayores abusos que haya sido introducido a la legislación".²¹ Esta afirmación tan apabullante, era, en su mayor parte, totalmente injustificada, aun cuando debe aclararse que las oportunidades ofrecidas por la Ley de 1869 atraerón a muchas personas que "se llamaban a sí mismas 'contadores'"; pero que no tenían las características necesarias para desarrollar su trabajo y que operaban con la más elemental falta de escrúpulos con los infortunados deudores que calan en sus manos".²²

El procedimiento seguido en las quiebras de elegir un depositario, tal y como lo señalaba en la Ley de 1869, se alteró en la Ley de 1883, en la cual los depositarios eran nombrados para administrar los bienes de la quiebra, bajo el control de una Cámara de Comercio y en la práctica se elegían fiduciarios por los mismos acreedores, en el caso de grandes intereses.²³

La profesión de contador público recibió un ímpetu adicional en Inglaterra con las leyes sobre quiebras, durante los años de 1850 a 1875. Parece ser que las condiciones adversas de los negocios tuvieron gran efecto en la evolución y en la prosperidad de la contabilidad pública.

Una reflexión posterior sobre la función del contador en aspectos relacionados con las quiebras se encuentra en la Cédula de Incorporación del "Institute of Chartered Accountants in England and Wales", en 1880. La siguiente aseveración se refiere a los contadores que actuaban entonces como depositarios: "... y de depositarios legales y fiduciarios en quiebras o arreglos con los acreedores y en diferentes puestos de confianza al amparo de las Cortes de Justicia".

²¹ B. Worthington, *Professional Accountants* (London, 1895), página 72.

²² "History of Accountants and Accountancy", *The Accountant*, XLVI (February 24, 1912), página 310.

²³ *Ibid.*

El aprendizaje que preparaba su examen final para ser admitido en la profesión en Inglaterra e Irlanda, tenía que aprobar un examen sobre quiebras, legislación sobre sociedades mercantiles y legislación sobre arbitrajes. Con ello, el contador en cualquiera de estos países tenía que poseer una preparación completa en el área de las quiebras, antes de que se le admitiera para practicar en su propio nombre.

STATUS PROFESIONAL

Combinación de Vocaciones

Mr. Charles Snell, que produjo el informe para el Comité Especial del Parlamento en 1721, era conocido como "Maestro Calígrafo y Contador".²⁴ Parecía que la inclusión de "Maestro Calígrafo" como parte de su título, debería significar que realizaba otras funciones que no eran las de contador. Probablemente, debido al alto grado de analfabetismo que había aún en esa época, la persona escribía cartas y proporcionaba otros servicios de escribano.

En Edimburgo, la profesión contable se asociaba claramente con la abogacía. Durante muchos años, hasta la mitad del Siglo XIX, el trabajo contable se desarrollaba en las oficinas de los abogados. Existen casos de miembros de la "Sociedad de Escribanos" que actuaban como contadores, debido al entrecruzamiento de tales funciones en esa época.²⁵ Pero después de la primera mitad del Siglo XIX, a los contadores se les empleó para hacer algo más que funciones de contaduría pública en la forma de auditorías y de manejo de casos de quiebra y se separó claramente la profesión de contador de la de abogado.

La solicitud elevada en 1854 a la Reina Victoria para la formación de la Sociedad de Contadores de Edimburgo ("Society of Accountants in Edinburgh") enlistaba de la siguiente manera las labores realizadas por el contador:

...las ocupaciones del Contador... no únicamente a través de los departamentos del negocio que caen dentro del área del Actuario, sino un conocimiento íntimo de... la ley de Escocia... Que para desenvolver los numerosos juicios ante los Tribunales menores, que se relacionan directa o indirectamente con áreas contables, casi invariablemente se emplea por la Corte un contador, para que colabore con ella a fin de llegar al conocimiento de la verdad; que dichas investigaciones son abiertamente contrarias a lo que debe dirimir tal tribunal en su calidad de Jurado, y no pueden

²⁴ "History of Accountants and Accountancy", *The Accountant*, February 17, 1912, página 261.

²⁵ Richard Brown, *op. cit.*, página 186.

proseguirse por la corte sin una ayuda profesional en la cual pueda basarse. Y el Contador, al cual en cualquier caso la Corte le remite una descripción del caso, ejecuta o lleva a cabo básicamente todas las funciones importantes que las partes entienden que deben ejecutarse en Inglaterra por los Maestros en Litigios ("Masters in Chancery"). Que los Contadores son también empleados con mucha frecuencia en procesos judiciales, en casos en los que su intervención es específica, de acuerdo con la legislación de Escocia, como, por ejemplo, en valuaciones y en ventas; en procesos de cálculos e inventarios y en otros que tienen descripciones semejantes. Que también se les selecciona frecuentemente para actuar como Fiduciarios sobre Bienes Secuestrados y en Fideicomisos Voluntarios, y en estas áreas ellos tienen obligaciones pecuniarias, no sólo de la mayor responsabilidad y que implican grandes intereses pecuniarios, sino que requieren, en todos estos aspectos para los que los asumen, tener una gran experiencia mercantil, un gran conocimiento de las leyes y otras cualidades que pueden ser obtenidas únicamente con una educación liberal.²⁶

Aun en esta primera etapa del desarrollo de la profesión, había diferencias entre la profesión contable y la profesión jurídica. En la última parte del Siglo XIX, en diferentes ocasiones, el Instituto de Inglaterra y Gales tuvo demandas en varias ocasiones, en contra de los abogados, por usurpación de funciones de los contadores, así como por realizar trabajos que caían dentro del área de los contadores con adiestramiento adecuado. Un caso llamó particularmente la atención del Instituto, cuando se supo que los auditores de la "Law Union Assurance Company", eran dos abogados londinenses. La siguiente declaración se encontraba en un artículo de *The Accountant* en relación con este caso:

Por supuesto, no estamos en situación de juzgar la corrección de estos caballeros para llevar a cabo en forma responsable las obligaciones de su oficina, pero tenemos poca duda al afirmar que las cualidades del abogado promedio para dichas funciones, son aún menores que las del aficionado promedio, a quien en alguna ocasión se le consideró capacitado para llevar a cabo la auditoría de los estados financieros de las compañías de seguros; pero cuyo puesto está siendo rápidamente ocupado por contadores, con las cualidades adecuadas, cuyos servicios no pueden dejar de demostrar su utilidad para las compañías para las cuales actúan.²⁷

En la ciudad comercial de Glasgow, la designación de contador se confundía con la de comerciante. La profesión contable parece haber tenido su origen como una denominación diferente en los círculos comerciales, y no era raro que a un individuo se le llamara "comerciante y contador". También las personas se anunciaban a sí mismas como "comerciantes y agentes", las obligaciones que llevaban a cabo no

parecían estar claramente delimitadas de las que realizaban los contadores profesionales.

Aparentemente, no fue sino hasta cerca del último cuarto del Siglo XVIII, cuando los contadores consideraron a la contabilidad como una ocupación suficientemente importante como para dedicarle toda su atención y su tiempo. Hacia la terminación del Siglo XVIII, los contadores públicos empezaron a recibir reconocimientos del público. En 1787 los directorios de varias ciudades y pueblos empezaron a incluir el título de "Contador". En el *British Universal Directory* de 1790, había cinco contadores que se anunciaban como "Maestro caligrato y contador", y el resto simplemente como "contador". Pero el *Post Office Directory* de Londres en ese año, incluía solamente el nombre de una persona bajo el título de "contador". Sin embargo, en 1799 en el *Triennial Directory* de Holden se incluyen once contadores, y de esa fecha en adelante empieza a incrementarse consistentemente la suma, que se convierte en veinticuatro nombres en la edición de 1811 y setenta y tres en la de 1825.²⁸ Las obligaciones de esas personas como contadores profesionales de este período, no están claras; pero parece que la contabilidad profesional, tal y como entendemos el término en la actualidad, ya existía en esa época.

El primer Directorio de Edimburgo, publicado en 1773, contiene los nombres de siete personas de Edimburgo a las que se les denominaba contadores. Durante el siguiente año en el mismo directorio había diecisiete personas con el título de contador. La primera lista separada de contadores en Edimburgo se encuentra en el *British Almanack and Universal Scots Register* de 1805. Hay diecisiete nombres de contadores enlistados ahí. El primer directorio en Glasgow apareció en 1783, e incluía los nombres de seis contadores.²⁹

El primer contador profesional de Escocia parece haber sido George Watson en 1676. Operaba como contador de varias compañías y se le conocía por su "integridad, confiabilidad y diligencia" con que operaba sus "asuntos".³⁰

Watson estaba perfectamente identificado con su trabajo, porque operó con grandes empresas mercantiles después de haber terminado su educación como "contador y cajero". Cuando dejó esta área, después de veinte años, fue empleado por las mencionadas compañías.³¹

²⁶ "Accountants in England from the 19th Century", *The Accountant*, February 24, 1912, página 308.

²⁹ Richard Brown, *op. cit.*, página 183.

³⁰ Richard Brown, *op. cit.*, página 184.

³¹ *Ibid.*

²⁶ Chado en *A History of the Chartered Accountants of Scotland from the Earliest Times to 1954* (Edinburgh: The Institute of Chartered Accountants of Scotland, 1954), página 23.

²⁷ "Solicitors Acting as Accountants", *The Accountant*, XVII (October 10, 1891), página 709.

Organizaciones Profesionales

En un estudio de la moderna profesión contable, Escocia debería ocupar el primer lugar, porque en ningún otro país del mundo se desarrolló tanto la profesión, o se relacionó tanto con otras profesiones importantes. El Contador Público se originó en Escocia, y también allí pueden encontrarse en operación las sociedades más viejas de Contadores Públicos.

El primer paso hacia la formación de una sociedad de contadores en Edimburgo tuvo lugar el 17 de enero de 1853, cuando Alexander Weir Robertson giró la siguiente circular a catorce contadores que practicaban la profesión:

Algunos caballeros relacionados con nuestra profesión han resuelto llevar a cabo arreglos definitivos para unificar a los contadores profesionales en Edimburgo y consecuentemente, le suplico su asistencia a mi despacho, el siguiente jueves 20 a las 2 de la tarde.³²

En respuesta a esta invitación, ocho caballeros asistieron a esta asamblea. A la segunda junta asistió un mayor número y fue considerado y discutido ya un proyecto de constitución.

Cuando se verificó la tercera junta, el 31 de enero de 1853, asistieron 43 personas. Mr. Archibald Borthwick explicó a los asistentes que el objetivo fundamental de la organización era el de solicitar el registro de incorporación, que conferiría al grupo o al Instituto los poderes o privilegios normales. El Instituto debería consistir de los miembros ordinarios (caballeros que operaran como contadores en Edimburgo) y miembros honorarios (caballeros que inicialmente hubieran operado como contadores, pero que en la actualidad operaran como gerentes de las compañías de Seguros de Vida y tuvieran nombramientos de las Cortes).³³

La primera reunión anual del Instituto se efectuó el 10 de febrero de 1854, y en ella el presidente, James Brown y el Consejo, anunciaron que, en su opinión, era tiempo de solicitar la incorporación por Cédula Real. En mayo de 1854, el Consejo aprobó una nota peticoria, que fue firmada después de ser aprobada por 54 miembros y enviada a Su Majestad, la Reina Victoria.

La Autorización Real de la incorporación del Instituto, con la denominación de "Sociedad de Contadores en Edimburgo" ("Society of Accountants in Edinburgh") fue concedida por la Corte de Su Majestad en St. James, el 23 de octubre de 1854, y firmada por Lord Palmerston.

El ejemplo de la Sociedad de Edimburgo fue seguido rápidamente por los contadores de Glasgow, quienes se dieron cuenta de los beneficios que podían obtener a través de dichas sociedades de contadores, y elevaron una petición a la Corona en septiembre de 1854, para obtener la Cédula Real. Su petición fue resuelta favorablemente el 15 de marzo de 1855, fecha en la que se les otorgó una Autorización Real para la incorporación de los solicitantes "y otras personas que puedan llegar a ser admitidas en calidad de miembros, en un cuerpo político y corporativo" bajo la denominación de "Instituto de Contadores y Actuarios de Glasgow," ("The Institute of Accountants and Actuaries in Glasgow"). La cédula incluía una estipulación para el nombramiento de un Consejo de Examinadores:

con el propósito de regular y llevar al cabo dichos exámenes de admisión y otros que las corporaciones puedan establecer periódicamente para apoyar la finalidad de las Sociedades y el tipo de educación requerido, así como los requisitos profesionales y generales que se exigirán a los solicitantes, para que estén de acuerdo con lo que las corporaciones puedan de tiempo en tiempo fijar.

En 1867, por Cédula Real, se registró la "Sociedad de Contadores de Aberdeen", que siguió los lineamientos de las otras dos Sociedades antecesoras.

Para actuar de acuerdo a la necesidad de uniformar la instrucción contable, las tres Sociedades Escocesas antes mencionadas decidieron que las reglas de admisión y las normas del examen, deberían ser las mismas para todos, lo mismo que el período de servicio de los aprendices y de la membresía, en su asociación. Teniendo en cuenta estas ideas, las propias sociedades realizaron un acuerdo mutuo para constituir un Consejo General de Examinadores. La Sociedad de Edimburgo resolvió adoptar la designación de "Contador Autorizado", ("Chartered Accountant") ya que por una "autorización" o "concesión" oficial ("charter"), les había sido permitido formar una organización contable y fijar las normas de admisión a la misma. El Instituto de Glasgow y la Sociedad (de Contadores) de Aberdeen, llevaron el asunto a resolución judicial. Se tomó algún tiempo para adoptar la designación y para que las

³² *A Vision of the Chartered Accountants of Scotland from the Earliest Times to 1954* (Edimburgo: The Institute of Chartered Accountants of Scotland, 1954), página 21.

³³ *Ibid.*, página 22.

* Resulta difícil traducir en este caso los términos "Charter" y "Chartered", ya que estos pueden tener (Apopleton's Revised Dictionary) los siguientes significados: "Charter", s. cédula, título, encartación, carta de privilegio, carta constitucionaria, y, estatutur "Chartered", adj., privilegiado (N del R)

iniciales respectivas ("C.A.") fueran aceptadas por el público bajo la idea de que se trataba de un contador profesional, que desarrollaba las funciones de un contador público. Pero el título adoptado adquirió mayor importancia en la medida en que la profesión lograba conquistar la confianza de la gente de negocios de Escocia.

Vale la pena hacer notar que estas sociedades no buscaban privilegios ni monopolios para la profesión contable; ni tampoco les fueron otorgadas: las Autorizaciones o Concesiones de la Corona ("Crown Charters") simplemente les conferían un derecho para manejar bienes y ejecutar actos en nombre de la sociedad y para beneficio de la profesión.

Después de haber asegurado para los contadores el reconocimiento gubernamental como profesión diferente, estas sociedades siguieron insistentemente su política declarada de incrementar la posición y las normas educativas de la profesión, así como de asegurarse de que cada miembro que ingresaba a la Sociedad, debería tener las características necesarias para llevar a cabo en forma satisfactoria, las obligaciones que habían hecho que se los identificara como el trabajo especial de la profesión contable.

No fue sino hasta veintiseis años después de que surgieron los Contadores Públicos propiamente dichos en Escocia, ("Chartered Accountants") cuando algunos contadores ingleses siguieron la huella de sus predecesores escoceses y lograron su registro de incorporación. El primer intento para organizar la profesión en Inglaterra tuvo lugar en Liverpool. "The Incorporated Society of Liverpool Accountants", se organizó el 25 de enero de 1870. El 29 de noviembre de ese mismo año se estableció el Instituto de Contadores de Londres.³⁴ Estas sociedades fueron fundadas después de la promulgación de la Ley de Quiébras de 1869, en un intento para proteger a la profesión de las personas sin conocimientos que habían logrado operar al amparo de legislaciones anteriores, que se llamaban a sí mismos contadores y que colocaban a la profesión en una situación desventajosa.

Tres sociedades semejantes formaron en una rápida sucesión: el Instituto de Contadores de Manchester, que surgió el 6 de febrero de 1871; la Sociedad de Contadores de Inglaterra, formada el 11 de enero de 1873; y el Instituto de Contadores de Sheffield, fundado el 14 de marzo de 1877.

En los siguientes años, la profesión creció con altas y bajas, hasta el 29 de noviembre de 1879, en que la *Gaceta de Londres* publicó un anuncio del

Consejo del Instituto de Contadores, informando que se intentaba que el Parlamento les permitiera pasar una solicitud para la incorporación legal del Instituto. Se llevó a cabo una reunión entre los representantes de las diferentes sociedades inglesas, y en 1879 se envió la Solicitud al Parlamento; pero finalmente se le sustituyó por una petición de Autorización o Concesión de Incorporación ("Chart of Incorporation"). La petición decía:

Que la profesión... es una de las más numerosas y que sus funciones son de importancia considerable y creciente con respecto a su empleo como liquidadores y en la liquidación de compañías y depositarios bajo decretos, y de fiduciarios en quiebras o arreglos con acreedores en varios puestos de confianza, bajo las Cortes de Justicia, así como en la auditoría de las cuentas de las compañías públicas y de sociedades mercantiles y problemas semejantes.

La concesión formal se les otorgó el 11 de mayo de 1880, incorporando las Sociedades existentes en un solo grupo, para unificar su acción. A esta nueva organización se la denominó "Instituto de Contadores Autorizados de Inglaterra y Gales"³⁵ ("The Institute of Chartered Accountants in England and Wales").

La Sociedad de Contadores Incorporados fue autorizada el 29 de Diciembre de 1885, con la denominación de "Sociedad de Contadores y Auditores", con una licencia de la Cámara de Comercio. Como en el caso de otras organizaciones, la calidad de miembro se obtenía por solicitud, durante los primeros años de su existencia, pero posteriormente se exigieron exámenes semejantes a los del Instituto de Contadores Públicos de Inglaterra y Gales.³⁵ La Sociedad creció pronto hasta obtener una importancia considerable y, para citar a Mr. (posteriormente Sir) Nicholas Waterhouse, Presidente del Instituto en 1894, es "una sociedad enmarcada en principios semejantes a los del Instituto, que goza de la estimación pública y de la reputación de haber colocado a sus miembros en un nivel más alto que otras que tienen membresías más numerosas".³⁶ En 1907, el Juez Warrington (posteriormente Lord Warrington) dio un veredicto en la Suprema Corte, restringiendo el uso de la designación "Incorporated Accountants" a los miembros de la Sociedad. Durante el curso del juicio, se afirmó que dicha designación confería una posición

³⁴ Es sabido que en los países del Reino Unido —una de la profesión de Contador Público— se ha tenido desde un principio el título de "Chartered Accountant", debido a su régimen político, aun cuando con el mismo significado y alcance del "Certified Public Accountant" utilizado hasta la fecha en los Estados Unidos y en otros países, o su traducción equivalente (Contador Público, Contador Público Registrado, etc., o simplemente Contador Público) (N del R).

³⁵ Arthur L. Dickinson, "The Profession of the Public Accountant", *The Accountant*, XXXIII (May 27, 1905), página 652

³⁶ Richard Brown, "Recent Proposed Legislation Relating to the Profession", *The Accountant*, XX (July 28, 1905), página 670

definitiva que indicaba confiabilidad e integridad.³⁷ El lema de la sociedad es el de "*Fides Atque Integritas*"—confiabilidad e integridad—.

El Instituto de Contadores Públicos de Irlanda fue incorporado por Cédula Real el 14 de mayo de 1888, con treinta y un miembros, en su mayoría contadores que practicaban la profesión en Dublín, Belfast y Cork.³⁸ Las condiciones para obtener la membresía del Instituto Irlandés, incluían un examen preliminar de cultura general, cinco años de servicio "reglamentado" con un contador público y dos exámenes, uno intermedio y otro final.

Adiestramiento de los Contadores Ingleses y Escoceses.

En 1676, George Watson, después de haber terminado su instrucción primaria y prestado servicios en calidad de aprendiz bajo las órdenes de un comerciante, fue enviado a Inglaterra y Holanda "para que continuara avanzando en aspectos mercantiles y básicamente en su aprendizaje de la teneduría de libros, en la cual mostraba dotes extraordinarias".³⁹ Aunque a Watson se le llamó contador, él no dedicó todo su tiempo para hacerse vivir de la contabilidad. Tal y como se mencionó antes, no fue sino hasta la última parte del Siglo XVIII, cuando los interesados se dedicaron todo su tiempo y energía a la profesión contable. La Sociedad de Edimburgo tenía una disposición en su concesión, que señalaba que los requisitos educacionales los determinaba la misma Sociedad. Las sociedades habían adquirido una importancia especial por su experiencia práctica, pero también era deseable la instrucción formal. A los aprendices se les pedía que asistieran a las universidades a las clases de Derecho. De hecho, una de las condiciones para llegar a ser miembro era "Que la enseñanza universitaria sea del tipo necesario para cumplir las obligaciones que le serían útiles al contador".⁴⁰

En 1886, se formó en Edimburgo una Sociedad de Estudiantes de Contadores Públicos. Cada invierno se ofrecía una serie de exposiciones y discusiones sobre aspectos profesionales para instruir a los miembros y aprendices.

La estimulante crítica del Juez Quain en 1875, respecto a que los arreglos de las quiebras habían sido "manejados por un grupo de personas ignorantes, denominados contadores", se combatió con las organizaciones

profesionales que se habían formado y las que estaban en formación. Una vez que se otorgó el reconocimiento de la profesión por medio de autorizaciones o Cédulas Reales, las organizaciones siguieron una política abierta por mejorar los niveles educativos de la profesión. La vigilancia y el mejoramiento personales se llevaron tan adelante para los miembros de la profesión de contadores públicos, que se requería sujetarse a reglas estrictas de conducta profesional.

La Autorización del Instituto de Inglaterra y Gales señalaba que a partir del 1o. de enero de 1879, los que tuvieran una práctica continua como contadores públicos durante un período de cinco años, podrían ser admitidos como "Fellows" (F.C.A.) y que todo aquel que hubiera estado practicando la contabilidad durante tres años con contador público o cinco años como empleado público, sería admitido como socio ("Associate") (A.C.A.).

Después del registro inicial, era necesario que el aspirante a socio del Instituto, prestara servicios durante cinco años como aprendiz a uno de los miembros del mismo. La institución del aprendizaje se consideraba tan importante, que se ofrecían premios que variaban entre 250 y 2,500 dólares, por el privilegio de trabajar en un despacho; el "empleado reglamentado" ("articled clerk"), tal y como se le llamaba, no recibía salario durante el período de aprendizaje.⁴¹

El sistema de aprendizaje fue adoptado igualmente por las organizaciones corporativas de contadores públicos en Escocia. También se siguió por la "Sociedad de Contadores Incorporados", como un método ordinario para poder calificar a sus miembros. Pero la Sociedad permitía también un procedimiento alternativo al admitir en sus exámenes para adquirir la calidad de miembro, a los que habían terminado un período de servicio aprobado—mayor de los cinco años que exigían los estatutos— en el despacho de un contador que estuviera trabajando en la práctica.

El 12 de julio de 1893, se aprobó una resolución por el Consejo del Instituto de Inglaterra y Gales, para crear una biblioteca centralizada, que fuera adecuada para satisfacer las necesidades de los socios. La designación como primer jefe de la biblioteca, de Mr. Reginald B. Fellows, fue hecha para que éste ayudara tanto a los socios como a los estudiantes. La biblioteca debería mantenerse abierta hasta las ocho de la noche, para que fuera utilizada por los que desearan hacerlo. Al particular, escribió un contador:

³⁷ *Incorporated Accountants' Journal*, XVIII (February, 1907), página 114

³⁸ Richard Brown, *A History of Accounting and Accountants*, página 250

³⁹ *Ibid.*, página 183

⁴⁰ Richard Brown, "Recent Proposed Legislation Relating to the Profession", *The Accountant*, XX (July 28, 1894), página 619

⁴¹ Arthur L. Dickinson, "The Profession of the Public Accountant", *The Accountant*, XXXII (May 27, 1905), página 651

Considerando las enormes ventajas y facilidades que se ofrecen actualmente... tanto para los practicantes como para los estudiantes, es conveniente que echemos un vistazo retrospectivo, no sólo a la cálida apreciación de la liberalidad que caracteriza actualmente la actuación del Consejo, sino también a la notoria mejoría en la posición que ocupan los estudiantes londinenses en los exámenes que aplica el Instituto.⁴²

La Sociedad de Estudiantes de Contabilidad de Londres se fundó en 1890, y entre sus actividades estaba el ofrecimiento de pláticas para los estudiantes, con el fin de que estos llegaran a ser miembros de la "Sociedad de Contadores Incorporados". Durante los primeros años de su existencia, ésta fundó también una biblioteca para uso de sus miembros y de los estudiantes.

Cuando la Sociedad de Contadores de Edimburgo obtuvo su Cédula Real, una de las estipulaciones de la misma se refería al nombramiento de un Consejo de Examinadores. La finalidad de este Consejo era llevar al cabo los exámenes que fueran necesarios para desarrollar los objetivos de la Sociedad, y reglamentar y determinar los candidatos que debían ser elegidos para ser admitidos. En lo referente a los exámenes, la Sociedad de Edimburgo no estaba haciendo otra cosa que utilizar el precedente del Colegio de Milán, que tenía cerca de cien años de estar en vigencia, de que sólo los graduados de dicha institución podían ser reconocidos como contadores—y posteriormente sólo después de haber aprobado un examen sobre la "ciencia" de la contabilidad—. Las tres Sociedades de Escocia fijaron requisitos uniformes para la admisión, incluyendo exámenes estandarizados, y establecieron un Consejo General de Examinadores. Una de las condiciones para obtener la membresía era "Que la diligencia y características del aprendizaje fueran aprobadas por medio de un examen". Los exámenes eran tres en total: El examen preliminar incluía las materias educacionales normales; el examen intermedio se refería a matemáticas superiores y conocimientos (teóricos) profesionales, y el tercero consistía en una prueba que abarcaba Derecho, Ciencia Actuarial, Economía Política, y cuatro cursos o prácticas sobre el campo general del contador, que incluía Teneduría de Libros y todas las formas de Estados Financieros, Auditoría, Quiebras, Fideicomisos, Contratos de Comisión, Distribuciones, Administración y Liquidación de Compañías, así como conocimientos de derecho relacionados, citas y referencias legales.⁴³

Antes de ser "reglamentado" ("articled") como miembro del Instituto de Contadores Públicos de Inglaterra y Gales, se exigía al candidato que aprobara un examen preliminar de cultura general. Un examen intermedio

de Teneduría de Libros y Estados Financieros, Auditorías y Liquidaciones y un examen final de estas materias, además de Quiebras, Sociedades Mercantiles, Derecho Mercantil y Legislación de Arbitrajes, para poder llegar a las últimas etapas. La leyenda del sello del Instituto y el lema *Fecit Numerare*, señalaban también que las metas de la profesión requerían que todos los candidatos tuvieran principios sólidos y fueran capaces de aprobar el examen.⁴⁴ Los objetivos públicos del Instituto eran:

La elevación de la profesión de los Contadores Públicos y la promoción de su eficiencia y suficiencia, a través de hacer obligatoria la observancia de reglas estrictas de comportamiento, como condición para alcanzar la calidad de miembro y para fijar un alto estándar de preparación y conocimientos profesionales y generales.

En 1894 un autor consideraba importante en los extractos o resúmenes de los exámenes y en su preparación, lo que se menciona a continuación:

Hay mucho de aprendizaje en libros para dominar los aspectos jurídicos de los exámenes; pero los más importantes y los más difíciles son los de teneduría de libros, estados financieros y auditoría. La experiencia práctica cuenta. El aprendizaje en libros (teórico) es bueno por sí mismo y siempre que sea posible debe probarse a través de compararlo con los casos reales... Los cursos sobre teneduría de libros y aspectos jurídicos, relacionados con la Sociedad de Estudiantes, son sumamente útiles.⁴⁵

Las Sociedades todas de Escocia, concedían importancia especial a la experiencia práctica que recibía el aprendiz en el despacho de un contador. Este era un requisito esencial para llegar a ser admitido en cualquiera de las sociedades. El requisito de membresía normalmente se establecía en expresiones como éstas:

Que se haya cubierto completamente el período de aprendizaje, bajo condiciones evidentes para la sociedad; que haya servido a un jefe que sea conocido por la sociedad y que esté en posición de impartir un conocimiento práctico y completo de la profesión.⁴⁶

Lo siguiente era lo que en 1894 debía haber aprendido un contador antes de convertirse en contador autorizado:

Durante los primeros meses, el estudiante debe aprender los métodos que utiliza su jefe para regir y administrar el despacho, empezando con los más pequeños detalles

⁴² "The Library of the Institute", *The Accountant*, XIX (August 12, 1893), página 707.

⁴³ Richard Brown, *A History of Accounting and Accountants*, página 215.

⁴⁴ T. Savage Smith, "The Education of Accountants: What They Ought to Learn and How They Are to Learn It", *Accountant*, XXII (March 3, 1894), página 201.

⁴⁵ *Ibid.*, páginas 202, 203.

⁴⁶ Richard Brown, "Recent Proposed Legislation Relating to the Profession", *The Accountant*, XX (July 28, 1894), página 669.

de la sala de espera... Debe conocer todo lo relativo a la papelería, el registro de las cajas o de los archivos de los clientes y debe familiarizarse con todas las reglas de la oficina. Este es el período para reunir la información metódica que siempre será útil. Por regla general, luego hay mucho que debe ser aprendido en este período inicial, por lo que se refiere a escribir en forma nítida y legible y lo mismo puede decirse para los renglones dobles...

Los primeros dos años deben ocuparse en la preparación del examen final, que debe hacerse el tercer año. El conocimiento que se logra en este intervalo no se va a encontrar en el resumen de los exámenes. La "rapidez" y el "tacto", son metas a las que se debe orientar. Los contadores están continuamente en contacto personal con sus clientes, con los caballeros de otras profesiones y con los hombres de negocios que tienen gran experiencia. Por ello, es necesario que en alguna forma el estudiante se compeñe de los procedimientos mercantiles usuales de la ciudad en que se encuentra. Debe visitar los Tribunales en el período de sesiones, ir a las diversas oficinas gubernamentales, municipales, bancos y lugares semejantes, cuando haya oportunidad de lograr conocimiento de las formalidades requeridas en las diferentes transacciones. Debe asistir a las reuniones públicas de todos tipos: empresariales, de quiebra, de causantes de impuestos, políticas, debates, reuniones literarias y, en una palabra, reuniones de todo tipo. Habrá mucho de que deba informarse; los arreglos para llevar al cabo la junta, el procedimiento en uso para dar por iniciada la sesión, la selección de los oradores, las formas utilizadas para llegar a las resoluciones y como se toma nota de ello.

En su vida mercantil ordinaria, el contador conoce todo tipo de personas, en las circunstancias más diversas. Debe estudiar el carácter y aprender a permanecer tranquilo y atento y en todo momento. Debe tener mente clara y no debe conceder toda su atención a nadie. Aprenderá a ser refinado y cortés siempre y en toda ocasión y posteriormente estará capacitado para introducirse a todas las jerarquías sociales. No debe utilizar la cortesía exclusivamente con los acudados.

...Aún tiene que aprender de muchos profesionistas que es posible ser firme, sin tener que llegar a usar expresiones verbales violentas.

Las labores honoríficas en comités, o fungir como secretario, representan una buena educación y experiencia... Hay campo para el esfuerzo individual y si el despacho se maneja con energía e interés genuino, el esfuerzo se verá más que retribuido por el placer que se obtiene, sin mencionar el valor de la experiencia...

El desempeño satisfactorio de las labores administrativas merece mención especial. Mientras que el estudiante es un "junior", a menudo le será asignada solo una pequeña porción de una labor... Bajo tales circunstancias, amos de dar comienzo a cualquier trabajo, es conveniente que le pida a su jefe que le explique el objeto del trabajo, en tal forma que pueda apreciar claramente lo que se desea... Una corta explicación... le proporciona interés al empleado y el trabajo será más digno de confianza.⁴⁷

⁴⁷ T. Savage Smith, *The Education of Accountants: What They Ought to Learn and How They Are to Learn It*, *Accountant*, XX (marzo 3, de 1894), p. 201.

Ahora nos referiremos a los siguientes dos años... el trabajo desarrollado por el estudiante es de naturaleza más avanzada y tiene más posibilidades de observar prácticamente lo que sucede en muchos asuntos importantes. En calidad de "senior" aprenderá a distribuir el trabajo entre sus ayudantes, en tal forma de asegurarse de su integridad y rapidez. Preparará los Balances y los Estados de Pérdidas y Ganancias, y al hacerlo deberá poder asentar los hechos en forma lo más clara posible.⁴⁸

El prolongado aprendizaje y el tipo de trabajo realizado por el estudiante durante su término, no parecería muy atractivo para cualquier joven excepto para los más serios y decididos. Para decir lo mínimo, parecería que el período de aprendizaje hace a éste mas bien difícil para obtener un título de contador autorizado. Pero una vez que el título fue emitido, la denominación de "Contador" con o sin un prefijo calificativo de "Público" o "Profesional" fue generalmente restituido por el título mas específico "Contador Autorizado".

Los elegidos —ya fuera por "reglamentación" (sujetos a aprendizaje) o por acreditar un período aún mayor de servicios— como miembros de la "Sociedad de Contadores Incorporados", usaban el título de "Contador Incorporado" el cual, como se ha dicho, fue protegido por decisión de la Suprema Corte en 1907.

Actividades de los Organismos Profesionales

Una vez establecidas las sociedades, es interesante examinar sus políticas, tal y como son expresadas por los tipos de servicios realizados por sus miembros y por la misma profesión contable.

Desde la época inicial se desarrollaron cursos y discusiones sobre aspectos profesionales, por los socios y estudiantes de todos los organismos mencionados. Se arreglaban normalmente por Ramas, Sociedades Distritales y Sociedades de estudiantes establecidas en centros regionales. Se establecieron bibliotecas por muchas de las organizaciones regionales, así como por las organizaciones matrices.

En 1874 se estableció un periódico, *The Accountant*. Esta publicación salía inicialmente a la luz pública en forma mensual, pero después de unos cuantos meses se convirtió en semanal y continúa aún imprimiéndose con esta periodicidad. Tiene una amplia circulación.

La Sociedad de Contadores Incorporados fundó en 1889 *The Incorporated Accountants' Journal*. Desde su fundación hasta 1895, apareció trimestralmente y desde 1895 se ha impreso mensualmente. En

⁴⁸ *Ibid.*, pp. 202, 203.

1938, el título se modificó por el de *Accountancy*. Aún circula ampliamente, tanto fuera de la Sociedad, así como entre los socios.

El Instituto Inglés y la Sociedad de Contadores publicaron listas anuales de sus miembros, juntas con el articulado y los estatutos y alguna otra información.

En 1896, las tres sociedades escocesas iniciaron la publicación de un Directorio Anual de los Contadores Autorizados Escoceses, y desde 1897 han publicado *The Accountants' Magazine*, una publicación mensual que es el órgano oficial de los aspectos contables de Escocia.

LOS CONTADORES INGLESES EN LOS ESTADOS UNIDOS.

Richard Brown, de Edimburgo en su *History of Accounting and Accountants*, publicada en 1905, hace creer que los contadores ingleses habían visitado los Estados Unidos antes de la Revolución Americana:

En 1777, una gran crisis comercial afectó a Glasgow, como resultado de la revuelta que tuvieron el año anterior las Colonias Norteamericanas, dado que parte del comercio de la ciudad se identificaba estrechamente con las operaciones en esa parte del mundo.

Mr. Walter Ewing Macleod, de Cathkin, que fue designado en la primera edición del *Directorio de Glasgow* como "Comerciante y Contador", fue empleado para finiquitar algunas de las quiebras más grandes e importantes que tuvieron lugar durante este año infortunado, debido a la estima y confianza que se le tenía.⁴⁹

Esta referencia lo hace a uno imaginarse que debido al extenso mercado que habían tenido Glasgow y otras ciudades inglesas con las Colonias Norteamericanas, se realizaban visitas a las Colonias para constatar las inversiones. Se sabe que James Ewing, hijo de Walter Ewing Macleod, adquirió tierras en las Indias Orientales y se supone que algunos de los ingleses que visitaron las Colonias en relación con contratos contables específicos, permanecieron y se establecieron para servir a los comerciantes norteamericanos de Filadelfia, Boston, Nueva York y Charleston. En el caso de que así haya sido, se puede inferir que unos cuantos norteamericanos se capacitaron a sí mismos con las habilidades y experiencia de estos visitantes. No se han obtenido fechas comprobatorias de las primeras visitas de los contadores escoceses a las Colonias para tratar asuntos concernientes a los comerciantes ingleses, ni de la emigración posterior de los contadores ingleses a los Estados Unidos.

Una prueba definitiva de la emigración puede encontrarse en una de las más antiguas, si no es que la más antigua, firma de contadores públicos.

la Barrow, Wade, Guthrie & Co., que se estableció en octubre de 1883 en Nueva York. Desde un principio, esta empresa tuvo representantes en todo el territorio de los Estados Unidos. Hasta donde se ha investigado, con anterioridad a esta fecha, las empresas contables operaban en forma local. Mr. Guthrie llegó a Estados Unidos cuando operaba como depositario de cierta empresa que había quebrado en Inglaterra. Se dio cuenta de que era necesario ir a los Estados Unidos para investigar el valor y situación de ciertos bienes raíces y activos en este país. Guthrie era el representante de la empresa Thomas Wade, Guthrie and Co., Contadores Autorizados de Londres y Manchester, Inglaterra. Mientras visitaba los Estados Unidos, a este contador con experiencia, le resultó evidente que había oportunidad para establecer una firma en el país. Se reunió con Mr. Jhon Wylie Barrow, un actuario de Nueva York, quien verificaba los estados financieros de las sucursales de seguros en los Estados Unidos, antes de enviarlos a Inglaterra, en calidad de socio norteamericano.

En 1890, las ofertas de títulos valores en el *New York Times* mostraban que habían sido certificadas por Price, Waterhouse and Company.

Samuel Lowell Price, de Price Waterhouse and Company, fue el espíritu alentador en la formación del Instituto de Contadores en Londres en 1870. Perteneció a esta organización hasta que fue absorbida por el Instituto de Contadores Públicos de Inglaterra y Gales. Los tres socios, Price, Waterhouse y Holyland, eran miembros del Instituto de Contadores.

El trabajo en los Estados Unidos fue tomado por esta firma desde 1873, y en lo sucesivo se realizaron visitas a este país con una frecuencia cada vez mayor. Durante la siguiente década hubo una actividad considerable en la conversión de empresas privadas en compañías públicas, y un informe de las utilidades, firmado por un contador conocido, se hizo parte indispensable del prospecto publicitario para proceder a una oferta pública. Durante este período, los financieros londinenses buscaban oportunidades para invertir sus recursos fuera del país y, como resultado las operaciones de la firma, básicamente en los Estados Unidos, tuvieron un crecimiento considerable. Con la absorción de un grupo de cervecerías norteamericanas en la Bartholomay Brewing Company, de Rochester, Nueva York, se llevaron a cabo auditorías de los estados financieros de las empresas constituyentes. Sheath and Fowler, en calidad de miembros de Price, Waterhouse and Company, fueron enviados a los Estados Unidos para hacerse cargo del trabajo de la absorción.

En los Estados Unidos, el nombre utilizado por la empresa fue Jones, Caesar and Company, y fue una de las primeras firmas norteamericanas de contadores públicos. El primer despacho norteamericano de Price,

⁴⁹ Richard Brown, *op. cit.*, páginas 198-9.

Waterhouse and Company, empezó a operar con esta misma denominación, en la ciudad de Nueva York, en septiembre de 1890.

RESUMEN

Después de estudiar el desarrollo de la profesión en Inglaterra, Irlanda y Escocia, se puede ver rápidamente que la profesión en los Estados Unidos de Norteamérica se vio grandemente influida por la rica herencia de la tradición europea. Fue en aquellos países en los que la profesión se inició en el campo de la auditoría. A mediados del Siglo XIX se hicieron previsiones para auditar a las empresas de servicios públicos y otras empresas semejantes, controladas por el Parlamento. Posteriormente, los contadores recibieron un reconocimiento adicional, al ser aprobada la Ley de Sociedades Mercantiles de 1862 ("Companies Act"), que señalaba que el capital debería separarse de las utilidades y contener estipulaciones (aunque no eran obligatorias) con relación a las auditorías regulares de las compañías. Otra ley que amplió aún más el campo profesional, fue la Ley de Quiebras de 1869. Las decisiones de la Corte, basadas en estas leyes, puntualizaron las responsabilidades del auditor. Durante el tercer cuarto del Siglo XIX, se organizó la profesión en Inglaterra, Escocia y Gales, a nivel nacional. Los organismos establecidos en esos países estaban funcionando y dando a conocer la profesión, a la vez que se ampliaba su campo, con el implemento de los estándares educativos. Las principales actividades de los contadores públicos estaban en los campos de auditoría, quiebras, depósitos y en aspectos de consultoría mercantil, sobre las mismas áreas mencionadas.

Actualmente se considera que la depreciación es un proceso de distribución, más no de valuación. Hace sesenta años sucedía todo lo contrario, porque "el fin expreso de la contabilidad en esa época era presentar un balance veraz, en el que el capital se mantuviera intacto y la utilidad, en el caso de haberla, se indicara claramente". El profesor Litherland resume dos puntos de vista del balance y del cálculo de las utilidades y los contrasta con las demandas modernas de que los cargos por depreciación se utilicen como una barrera contra la inflación.

13 La Reposición de los Activos Fijos Hace Medio Siglo

D. A. Litherland

Las actuales y desenfrenadas influencias inflacionarias han ocasionado que la relación entre los cargos normales por depreciación y los costos de los activos fijos se conviertan en un concepto de atención especial para los contadores y para la administración de las empresas industriales. Los empleados de las corporaciones industriales tienen un interés vital en estos aspectos, porque el tema de las utilidades se discute mucho y a través de diversos puntos de vista. Los contadores están interesados porque se han sugerido nuevas responsabilidades para la metología contable. Los numerosos artículos que han aparecido sobre el tema en la literatura contable, indican que los contadores están conscientes del reto al que se enfrentan. Es muy posible que esta discusión abierta de las ideas en conflicto produzca resultados satisfactorios; un estudio de la historia al particular revela que en el pasado una gran parte del crecimiento de la contabilidad ha surgido en esta forma. La contabilidad se ha desarrollado muy despacio, a medida que los hombres de las generaciones sucesivas han buscado que las condiciones cambiantes,