

La auditoría de cuentas en los Estados Unidos de América

desde su origen hasta su primera regulación legal en 1896

Emilio Gironella
Masgrau

María del Carmen
Barcons Vilardell



La auditoría de cuentas en los
Estados Unidos de América,
desde su origen hasta su primera
regulación legal en 1896

La auditoría de cuentas en los Estados Unidos de América, desde su origen hasta su primera regulación legal en 1896

Edita: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

Producción Editorial: Editorial MIC

Edición en línea 2023

NIPO Online: 095230031

D.L.: M-5710-2023

La auditoría de cuentas en los Estados Unidos de América, desde su origen hasta su primera regulación legal en 1896

Emilio Gironella Masgrau

Auditor de cuentas

Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales

Académico numerario de la Real Academia Europea de Doctores-Barcelona 1914

María del Carmen Barcons Vilardell

Auditora de cuentas

Doctora en Ciencias Económicas y Empresariales

Profesora titular de Contabilidad de la Universitat de Barcelona

Índice

Presentación por el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas	11
Presentación por los líderes de las organizaciones profesionales	14
Agradecimientos	17
1. Prólogo	19
2. La transformación social y económica de los Estados Unidos de América y el rol de los <i>public accountants</i> en el último tercio del siglo XIX	21
1. Introducción	21
2. Un precedente: la auditoría de cuentas en Escocia, Inglaterra y Gales	22
2.1. La auditoría de cuentas en Escocia	23
2.2. La auditoría de cuentas en Inglaterra y Gales	26
3. Los primeros tiempos de la auditoría de cuentas en los Estados Unidos de América	34
3. Creación del <i>Institute of Accounts</i> en 1882, en Nueva York	47
4. Constitución de la <i>American Association of Public Accountants</i> (AAPA) en 1886, en Nueva York	51
5. Creación en 1892 de la <i>New York School of Accounts</i> , en el seno de la Universidad del Estado de Nueva York	59
1. Primer intento	59
2. Segundo intento	60
6. Promulgación de una ley en el estado de Nueva York en 1896, que reconoció y reguló la profesión de <i>Certified Public Accountant</i> (CPA)	67
1. Primer intento	67
2. Segundo intento	71
7. Después de la promulgación de la ley de 1896 en el estado de Nueva York	75
1. Nombramiento del Consejo de Examinadores	75
2. Convocatoria y resultados del primer examen	76
8. Metodología de la auditoría de cuentas en los primeros tiempos	81
1. Introducción	81
2. Los registros contables de la época	85

3.	Los trabajos de auditoría de la época	86
4.	Cómo eran vistos los auditores	89
5.	Los trabajos de auditoría en otras ciudades y pueblos	90
9.	Los primeros practicantes individuales y la creación de firmas de <i>public accountants</i> hasta el año 1896	93
1.	Practicantes individuales como <i>public accountants</i>	93
2.	Practicantes individuales destacados	98
-	Frank Broaker: defensor de la profesión de <i>public accountant</i>	98
-	Joseph Hardcastle: docente y académico	99
-	Charles Waldo Haskins: un gestor muy brillante	100
-	Charles Ezra Sprague: un enamorado de la contabilidad	104
-	James Yalden: un excelente <i>public accountant</i>	106
3.	Firmas de <i>public accountants</i>	109
4.	Firmas destacadas de <i>public accountants</i>	113
-	Barrow, Wade, Guthrie & Co.	114
-	Deloitte, Dever, Griffiths & Co.	116
-	Price, Waterhouse & Co.	121
-	Stuart & Young	128
-	Haskins & Sells	134
Anexo I	Principales miembros de la Junta de Gobierno de la American Association of Public Accountants (AAPA), desde su nacimiento hasta el 31 de diciembre de 1896	137
Anexo II	Royal Charter of the 11 th may 1880	139
Anexo III	Ley para regular la Profesión de Public Accountant en el estado de Nueva York	143
Anexo IV	Primer examen para obtener el certificado de Certified Public Accountant (CPA) por el estado de Nueva York, celebrado los días 15 y 16 de diciembre de 1896	145
Anexo V	Hechos históricos relevantes en los Estados Unidos de América en el período analizado	153
	Bibliografía consultada	161

Índice de los cuadros y las tablas

Cuadro 1.	Primeras asociaciones británicas de chartered accountants	26
Cuadro 2.	Artículos relevantes sobre el régimen de auditoría de la Ley de Sociedades Anónimas de 1856	27
Cuadro 3.	Carta Real del 11 de mayo de 1880 de creación del Instituto de Contadores Públicos en Inglaterra y Gales	30
Cuadro 4.	Compañías cerveceras adquiridas por capital británico en los años 1888 a 1890, indicando la fecha de registro en la bolsa de Londres	38
Cuadro 5.	Asociaciones relacionadas con contabilidad creadas en los Estados Unidos de América entre 1874 y 1889	47
Cuadro 6.	Fundadores de la American Association of Public Accountants (AAPA) en la reunión del día 22 de diciembre de 1886	54
Cuadro 7.	Primera Junta de Gobierno de la American Association of Public Accountants (AAPA), elegida en la Junta General de 17 de enero de 1887	55
Cuadro 8.	Miembros de la American Association of Public Accountants (AAPA) desde 1887 hasta 1897	56
Cuadro 9.	Certificado de constitución de la American Association of Public Accountants (AAPA), de fecha 20 de agosto de 1887	56
Cuadro 10.	Cédula provisional concedida para la creación de la New York School of Accounts en el año 1892	63
Cuadro 11.	Ley promulgada en el estado de Nueva York en 1896 para regular la profesión de <i>public accountant</i>	72
Cuadro 12.	Primer grupo de certificados emitidos de Certified Public Accountants en el estado de Nueva York, sin realización de examen	78
Cuadro 13.	Practicantes individuales como public accountants hasta el año 1896	94
Cuadro 14.	Firmas de <i>public accountants</i> hasta el año 1896	110
Cuadro 15.	Evolución de la firma Deloitte	119
Cuadro 16.	Certificado de auditoría del balance de St. Louis Breweries Ltd.	125
Cuadro 17.	Evolución de la firma Price, Waterhouse & Co.	127
Cuadro 18.	Evolución de la firma Arthur Young & Co	133

Tabla 1.	Total de personas clasificadas como Public Accountants en los directorios de las ciudades de Nueva York, Chicago y Filadelfia	36
Tabla 2.	Consortios y fusiones 1860-1919	40
Tabla 3.	Algunos consorcios industriales tempranos	43

Presentación por el presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

La contabilidad es algo tan antiguo como la propia humanidad, y es que la importancia del control de los bienes que se poseían llevó a que la contabilidad apareciera incluso antes a la propia escritura, tal y como lo atestiguan investigaciones arqueológicas que muestran que los antiguos habitantes de Mesopotamia utilizaban bolas de arcilla como instrumentos de cuenta. Por ello, tampoco resulta extraño que los primeros documentos escritos que se conocen, elaborados en el cuarto milenio a.C., contuvieran solo números y textos relativos a cuentas.

Asimismo, y la fiabilidad de esos registros requería de alguna u otra manera el establecimiento, también desde tiempos remotos, de mecanismos destinados al aseguramiento de su fiabilidad, es decir, de mecanismos que se pueden considerar como precedentes de la actividad de auditoría. El desarrollo del comercio impulsó de manera definitiva la necesidad de revisiones independientes que proporcionaran seguridad sobre los registros mercantiles pudiendo situar el reconocimiento de la auditoría como una actividad independiente en el Reino Unido en la segunda mitad del siglo XIX.

A partir de ese momento la profesión de auditoría ha tenido un crecimiento continuado, extendiéndose posteriormente por Estados Unidos y el resto de Europa. No obstante, pese a los innumerables cambios que se han ido produciendo en el ejercicio de la actividad, el objetivo continúa siendo el mismo, esto es, asegurar la fiabilidad de la información financiera.

Ese aseguramiento es el que configura a la auditoría como una actividad de interés público y precisamente la importancia de la fiabilidad de la información corporativa para los terceros afectados por las empresas es la que ha impulsado el desarrollo regulatorio de la actividad, estableciendo un marco que garantiza el cumplimiento de los requisitos para la correcta ejecución de los encargos, incluida la supervisión pública de aquellos que desarrollan la actividad de auditoría.

En el caso de nuestro país, el inicio del proceso de modernización de la actividad de auditoría de cuentas se produjo a través de la Ley 19/1988 que vino a configurar la auditoría de cuentas como una actividad de interés público que prestaba un servicio a la empresa auditada, pero también a todos aquellos que mantienen relaciones con la misma. Y ese interés público llevaba también aparejada la necesidad del establecimiento de un sistema de supervisión pública a través del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

El texto original de la ley de auditoría de cuentas se ha visto modificado a lo largo del tiempo con el objeto de alcanzar una mayor precisión y mejorar su aplicación práctica, de manera que el actual marco regulatorio lo integran la ley 20/2015 de Auditoría de Cuentas y el Real Decreto 2/2021 por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de esta.

En la práctica, la evolución reciente de la actividad de auditoría se ha tenido que enfrentar a unas crecientes exigencias regulatorias que están vinculadas con las mayores demandas

sociales de control de todos los aspectos vinculados a la información corporativa. Esas exigencias se han traducido en una mayor responsabilidad para los auditores, que se suma al cumplimiento de unos estrictos requisitos de conocimiento técnico y de formación, así como a requerimientos específicos de carácter organizativo y la imprescindible supervisión pública independiente de los propios auditores.

El entendimiento de las exigencias a las que se enfrentan los auditores precisa de un adecuado conocimiento de lo que es la auditoría y su ejercicio y eso es precisamente lo que aporta la obra de los autores Emilio Gironella Masgrau y María del Carmen Barcons Vilardell, ya que supone un repaso del origen de la profesión y de su desarrollo en la mayor potencia económica del último siglo. La obra aborda de una forma completa los hechos, los factores y los desarrollos históricos más determinantes de la evolución de la auditoría de cuentas en los Estados Unidos de América desde sus inicios conocidos hasta la primera regulación legal en el Estado de Nueva York en 1896. Además, la narración es realizada de forma clara y de manera cronológica lo que permite avanzar en el tiempo junto con los hechos históricos más importantes que ocurrieron en este país.

Por mencionar algunos de los hechos narrados cabe destacar el protagonismo de la Junta de Gobierno de la *American Association of Public Accountants* (AAPA) ya que esta determinó la necesidad de que un auditor tuviera la más alta formación académica para poder ejercer su profesión (hoy día la totalidad de los public accountants tienen formación universitaria). Este aspecto que ahora se ve básico y que coloca al auditor en una profesión muy destacada y de prestigio, no fue nada fácil de implantar en los Estados Unidos teniendo que pasar mucho tiempo hasta que, finalmente, se hizo obligatorio la posesión de un título universitario para poder acceder a presentarse a obtener el certificado profesional de Certified Public Accountants (CPA), auditor de cuentas en este país.

La presente obra es la primera en España que estudia estos aspectos de forma tan explícita. Todos los hechos manifestados en la misma se encuentran muy documentados y la lectura resulta ser embriagadora. De su texto puede observarse que es en Escocia donde se asienta la verdadera cuna de la auditoría de cuentas cuando en el año 1853 se crea The Society of Accountants in Edinburgh. En concreto, resulta fascinante la forma en que los autores narran el desembarco de muchos *Chartered Accountants* británicos, especialmente ingleses y escoceses, en los años 1888, 1889 y 1890 para realizar los trabajos de auditoría de empresas cerveceras norteamericanas adquiridas por diversos inversores británicos y ubicadas en diversos estados, siendo en realidad, el inicio “en serio” de la auditoría de cuentas en los Estados Unidos de América.

Llama poderosamente la atención que las sociedades británicas y norteamericanas de public accountants más importantes se crearon en los años 1880 (entre las cuales se pueden citar: Veysey & Veysey; Yalden, Brooks & Donnelly; Barrow, Wade, Guthrie & Co.-que en el año 1950 se fusionó con Peat, Marwick, Mitchell & Co.-; Heins & Whelen), y 1890 (Deloitte, Dever, Griffiths & Co.; Price, Waterhouse & Co.; J.W. Francis & Co. Francis & Sterrett; Broaker & Chapman; Broads Patterson & Co.; Stuart & Young -después Arthur Young-, y Haskins & Sells), y algunas de ellas se convirtieron muchos años después en las sociedades multinacionales que actualmente son los actores principales del mercado mundial de la auditoría.

La obra recoge también una serie de anexos que recogen documentación sumamente interesante para muchos y también curiosa para otros. En concreto el anexo IV recoge el contenido de las preguntas formuladas en el primer examen para obtener el certificado profesional de Certified Public Accountant (CPA) celebrado en el estado de Nueva York los días 15 y 16 de diciembre de 1896. O el Anexo V que recoge los hechos históricos considerados más relevan-

tes por los autores en los Estados Unidos de América en el período analizado, permitiendo conocer el entorno de la vida en aquellos tiempos.

Por todo lo expuesto, desde estas líneas quiero expresar mi más profundo agradecimiento a los autores D. Emilio Gironella Masgrau y D^a María del Carmen Barcons Vilardell, por haber entregado la obra al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas para su difusión y publicación con objeto de dar la oportunidad de conocer el contenido de esta no solo a los auditores de cuentas en España sino también al resto de Europa. Asimismo, quisiera dar mi más sincera enhorabuena y admiración por el trabajo de narración y consolidación de todos los textos y todos los trabajos que de una manera u otra han sido llevados a cabo para que este texto finalmente vea la luz y pueda ser disfrutado por todos.

En Madrid, 30 de Marzo de 2023

Santiago Durán Domínguez

Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)

Presentación por los líderes de las organizaciones profesionales

Es una satisfacción personal para nosotros presentar el libro que los lectores tienen en su mano. Lo es por dos motivos: por la amistad que tenemos con sus autores, y por el contenido del mismo. También somos conscientes de que es una responsabilidad, porque ello implica acertar en el cometido de esta presentación.

Los dos autores del libro -Emilio Gironella Masgrau (Emili) y María del Carmen Barcons Viardell (Carme)- son personas conocidas en el mundo de las publicaciones profesionales, y una buena prueba de ello es que, por ejemplo, sus dos últimos artículos publicados “El ebitda ¿indicador útil o inútil?” (2017-2018) y “El cash flow o flujos de efectivo: confusión en su concepto, verdades y mentiras” (2019-2020) han tenido un gran impacto, por la elección de su tema de actualidad y por su gran calidad. No obstante, los identificaremos muy sucintamente para que aquellos lectores que no los conozcan sepan sus datos más relevantes.

Emili Gironella es profesor mercantil por la Escuela Profesional de Comercio de Sabadell, licenciado en ciencias económicas y empresariales por la Universitat de Barcelona (UB), y doctor en ciencias económicas y empresariales por la misma universidad. Ha trabajado como auditor de cuentas durante 47 años (1967-2014), siendo probablemente una de las personas que ha trabajado más años en España. Auditor de cuentas, Censor jurado de cuentas, presidente de la Agrupación Territorial en Cataluña del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España -actualmente Col·legi de Censors Jurats de Comptes de Catalunya- en 1980-1982. Posteriormente fue Economista auditor y estuvo involucrado durante muchos años en el comité de normas y procedimientos de auditoría y también en el comité de formación del Registro de Economistas Auditores (REA) y también en las actividades del Col·legi d'Economistes de Catalunya (CEC), corporación que le nombró Economista del año (versión despacho profesional) en el año 2007. El Col·legi de Censors Jurats de Comptes de Catalunya lo nombró Auditor distinguido del año 2015. Fue profesor asociado de la Universitat Pompeu Fabra (UPF) durante 17 años, en la que impartió las asignaturas de auditoría y de análisis de estados financieros. En el año 2014 ingresó como académico numerario en la Real Academia Europea de Doctores-Barcelona 1914 (RAED).

Carme Barcons es diplomada en ciencias empresariales por la Universitat de Girona, licenciada en ciencias económicas y empresariales por la Universitat Autònoma de Barcelona (UAB), y doctora en ciencias económicas y empresariales por la Universitat de Barcelona (UB). Auditora de cuentas, decidió dedicarse a la docencia universitaria en el ámbito de la contabilidad, habiéndola practicado en varias universidades catalanas, hasta que finalmente recaló en la Universitat de Barcelona (UB), donde es profesora titular de contabilidad. Su docencia en dicha universidad ha cubierto las asignaturas de contabilidad financiera y de contabilidad de costes, habiendo sido la coordinadora del máster en contabilidad y fiscalidad de la Universitat de Barcelona (UB).

En relación con el contenido del libro “La auditoría de cuentas en los Estados Unidos de América, desde su origen hasta su primera regulación legal en 1896”, se trata de un libro de carácter histórico respecto de la profesión de auditoría en los Estados Unidos de América.

Es bien sabido que la mayoría de libros y artículos en revistas sobre esta disciplina tratan de temas técnicos o normativos, a saber: de procedimientos de auditoría, de informes, de normas de auditoría, de principios contables, de información financiera o no financiera, de sostenibilidad, de otros trabajos que realizan los auditores, etc.

En consecuencia, un libro de naturaleza histórica es único porque la gran mayoría de auditores se focalizan en el ejercicio de su trabajo y nunca han hurgado en conocer la historia de su profesión -calificada de actividad en España-, y ello confiere a la obra un plus adicional, porque su lectura facilita conocer infinidad de hechos y, probablemente, incluso cambiarán algunas opiniones, al saber de fechas, países y desarrollos históricos que se explican en detalle en el mismo. Citemos los hechos más relevantes descritos en el libro:

1. Muchos auditores piensan que los Estados Unidos de América fue el país donde se inició la auditoría de cuentas, y lo hacen porque entienden que por su papel como primera potencia mundial económica y financiera, parece lógico creer que fue allí donde, por necesidad, empezó esta profesión. El libro explica muy claramente que no es así, siendo Escocia la cuna de la auditoría, seguida años después por Inglaterra y Gales, y que fueron fundamentalmente los escoceses y los ingleses quienes “exportaron” la auditoría de cuentas a los Estados Unidos de América, al enviar a dicho país a sus chartered accountants para auditar el balance -en sus inicios- de las inversiones británicas de sus clientes en el mismo.
2. Como explican detalladamente los autores, el desarrollo y evolución de la auditoría de cuentas en los Estados Unidos de América fue un proceso muy lento. Lo prueba el hecho de que no se habla de principios de contabilidad ni de normas de auditoría, dos temas muy en boga en la actualidad. Estos dos temas no existían en el período analizado en este libro, que cubre solamente hasta el año 1896, y debe señalarse que tardaron muchos años más en ponerse sobre la mesa, porque este libro trata de los inicios de la auditoría en los Estados Unidos de América.
3. El libro explica y expone en detalle los temas que, sus autores, consideraron eran los más relevantes. Citemos a este respecto: (a) La creación del Institute of Accountants en la ciudad de Nueva York en el año 1882, como asociación privada que agrupaba a las personas interesadas en la contabilidad, requiriendo para ser miembro la necesidad de superar un examen en las dos categorías superiores, en orden a demostrar su conocimiento de esta disciplina; (b) La constitución en la ciudad de Nueva York en el año 1886 de la American Association of Public Accountants (AAPA) -actualmente American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)- como organización profesional que pretendía aglutinar a los public accountants en dicho país; (c) La creación de la New York School of Accounts en el seno de la Universidad del Estado de Nueva York en 1892, dado que la Junta de Gobierno de la American Association of Public Accountants (AAPA) estimaba que los futuros public accountants debían poseer formación universitaria aunque, desgraciadamente, debido a la grave crisis económica de 1893, esta escuela universitaria no pudo tener continuidad; (d) La promulgación de una ley en el estado de Nueva York en 1896, que reconoció y reguló la profesión de Certified Public Accountant (CPA); (e) La metodología de auditoría aplicada en los primeros tiempos por los public accountants y, por último, (f) Los primeros practicantes individuales y la creación de sociedades de public accountants hasta el año 1896.

Consideramos un acierto y un acto de justicia la identificación de aquellos practicantes individuales como public accountants que, con su ilusión y visión de futuro hicieron posible la creación de la profesión de certified public accountant (CPA) -auditor de cuentas en España-, en los Estados Unidos de América, y el relato que los autores del libro hacen de cinco de ellos.

También estimamos muy adecuado citar los nombres de aquellas sociedades de auditoría creadas hasta el año 1896, hecho que permite conocer, entre otras, algunos nombres que persisten en la actualidad como evolución de la denominación de algunas firmas. Es de destacar, como información que consideramos de gran valía, los cuadros 15. Evolución de la firma Deloitte, cuadro 16. Evolución de la firma Price, Waterhouse & Co., y cuadro 18. Evolución de la firma Arthur Young & Co., una información que, evidentemente, interesará a los componentes de estas tres firmas multinacionales de auditoría y a muchas otras personas interesadas.

Por último, nos ha gustado e interesado mucho conocer el contenido de las preguntas formuladas en el primer examen para obtener el certificado de certified public accountant (CPA) por el estado de Nueva York, celebrado los días 15 y 16 de diciembre de 1896 en el anexo IV, y opinamos de gran interés el contenido del anexo V. Hechos históricos relevantes en los Estados Unidos de América en el período analizado, por la riqueza de información que contiene.

Por todo ello, opinamos que este libro es de gran valía e interés para todos los auditores de cuentas españoles, y felicitamos al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) por el acierto de su publicación, que apoyamos totalmente.

Carlos Puig de Travy.

Decano del Col·legi d'Economistes de Catalunya.

Antonio Gómez Valverde.

Presidente del Col·legi de Censors Jurats de Comptes de Catalunya.

Ferrán Rodríguez Arias.

Presidente del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.

Emilio Álvarez Pérez-Bedia.

Presidente del Registro de Economistas Auditores.

Montserrat Casanovas Ramón.

Presidenta de la ACCID (Associació Catalana de Comptabilitat i Direcció).

Barcelona y Madrid, a 23 de noviembre de 2022.



Col·legi
de Censors Jurats
de Comptes
de Catalunya
=
EL CØL·L3G1



Agradecimientos

La elaboración de una obra no es mérito únicamente de sus autores, sino también de la valiosa ayuda recibida de muchos amigos que, con su esfuerzo y dedicación, han hecho posible mejorarla y perfeccionarla en muchos aspectos.

Por tanto, es lógico identificar los nombres de estos/as amigos/as, por aquello de que “es de bien nacido ser agradecido”, y en este caso el agradecimiento sincero existe y queremos dejarlo patente de manera escrita, independientemente de que ya lo hayamos hecho de palabra.

En primer lugar, al grupo más numeroso, el de los amigos auditores de cuentas: Fernando Serrate, Enric Verges, Carlos Puig de Travy, Lorena Morante, José Luis Fernández Baños, Juan Aldomá y Juan Lagen, que han realizado puntualizaciones positivas muy destacadas, como no podía ser de otra manera en ellos.

En segundo lugar, al profesor José Antonio Gonzalo Angulo que, con sus excepcionales conocimientos, ha planteado agudas observaciones, mejorando sensiblemente determinados apartados del libro.

En tercer lugar, a Rosa Puigvert, directora del departamento técnico del Col·legi de Censors Jurats de Comptes de Catalunya, que ha efectuado una revisión exhaustiva de todo el libro identificando errores y malas expresiones. También a María Jesús Blay Mateo -amiga por encima de todo-, una excelente lingüista del castellano que, con su infinita paciencia, nos ha corregido todas las faltas habidas y por haber. Y también a nuestra amiga, la académica Marta Pulido Mestre que, entre otros, ha realizado la traducción al castellano de la famosa Carta Real de 11 de mayo de 1880 con sus amplísimos conocimientos del idioma inglés.

Por último, a las secretarías Raquell Brull y Gemma Paz, que les ha tocado la intendencia de libro, los cuadros y las tablas, además de su presentación, destacando los cuadros 15, 17 y 18 elaborados por Gemma Paz, una secretaria muy eficiente, de las que hay pocas.

A todos ¡Gracias, muchas gracias, muchísimas gracias!

1 Prólogo

Este libro persigue como objetivo revisar, examinar e interpretar los hechos, los factores y los desarrollos históricos más determinantes de la evolución de la auditoría de cuentas en los Estados Unidos de América, desde sus inicios conocidos y documentados en el último cuarto del siglo XIX hasta el año 1896, en el que el estado de Nueva York fue el primero en promulgar una ley que reconoció y reguló la profesión de *certified public accountant* (CPA), equivalente a auditor de cuentas en España.

Decidimos que los hechos, factores y desarrollos históricos los expondríamos cronológicamente desde los primeros antecedentes de la influencia de los *chartered accountants* -denominación oficial de los contadores públicos o auditores de cuentas británicos- en el tejido empresarial de los Estados Unidos de América. La influencia temprana de dichos auditores adelantó la necesidad de la auditoría de cuentas en la sociedad norteamericana, provocando la creación, en el año 1886 -al igual que había sucedido anteriormente en Gran Bretaña-, de una corporación profesional -la American Association of Public Accountants (AAPA)- formada por y para las personas que se dedicaban a la prestación de unos servicios especializados al público en general relacionados básicamente pero no exclusivamente con la contabilidad en aquellos días, que se autodenominaban *public accountants* (contadores públicos).

Un hecho muy relevante en esta evolución y desarrollo es la importancia que la Junta de Gobierno de la AAPA dio a conseguir que la formación de los futuros *public accountants* tuviese nivel universitario, para que el público al cual servían pudiese equipararlos en formación y conocimientos al de otras profesiones creadas y consolidadas previamente, tales como la de médico, abogado, ingeniero, arquitecto, etc., reconocidas como necesarias y fundamentales en la sociedad en que vivimos.

Este aspecto educacional, tal como veremos, tuvo un impacto muy fuerte en la mente y en las intenciones de los pioneros de esta nueva profesión hasta que, finalmente, después de muchos esfuerzos, se consiguió en el año 1900 con la creación de la New York School of Commerce, Accounts and Finance, actualmente The Leonard N. Stern School of Business at New York University.

A través del tiempo y hasta la actualidad, el ejercicio de la profesión de *certified public accountant* en EE. UU. ha demostrado que los hombres de negocios, las entidades de crédito, los organismos gubernamentales y el público en general confían en la opinión técnico-profesional que estos profesionales expresan en sus informes sobre la forma y el fondo o sustancia de las cuentas anuales de las empresas o entidades que auditan, proporcionándoles garantía de su razonabilidad -no de su certeza total, para que ello quede bien claro- y, por consiguiente, la aceptan como válida y útil, constituyendo una indicación de la importancia de su trabajo y de la responsabilidad que estos profesionales asumen como actores en su economía de mercado.

No obstante, en la etapa que cubrimos en este libro, que alcanza hasta el año 1896 concretamente -aunque en algunos puntos se exponen determinados hechos posteriores para que el lector tenga una visión actualizada del tema tratado-, el ejercicio de dicha actividad calificada de profesión a partir del año 1896 en los EE. UU. por estar así definida en la ley que

se promulgó en dicho año en el estado de Nueva York, se encontraba en ciernes y no podía aportar mucho a la sociedad norteamericana, entre otras cosas porque era desconocida, conforme se verá posteriormente.

Los hechos decisivos, los factores y los desarrollos determinantes que, a nuestro criterio, explican la evolución de la auditoría de cuentas en EE. UU. en los primeros tiempos de su creación, hasta el citado año 1896, son los siguientes:

1. La transformación social y económica de los Estados Unidos de América y el rol de los *public accountants* en el último tercio del siglo XIX.
2. Creación del Institute of Accounts en 1882, en la ciudad de Nueva York.
3. Constitución de la American Association of Public Accountants (AAPA) en 1886, en la ciudad de Nueva York.
4. Creación de la New York School of Accounts en 1892, en el seno de la Universidad del Estado de Nueva York.
5. Promulgación de una ley en el estado de Nueva York en 1896, que reconoció y reguló la profesión de *Certified Public Accountant (CPA)*.
6. Después de la promulgación de la ley en 1896 en el estado de Nueva York.
7. Metodología de la auditoría en los primeros tiempos.
8. Los primeros practicantes individuales y la creación de sociedades de *public accountants* hasta el año 1896.

2 La transformación social y económica de los Estados Unidos de América y el rol de los *public accountants* en el último tercio del siglo XIX

1 Introducción

Como hecho histórico de vital importancia en los Estados Unidos de América, conviene recordar que desde abril de 1861 hasta abril de 1865 tuvo lugar la guerra civil norteamericana, consecuencia directa de la controversia histórica de la esclavitud. Tras la guerra civil, se inició el período de reconstrucción del país, que finalizó en el año 1877.

Acabada la era de la reconstrucción, en el último cuarto del siglo XIX se produjo en los EE. UU. una profunda transformación social y económica, consecuencia de:

- a. Un incremento notable de la riqueza generada debido a una rápida industrialización, que implicó que muchos ciudadanos abandonasen las zonas agrícolas y la residencia en pequeños pueblos y se trasladasen a centros urbanos industriales.
- b. Un aumento muy significativo de la población debido a una inmigración elevada -la población entre 1860 y 1890 se duplicó, al pasar de 31 a 62 millones de personas-, especialmente originarios de países europeos.
- c. El desarrollo de los ferrocarriles como medio de transporte de personas y mercancías a un precio muy inferior al anterior transporte con carretas -en 1869 se conectó el este con el oeste americano, al completarse la línea ferroviaria transcontinental- y con una rapidez sin igual.
- d. La aparición de nuevos inventos, tales como la luz, patentada por Thomas Edison en los años 1880 y el teléfono en 1876.
- e. La creación de los *trusts* o conglomerados de empresas importantes, con todas sus consecuencias.
- f. La aparición del capitalismo financiero, prácticamente inexistente hasta aquel momento o, en su caso, con una incidencia poco importante. Piénsese que en el año 1893 ya había 1.250.000 accionistas en EE. UU., de una población de 62 millones de personas.

Estos cambios incidieron, evidentemente, de una manera muy significativa en la sociedad norteamericana, originando que la auditoría de cuentas en los Estados Unidos de América se crease en este período como consecuencia de la demanda existente en una sociedad en

plena transformación, donde su necesidad se empezó a sentir en el mundo empresarial, si bien su consolidación y avance de una manera global y conocida fue un proceso muy lento, farragoso y lleno de problemas.

No obstante, a pesar de lo anteriormente dicho, la auditoría de cuentas tardó un cierto tiempo en implantarse, pero los *public accountants* ya existían, realizando un muy variado elenco de trabajos, especialmente relacionados con la contabilidad, conforme se acredita en la cita posterior.

“Dado que las auditorías legales no existían en América, y que los auditores británicos estaban disponibles para hacer mucho del trabajo existente, la profesión de auditor de cuentas creció lentamente en este país en el siglo diecinueve hasta cerca de final del mismo. Un estudio de los directorios muestra que, en la ciudad de Nueva York, 31 practicantes locales estaban listados como personas que ofrecían sus servicios al público en general (*public accountants*) en 1880, 66 en 1890, y 183 en 1899. En la ciudad de Chicago solo 3 estaban listados en 1880, 24 en 1890, y 71 en 1899. Los anuncios publicados en los mismos directorios dan alguna idea del tipo de servicios ofrecidos al público.

Se investigan cuentas complicadas, en disputa y confusas, también cuentas de albaceas, síndicos y en consignación. Se abren y cierran los libros contables. Se examinan confidencialmente cuentas dudosas o sospechosas. También las liquidaciones realizadas de asociaciones. (1881)

Se abren y cierran los libros contables, incluso los de filiales comerciales. Altamente recomendados por bancos y por empresas. Se efectúan pruebas aritméticas, detectando errores en el balance de comprobación, calculando los gastos de interés y descuento y las cuentas intermedias. (1886)

Contabilidad general de compañías ferroviarias, industriales, de bancos, comerciales, de grupos de sociedades y de sindicatos. Se diseñan libros, se abren, se mantienen, se examinan, ajustan, auditan y cuadran. (1894)” (Moyer, C. A. 1951, p. 3).

Por tanto, teniendo en cuenta el tipo y naturaleza de los trabajos ofertados en dichos anuncios por las personas que los ofrecían y se identificaban como *public accountants*, no debe entenderse que fuesen auditores de cuentas, dado que el certificado profesional que los habilita como tales todavía no se había creado en EE. UU. En consecuencia, en aquellos días, por *public accountants* deben entenderse aquellas personas expertas en trabajos de contabilidad y similares que ofrecían sus servicios al público en general, no auditores de cuentas en el sentido que tiene esta expresión en la actualidad.

Antes de explicar detalladamente el nacimiento y desarrollo de la profesión de auditor de cuentas en EE. UU. que constituye el objetivo básico de este libro, creemos oportuno exponer, obviamente en términos sintéticos y necesariamente esquemáticos, el desarrollo y la situación de esta profesión en Gran Bretaña, país donde nació la auditoría de cuentas en la edad moderna y, posteriormente, se “exportó” a EE. UU.

2 Un precedente: la auditoría de cuentas en Escocia, Inglaterra y Gales

Introducción

En sus inicios, tanto en Escocia como en Inglaterra y Gales, la labor de los allí inicialmente denominados *accountants* (*public accountants* en EE. UU.) no estaba reconocida como una profesión, sino como un oficio. Ello era lógico, dado que en Escocia la práctica de la contabilidad se relacionaba, por lo general, con trabajos atribuidos a los abogados y, en Inglaterra y Gales, las personas que se dedicaban a ello también ejercían otros trabajos, razón por la cual existía confusión en su cometido y no se identificaban adecuadamente sus funciones.

Debido a los escándalos protagonizados en empresas dirigidas por personas que únicamente buscaban obtener beneficios a corto plazo y se dedicaban a especular engañando y manipulando a diestro y siniestro todo lo que encontraban a su paso y, también, a otros factores,

todo hay que decirlo, tanto los *accountants* en Escocia como en Inglaterra y Gales tuvieron, a través del tiempo, campo abonado para su reconocimiento legal, pues llegó un momento en que su trabajo fue lo suficientemente recurrente y necesario para que las personas que se dedicaban a ello únicamente lo ejercieran en exclusiva y fuera reconocido legalmente, que es lo que ocurrió. Había nacido una nueva profesión.

No es nada extraño que, en estas circunstancias, se crearan en el siglo XIX las primeras asociaciones profesionales británicas de *accountants* y, dado que su legalización fue realizada por *Royal Charter* (Carta Real), fueron llamados “*Chartered Accountants*”. Ver cuadro 1.

2.1 La auditoría de cuentas en Escocia

El 17 de enero de 1853, Alexander Weir Robertson, *accountant* escocés residente en Edimburgo, la capital de Escocia, envió una carta a 14 de sus colegas en dicha ciudad preguntándoles si estaban interesados en formar una asociación profesional de *accountants* en defensa de sus intereses en la ciudad de Edimburgo y, en caso afirmativo, les invitaba a asistir a una reunión en su despacho el 20 de enero de 1853, a una hora convenida, para debatir más ampliamente dicho asunto. Ocho de sus colegas estuvieron interesados y asistieron a dicha reunión, en la que hubo acuerdo total en el objetivo pretendido. Informamos que la mayor parte de los datos aquí relatados han sido obtenidos del libro de “*A History of Accounting and Accountants*” de Richard Brown.

En una reunión posterior, celebrada el 22 de enero de 1853, se discutió un borrador de los estatutos de dicha futura asociación profesional, acordando celebrar una nueva reunión con todos los *accountants* conocidos en Edimburgo el 31 de enero de 1853. En dicha reunión, con una asistencia de 47 *accountants*, se acordó crear formalmente dicha asociación profesional, con el nombre de “*The Institute of Accountants in Edinburgh*” (Instituto de Contadores Públicos de Edimburgo).

El 4 de febrero de 1853 se celebró una nueva reunión en la que, entre otros puntos del orden del día, se eligieron los miembros de la Junta de Gobierno de la nueva asociación. James Brown (1786-1864)¹ fue elegido presidente y Alexander Weir Robertson secretario.

En la primera reunión anual del citado *Institute of Accountants in Edinburgh*, celebrada el 1 de febrero de 1854, se decidió solicitar al gobierno británico su reconocimiento legal a través de una *Royal Charter* (Carta Real), petición que, tal como aparece en la misma, fue firmada por 61 *accountants* practicantes en la ciudad de Edimburgo.²

Esta petición fue aceptada por el gobierno británico y, mediante Orden Real se constituyó legalmente “*The Society of Accountants in Edinburgh*” por la Corte de Su Majestad en St. James, el 23 de octubre de 1854, en el Décimo Octavo año del reino de Su Majestad, según reza textualmente dicho documento. La Carta Real fue firmada en nombre de la Reina

1 Su hijo, Richard Brown, que fue presidente de la *Society of Accountants in Edinburgh* en los años 1916-18, editor y parcialmente autor del libro “*A History of Accounting and Accountants*”, cuya primera edición es de 1905, abrió su bufete de *chartered accountant* el año 1885. En 1893 se convirtió en sociedad con el nombre de Richard Brown & Co., y después de otras asociaciones, finalmente en el año 1970 se fusionó con Arthur Young, McClelland, Moores & Co., en la actualidad Ernst & Young (EY).

2 En aquellos días la constitución de una empresa o entidad se podía realizar a través de dos vías diferentes, a saber:

1ª. Una autorización del Parlamento británico.

2ª. Una Autorización Real (*Royal Charter*).

Victoria por Lord Palmerston (Royal Charter of 1854 Incorporating The Society of Accountants in Edinburgh).

Los lectores ya habrán observado que el nombre de dicha asociación profesional fue cambiado de Institute a Society. Fue la primera vez en el mundo que se constituyó una asociación profesional de *Chartered Accountants* (Contador Público, como se le conoce en centro y sud América, Certified Public Accountant (CPA) en EE. UU. o Auditor de Cuentas en España). Por tanto, a Escocia le cabe el honor de haber sido la cuna de la constitución de la primera asociación profesional de auditores de cuentas debidamente legalizada en el mundo.

De la lectura de esta Carta Real se desprende que no aparece por ningún lado que el trabajo de los “*accountants*” escoceses de aquellos tiempos tuviese nada que ver con la auditoría de cuentas, como se entiende en la actualidad.

En efecto, la citada Carta Real define e identifica el trabajo que realizaban los *accountants* escoceses en aquellos días, que se centraba en temas contables -sin especificarlos, pero, probablemente, investigaciones financieras-, en la administración de bienes, insolvencias, liquidación de empresas, quiebras y actuando como expertos en los tribunales de justicia. La realización de trabajos de auditoría, simplemente, no existía, si bien, se efectuaban revisiones contables -que en Inglaterra y Gales denominaban *financial investigations*- para detectar errores, irregularidades y potenciales fraudes, que no auditoría en el sentido y naturaleza de lo que entendemos hoy en día, siendo estos trabajos pocos en número en el momento de la constitución de la descrita asociación.

La razón por la que no existían los trabajos de auditoría era obvia: simplemente, porque su necesidad no había nacido todavía en la sociedad escocesa y, por tanto, su legislación era inexistente sobre este tema, si bien, también hay que manifestar que el campo empezaba a estar abonado por la promulgación de diversas leyes mercantiles que, con el tiempo y por los profundos cambios que introdujeron en el mundo empresarial, estimularon su desarrollo, tal como veremos posteriormente. En definitiva, ya se sabe que es imposible hacer una tortilla si no se dispone antes de huevos para elaborarla.

Lo manifestado anteriormente no es nada extraño, dado que idéntica situación ocurría en Inglaterra y Gales, más tarde también en los Estados Unidos de América y, muchos años después, también en España. En nuestro país, la primera organización profesional de auditores de cuentas fue el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, creado en el año 1945. En España, y nosotros lo hemos vivido personalmente, la auditoría de cuentas tardó años en implantarse después de la citada fecha y bastantes más en legalizarse, por lo que primero fue la constitución de una organización profesional y, más tarde, vino el trabajo específico que daba origen a su creación, la auditoría de cuentas.

En los primeros tiempos, y ello duró unos cuantos años, los Censores Jurados de Cuentas tuvimos que aprender a efectuar un trabajo inexistente hasta aquel momento -la auditoría de cuentas- en nuestro país, pero algunos de nosotros tuvimos la gran suerte de poder aprenderlo a través de las sociedades de auditoría británicas, norteamericanas, holandesas, suizas y francesas afincadas en España que realizaban -por obligación legal en sus respectivos países- las auditorías de las cuentas anuales de sus empresas filiales ubicadas en nuestro país y, para ello, contrataron los servicios de muchos españoles para poder llevarlas a cabo. Es lo mismo que ocurrió también en los Estados Unidos de América con los *chartered accountants* británicos, como veremos más adelante.

Idéntica situación que en Edimburgo se repitió en la ciudad de Glasgow, la más importante de Escocia en número de habitantes. Un grupo de *accountants* de dicha ciudad decidió crear

una asociación profesional que agrupase a todos los *accountants* que quisieran, lo cual se consiguió el día 14 de noviembre de 1853, denominándola “The Institute of Accountants in Glasgow”. James McClelland (1799-1879) ³ fue elegido primer presidente de la asociación. El 6 de julio de 1854, 49 *accountants* de esta ciudad solicitaron que les concediesen una Carta Real para su legalización, que consiguieron el 15 de marzo de 1855 con el nombre de “The Institute of Accountants and Actuaries in Glasgow”.

Igualmente, Aberdeen, la tercera ciudad más importante de Escocia en número de habitantes, no quiso quedarse atrás y, después de constituir una asociación profesional titulada “The Society of Accountants in Aberdeen” a finales del año 1866, logró también que le concediesen una Carta Real en fecha 18 de marzo de 1867, oficializando de esta manera su legalización.

Después de lograr su legalización en los años 1854, 1855 y 1867, las tres asociaciones profesionales escocesas descritas establecieron conjuntamente reglas estrictas para regular rigurosamente la admisión de nuevos miembros en las mismas, en orden a conseguir una formación adecuada y uniforme a dichos candidatos. En aquellos días, para ser admitido se requería que cualquier candidato trabajase en las oficinas de un *chartered accountant* durante un período de cinco años (tres años para los que disponían de un título universitario) y superase tres exámenes que cubrían un sinfín de materias relacionadas con el trabajo que tenían que dominar.

En el año 1892 las tres asociaciones indicadas decidieron crear un Consejo de Examinadores conjunto para unificar el nivel de exigencia de los exámenes de ingreso de nuevos miembros. Fue, sin duda, una idea acertada, hecho que evidencia la seriedad y la rigurosidad con que se decidían las cuestiones más importantes relacionadas con dicha profesión. Ídem ocurrió muchos años después en los Estados Unidos de América.

Con fecha 31 de mayo de 1951, el rey Jorge VI aprobó una Carta Real Suplementaria mediante la cual las tres asociaciones escocesas anteriores se fusionaron en una sola con el nombre de “The Institute of Chartered Accountants of Scotland” (ICAS en contracción). Remarcar como hecho muy importante que dicha legislación y la jurisprudencia británica les permite añadir en exclusiva las iniciales “CA” (Chartered Accountant) después de su nombre, como signo de identidad de su portador.

“La profesión de auditor no alcanzó una posición de importancia en Inglaterra o en Irlanda en un período tan temprano como en Escocia debido, probablemente en gran medida, a las leyes de Escocia que afectaban las situaciones de quiebra, a los huérfanos y a otras personas incapacitadas y a la práctica de los Tribunales de Justicia, que eran muy diferentes en carácter.” (Brown, Richard. 1968, p. 232).

La primera mujer que ingresó en una asociación escocesa de *chartered accountants* fue Isabel Clyne Guthrie, que lo hizo en The Institute of Accountants and Actuaries in Glasgow en el año 1923, y la segunda fue Helen Mitchell Somerville, que lo hizo en The Society of Accountants in Edinburgh en el año 1925 (Murphy, Mary E. 1955, pág 460).

3 James McClelland, abrió su firma en el año 1824. En 1872 se asoció con otros *chartered accountants* formando la sociedad McClelland, MacKinnon & Blyth y, después de otras asociaciones, en 1968 se creó la sociedad Arthur Young, McClelland, Moores & Co., en la actualidad Ernst & Young (EY), debido a otras fusiones.

CUADRO 1 Primeras asociaciones británicas de chartered accountants

Año de creación	Año de obtención de una Royal Charter	Nombre
Escocia		
1853	1854	• The Society of Accountants in Edinburgh
1853	1855	• The Institute of Accountants and Actuaries in Glasgow
1866	1867	• The Society of Accountants in Aberdeen
-	1951	• Mediante Carta Real Complementaria de fecha 31 de mayo de 1951, el nombre de The Society of Accountants in Edinburgh se cambió a The Institute of Chartered Accountants of Scotland, y The Institute of Accountants and Actuaries in Glasgow y The Society of Accountants in Aberdeen fueron absorbidas por fusión por el nuevo Institute
Inglaterra y Gales		
1870	-	• The Incorporated Society of Liverpool Accountants
1870	-	• The Institute of Accountants (London)
1871	-	• The Manchester Institute of Accountants
1873	-	• The Society of Accountants in England
1877	-	• The Sheffield Institute of Accountants
-	1880	• Mediante Carta Real de 11 de mayo de 1880 las cinco organizaciones profesionales antes citadas se unieron en una única corporación profesional titulada The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, que continúa en la actualidad con el mismo nombre.

↑ Fuente: "History of Accounting and Accountants". Richard Brown, pág. 208 y siguientes.

2.2 La auditoría de cuentas en Inglaterra y Gales

Inglaterra y Gales tuvieron un gran crecimiento económico después de 1840 debido a un incremento importante de las empresas constituidas como consecuencia del impulso generado por la revolución industrial y, también, por las nuevas leyes de sociedades anónimas, concretamente, de los años 1844, 1845, 1855 y 1862, que permitieron, primero, crear sociedades anónimas mediante su simple anotación en un registro público -en vez de hacerlo mediante aprobación del Parlamento o de la Reina- y, segundo, limitar la responsabilidad de los accionistas de dichas sociedades únicamente al capital aportado, pues antes su responsabilidad era ilimitada (An Act for Limiting the Liability of Members of certain Joint Stock Companies of 1855).

Adicionalmente, también incrementaron el trabajo de los *accountants*, aunque no específicamente en auditoría de cuentas, otras leyes promulgadas por el gobierno británico, de entre las cuales destacamos The Bankruptcy Act of 1869, que abrió las puertas para que los *accountants* pudiesen ser nombrados administradores judiciales de las empresas en quiebra, que era uno de sus trabajos más frecuentes que realizaban en aquellas fechas.

No es de extrañar que Richard Brown, C.A. (Edimburgo), cuando era secretario de The Society of Accountants in Edinburgh, escribiese en su famoso libro "A History of Accounting and Accountants" (1905) que "Las Leyes de Sociedades que se iniciaron en 1862 y terminaron

hasta el presente en 1900 han sido referidas como amigas para el accountant, puesto que han incidido en dos vías, auditoría y liquidación, llevando agua a su molino.” (p. 326).

En los 60 años siguientes a 1840 el número de empresas aumentó de forma exponencial, implicando un incremento de la riqueza del país, lo que representó grandes cambios, tanto en el mundo empresarial como en la sociedad de la época.

Consecuencia de este hecho fue que el número de *accountants* también se incrementase significativamente, pero el factor determinante que representó un estímulo para su crecimiento fue, sin lugar a dudas, la promulgación de las antes citadas leyes mercantiles que favorecieron la implantación de la auditoría, dado que, desde la ley de 1844 (An Act for the Registration, Incorporation and Regulation of the Joint Stock Companies) hasta la importante ley de 1862 (The Companies Act of 1862), todas requerían que el balance y las cuentas de dichas sociedades anónimas fuesen auditados, primero, cada medio año y, después, anualmente por “*auditors*” (accionistas censores de cuentas en España según la terminología de la Ley española de 17 de julio de 1951 sobre régimen jurídico de las sociedades anónimas). ¡Cuidado, no confundirlos con los auditores de cuentas!

Los citados *auditors* eran fundamentalmente accionistas de las mismas, si bien, podían auxiliarse para la realización de su trabajo de *accountants*, si lo estimaban conveniente, con cargo a los fondos de la sociedad, hecho que, con el tiempo, estimuló la participación y desarrollo de los últimos.

Por su importancia, creemos necesario detallar los artículos más relevantes relacionados con la auditoría de la Ley de Sociedades Anónimas de 1856, incluidos en la denominada Tabla B, titulados “Regulaciones para la Dirección de la Compañía”, en el cuadro 2.

CUADRO 2. Artículos relevantes sobre el régimen de auditoría de la Ley de Sociedades Anónimas de 1856

-
- | | |
|-----|--|
| 74. | Las cuentas de la compañía deberán ser examinadas y la corrección del balance comprobado por uno o más auditores elegidos por la compañía en la Junta General. |
|-----|--|
-
- | | |
|-----|---|
| 76. | Los auditores no necesitan ser accionistas de la compañía: ninguna persona es elegible como auditor si está interesado de otra manera que no sea como accionista en cualquier transacción de la compañía; y ningún director o cualquier otra persona responsable de la compañía es elegible durante su permanencia en el cargo. |
|-----|---|
-
- | | |
|-----|--|
| 82. | Debe proporcionarse a cualquier auditor una copia del balance, siendo su función examinarlo con las cuentas y comprobantes relacionados. |
|-----|--|
-
- | | |
|-----|---|
| 83. | Cualquier auditor deberá tener una lista que le habrán entregado de todos los libros llevados por la compañía, y debe tener acceso en todo momento a los libros y cuentas de la compañía. El auditor puede, a cargo de la compañía, emplear accountants u otras personas que le ayuden a investigar tales cuentas, y puede en relación a tales cuentas y examinar también las de los directores o de cualquier otro gerente de la compañía. |
|-----|---|
-
- | | |
|-----|---|
| 84. | Los auditores deberán preparar un informe a los accionistas acerca del balance y cuentas, y en cada uno de dichos informes deberán indicar si, en su opinión, el balance es un balance completo y fiel, incluyendo los datos requeridos por estas regulaciones, y si está debidamente formulado para reflejar una imagen verdadera y correcta del estado de los negocios de la compañía, y en caso de que hayan solicitado explicaciones o información de los directores, si tales explicaciones o información les han sido proporcionadas por los directores, y si han sido satisfactorias; y dicho informe debe ser leído, junto con el informe de los directores, en la Junta General. |
|-----|---|
-

↑ Fuente: Ley de Sociedades Anónimas 1856.

Centrándonos por un momento en España., la ley española de 17 de julio de 1951 sobre régimen jurídico de las sociedades anónimas (B.O.E. Núm 199, de 18 de julio de 1951) estableció en su artículo 108, dentro del Capítulo VI. Del balance, textualmente lo siguiente:

“El balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, la propuesta sobre distribución de los beneficios y la memoria deberán ser sometidos al examen e informe de los accionistas censores de cuentas, quienes por escrito propondrán su aprobación o formularán los reparos que estimen convenientes, en el plazo máximo de un mes. Para realizar esta labor, los censores podrán examinar por sí o en unión de personas técnicas la contabilidad y todos los antecedentes con la mayor amplitud, sin que ni unos ni otros puedan revelar particularmente a los demás accionistas o a terceros el resultado de sus investigaciones. Los administradores sólo podrán limitar el derecho de examen de los censores en caso de excepcional importancia, cuando así lo exija el interés social gravemente comprometido.

Los accionistas censores, que no podrán pertenecer al Consejo de Administración, serán designados en número de dos propietarios y dos suplentes por la Junta General en que se aprueben las cuentas del ejercicio anterior y no cesarán en su función hasta el momento en que sean aprobadas las del siguiente. Si el voto de los accionistas no fuese unánime en la designación de los censores, podrán ser nombrados por la minoría otro efectivo y su suplente, siempre que aquella minoría represente, al menos, la décima parte del capital social desembolsado. Los nombramientos de estos últimos censores, que se decidirán por el mayor número de votos dentro del aludido grupo minoritario, habrán de recaer necesariamente en miembros del Instituto de Censores Jurados de Cuentas no accionistas, los cuales entregarán un ejemplar de su informe al presidente del Consejo de Administración y otro al primer firmante de la propuesta de elección, y si no se hubiera hecho por escrito, al mayor accionista de los que hubieran votado la propuesta. En el ejercicio de su función, el censor podrá examinar por sí mismo la contabilidad y todos los documentos y antecedentes relativos a los hechos contables, pero su informe, salvo pronunciamiento expreso de la Junta General en contrario, sólo habrá de referirse a la exactitud y veracidad de los datos consignados en el balance y cuenta de pérdidas y ganancias y a los criterios de valoración y de amortización seguidos en el ejercicio por la Sociedad”.

A nuestro criterio, fue una auténtica pena que 95 años después de la promulgación de la Ley de Sociedades Anónimas británica de 1856, en España se promulgase una ley que manifestase exactamente lo mismo -o parecido-, cuando en Gran Bretaña ya había llovido mucho y la experiencia había demostrado que los trabajos de auditoría de cuentas debían ser realizados por auditores profesionales, y no por accionistas censores de cuentas (*auditors*), cuyos conocimientos dejaban mucho que desear.

Con el tiempo, en Gran Bretaña muchos *auditors* eran conscientes de sus escasos o nulos conocimientos sobre temas contables, por lo que fueron solicitando, cada vez más, la colaboración de *accountants* -chartered accountants para ser más precisos- en su labor revisora, provocando un incremento de estos últimos y, seguidamente, como era lógico, la organización de las asociaciones profesionales que, como consecuencia de tal hecho, cayeron evidentemente como agua de mayo.

La más madrugadora de dichas asociaciones profesionales en Inglaterra y Gales fue “The Incorporated Society of Liverpool Accountants”, formada el 25 de enero de 1870. La segunda fue “The Institute of Accountants in London”, constituida el 29 de noviembre de 1870. La tercera fue “The Manchester Institute of Accountants”, el 6 de febrero de 1871. La cuarta fue “The Society of Accountants in England”, el 11 de enero de 1873 y la quinta fue “The Sheffield Institute of Accountants”, el 14 de marzo de 1877.

En un momento determinado, se recibieron sugerencias o recomendaciones por parte de varias personas en el sentido de que “The Institute of Accountants in London” pudiese aceptar también miembros practicantes de todas las provincias que lo desearan, sugerencias que fueron aceptadas y, por este motivo, su nombre fue cambiado a “The Institute of Accountants”. Evidentemente, por su importancia en número de miembros de las cinco asociaciones citadas anteriormente, la primera en Inglaterra y Gales era The Institute of

Accountants. William Turquand fue su vicepresidente en los años 1870-1877 y presidente en los años 1877-1880.

Después de los debates correspondientes y de resolver distintas controversias y puntos de vista entre estas cinco asociaciones profesionales, finalmente, llegaron a un acuerdo para formar conjuntamente una única asociación profesional para Inglaterra y Gales, y así se hizo. Inmediatamente después de dicha unión, se decidió legalizarla, solicitando su legalización mediante una Carta Real, la cual se consiguió en fecha 11 de mayo de 1880, con el nombre de “The Institute of Chartered Accountants in England and Wales” (ICAEW).

En la fecha de obtención de la Carta Real (cuadro 3), las cinco asociaciones profesionales que lo integraron y que se fusionaron en una sola sumaban en conjunto 638 miembros, de los cuales, 587 fueron admitidos en el ICAEW.

CUADRO 3. Carta Real del 11 de mayo de 1880 de creación del Instituto de Contadores Públicos en Inglaterra y Gales

Victoria por la Gracia de Dios
del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda Reina Defensora de la Fe

A TODOS AQUELLOS A QUIENES LA PRESENTE PUDIERA INTERESAR:

Considerando que Nos ha sido presentada una humilde petición por parte de los siguientes Contadores Públicos: William Turquand de la calle Coleman de la ciudad de Londres, John Unwin Wing de las Cámaras Prideaux de Sheffield, Anthony Wigham Chalmers del número 5 de la calle Fenwick de Liverpool, Henry Grosvenor Nicholson del número 100 de la calle King de Manchester, Jarvis William Barber de las Cámaras de la Alianza de la calle George de Sheffield, y Charles Henry Wade y Edwin Guthrie, ambos de la calle Marsden de Manchester, los cuales manifiestan (entre otras cosas) lo siguiente:

Que el solicitante William Turquand es el Presidente de una Sociedad fundada en 1870 en Londres, denominada El Instituto de Contadores, que el solicitante John Unwin Wing es el Presidente de una Sociedad fundada en 1872 en Londres, denominada La Sociedad de Contadores en Inglaterra, que el solicitante Anthony Wigham Chalmers es el Presidente de una Sociedad de Contadores establecida en 1870 en Liverpool, que el solicitante Henry Grosvenor Nicholson es el Presidente de una Sociedad de Contadores establecida en 1871 en Manchester, que el solicitante Jarvis William Barber es el Presidente de una Sociedad de Contadores establecida en 1877 en Sheffield; y que los solicitantes Charles Henry Wade y Edwin Guthrie son Contadores en Manchester.

Que la profesión de Contadores Públicos en Inglaterra y Gales cuenta con numerosos profesionales y sus funciones son de creciente y gran importancia con respecto a su cargo en las capacidades como Liquidadores de empresas, y como Administradores en virtud de decretos y como Síndicos en concursos o acuerdos con acreedores y en varios cargos de confianza en los Tribunales de Justicia, así como en la auditoría de cuentas de empresas públicas y de sociedades y demás.

Que el número total de miembros de las mencionadas sociedades supera los 500 y que en este número están incluidos prácticamente los principales Contadores Públicos de Inglaterra y Gales.

Que las citadas sociedades no fueron creadas con fines lucrativos y que sus miembros, por tanto, no tienen el propósito ni obtienen beneficio económico alguno, sino que las sociedades aspiran a la promoción de la profesión de contadores públicos en su globalidad, y al impulso de su eficiencia y utilidad mediante la obligatoriedad del cumplimiento de estrictas normas de conducta como condición para ser miembro, y estableciendo un alto estándar de educación profesional y conocimientos profesionales y generales y demás.

Que, a juicio de los solicitantes, ello contribuiría en gran medida a reforzar los objetivos para los cuales las citadas sociedades han sido constituidas y, además, supondría un beneficio público si sus miembros se incorporasen en un único organismo y, además, otras ventajas tales como tal incorporación representaría un reconocimiento público de la importancia de la profesión y tendería a elevar gradualmente su carácter y, por tanto, garantizar a la comunidad la existencia de una categoría de personas bien cualificadas en la responsabilidad y el desempeño de tareas difíciles que, a menudo, recaen en los Contadores Públicos.

Que los solicitantes desean y proponen que, si dicha incorporación se concede mediante Carta Real, se establecerían las siguientes condiciones como requisitos para la admisión como miembros de personas que ya ejercen la profesión, bien por una experiencia real y prolongada, bien por prestar servicio durante largo tiempo como empleado de un Contador Público, o bien por la superación de los exámenes oportunos bajo la supervisión de la Corporación.

Que con respecto a la admisión como miembros de personas que desean ingresar en la profesión, los solicitantes contemplan que sujeto a una futura determinación por el Consejo Directivo de la Corporación, se establecería un sistema estricto de exámenes que incluiría un examen preliminar a realizar antes de que el candidato pudiese ser miembro e iniciase su trabajo bajo supervisión, un examen intermedio a realizar durante el período de duración de su contrato y un examen final, y a ninguna persona se le permitiría presentarse al examen final si no hubiese trabajado por lo menos durante cinco años o en el caso de ser graduado en cualquiera de las universidades del Reino Unido, entonces por un período por lo menos de tres años como empleado bajo supervisión de un Contador Público.

Que los exámenes deberían ser (sujetos a una futura determinación del Consejo Directivo de la Corporación) ser de tal carácter que acreditaran los conocimientos de los candidatos no solamente en teneduría de libros y en contabilidad, sino también en los principios de la ley mercantil y en la ley y práctica de las liquidaciones de empresas.

Que los solicitantes además desean y proponen que la Corporación debería establecer tales normas respecto a la admisión para ser miembro y a la exclusión de la misma, impidiendo que los Contadores Públicos pudiesen mezclar cualquier otro negocio con el desempeño de los deberes más elevados que les competen como Contadores Públicos, lo que podría fin a la cuestionada práctica de repartir beneficios con personas de otras profesiones en forma de comisiones o similares.

Que los solicitantes desean, además, que los miembros de la corporación sean autorizados a añadir a sus nombres letras distintivas indicando la calidad de miembros.

Y considerando que, por dicha petición, los solicitantes, en su propio nombre y en el de otros miembros de las mencionadas sociedades y de la profesión en general, Nos ruegan muy humildemente que Nos veamos graciosamente complacidos en conceder la Carta Real para la creación bajo el nombre incorporado de Instituto de Contadores Públicos en Inglaterra y Gales o bajo otra denominación que Nos parezca adecuada y con todos los poderes y privilegios que se mencionan en la petición o aquellos otros que Nos parezcan oportunos, los solicitantes y las demás personas que entonces eran miembros de dichas sociedades o de cualquiera de ellas y otros Contadores Públicos que, en lo sucesivo, se conviertan en miembros de la Corporación de conformidad con los reglamentos de la misma.

Por tanto, ahora, habiendo tomado dicha petición a Nuestra Real consideración y estando convencidos de que las intenciones de los solicitantes son encomiables y merecedoras de apoyo, Nosotros, por nuestra Prerrogativa Real y Nuestra especial Gracia, constituimos para los presentes por Nosotros y Nuestros Sucesores Reales en un único organismo político y corporativo bajo el nombre de INSTITUTO DE CONTADORES PÚBLICOS DE INGLATERRA Y GALES a los nombrados William Turquand, John Unwin Wing, Anthony Wigham Chalmers, Henry Grosvenor Nicholson, Jarvis William Barber, Charles Henry Wade y Edwin Guthrie, así como aquellas otras personas declaradas miembros por esta Nuestra Autorización o que, en lo sucesivo, sean admitidas como miembros del referido organismo jurídico con sucesión perpetua y un Sello Común y con facultades para cambiar y renovar la misma discrecionalmente y ordenamos que dicho organismo jurídico (en adelante, referido como El Instituto) pueda, por derecho, tomar y poseer cualquier propiedad personal, así como adquirir y poseer terrenos, edificios y herencias para los propósitos del Instituto y pueda disponer de los mismos pero de manera que el Instituto destine sus beneficios (si los hubiera) u otro ingreso a promover sus fines y que en ningún momento pagará dividendos a sus miembros.

En Testimonio de lo cual Nosotros mandamos que se hagan efectivos Nuestros Artículos de Incorporación.

Sea Testigo de Nosotros mismos en el Palacio de Westminster, el día Once de Mayo en el Año Cuarenta y tres de Nuestro Reinado.

Por Mandato de Su Majestad,

↑ Fuente: Institute of Chartered Accountants in England and Wales.

La lectura de la Carta Real anterior nos facilita entender de donde sale o proviene el nombre de auditoría de cuentas, para conocer su origen. El cuadro 2 anterior constata que las leyes de sociedades anónimas británicas utilizaban la expresión *auditors* para referirse a aquellas personas que examinaban el balance (en aquellos tiempos únicamente se examinaba el balance) y después emitían su informe expresando su opinión sobre el mismo (artículo 84 de la Companies Act de 1856, como ejemplo).

El Anexo 2 (version original en inglés de la Royal Charter anterior) cita textualmente en el párrafo tres lo siguiente: “as also in the auditing of the accounts of public companies and of partnerships and otherwise”. Ello significa que, con el tiempo, del término *auditors* se derivó que el trabajo que hacían era *auditing*, es decir, una auditoría de las cuentas. Como hecho histórico, esta es la fuente u origen de la expresión auditoría de cuentas, actualmente denominada auditoría independiente de las cuentas anuales en España.

El primer presidente del Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) fue William Turquand ⁴, durante los años 1880-1882, de la sociedad de auditoría Turquand, Youngs & Co. (actualmente Ernst & Young), seguido de otros nombres también muy conocidos en la profesión, tales como Arthur Cooper, presidente del período 1883-1884, de la sociedad de auditoría Cooper Brothers (actualmente PricewaterhouseCoopers); Frederick Whinney, presidente del período 1884-1888, de la sociedad de auditoría Harding, Whinney & Co. (actualmente Ernst & Young); William Welch Deloitte, presidente del período 1888-1889, de la sociedad de auditoría Deloitte, Dever, Griffiths & Co. (actualmente Deloitte), y Edwin Waterhouse, presidente del período 1892-1894, de la sociedad de auditoría Price, Waterhouse & Co. (actualmente PricewaterhouseCoopers).⁵

A partir de su legalización, los *accountants* ingleses y galeses fueron denominados “*Chartered Accountants*”, al igual que los escoceses, pudiendo utilizar las siglas FCA (Fellow Chartered Accountant) o ACA (Associate Chartered Accountant) después de su nombre, porque las siglas CA (Chartered Accountant) están reservadas en exclusiva a los escoceses por haber sido los primeros que las utilizaron. En fecha 1 de enero de 1882, el ICAEW ya tenía 1.193 miembros. A partir del año 1882, todos los ingresos de nuevos miembros se efectuaron mediante examen. En el año 1948 el ICAEW consiguió una Carta Real Adicional para actualizar determinados aspectos del mismo.

Independientemente de la constitución del ICAEW, también se crearon otras asociaciones similares o no tan similares, debiendo destacar por su importancia “The Society of Accountants and Auditors”, cuyo reconocimiento legal se realizó a través de una licencia del Board of Trade, en diciembre de 1885, como asociación profesional de *accountants* en Inglaterra.

El motivo de su creación fue lógica: existían muchas personas practicantes como *accountants* que consideraban que las condiciones de admisión en el ICAEW eran muy restrictivas e injustas y ellos nunca las podrían cumplir. Eran personas practicantes como *accountants* y sus empleados, *accountants* empleados en ayuntamientos y otras dependencias gubernamentales, directores financieros de empresas y situaciones similares.

En efecto, se trataba de personas que ya tenían su trabajo y que, obviamente, no podían empezar una nueva vida iniciando su trabajo como aprendices con un *chartered accountant* o con una sociedad de *chartered accountants* durante cinco años (o tres si tenían un grado universitario), superando los exámenes pertinentes, y, encima, sin cobrar por su trabajo y teniendo que pagar a su empleador por tener el privilegio de recibir formación.⁶

4 William Turquand fue el fundador de una de las sociedades de auditoría más viejas de Inglaterra, con el nombre de Turquand & Edwards, fundada el año 1850. El nombre de dicha sociedad fue cambiado varias veces, y finalmente se convirtió en Turquand, Barton, Mayhew & Co. (1972). En el año 1979 se fusionaron con Ernst & Whinney, perdiéndose su nombre (actualmente Ernst & Young (EY), debido a otras fusiones.

Fue una de las sociedades de chartered accountants británicas que enviaron a sus empleados a realizar trabajos a los Estados Unidos de América, pero, hasta donde sabemos, nunca abrieron una delegación, oficina o agencia en dicho país.

5 Las sociedades de chartered accountants Deloitte, Dever, Griffiths & Co. y Price, Waterhouse & Co. (con coma entre Price y Waterhouse hasta el año 1940), como veremos más adelante, en el año 1890 abrieron una sucursal o agencia en la ciudad de Nueva York, implantándose definitivamente en dicho país.

6 Las condiciones para el ingreso en el ICAEW a partir del año 1882 eran las siguientes: 1º. El candidato debía superar los tres exámenes reglamentados (preparatorio, intermedio y final), y 2º. Se le exigía un período de aprendizaje de cinco años a tiempo completo y sin poder trabajar en otro sitio, trabajando bajo la supervisión de un chartered accountant con experiencia, y de tres años si poseía un grado universitario en cualquiera de las universidades del Reino Unido. Este período se consideraba necesario para que el aprendiz dominase todo lo necesario para convertirse en un futuro profesional en base a experiencia, siendo este procedimiento típico de muchas profesiones en aquellos días. Adicionalmente, también se consideraba que estimulaba la sociabilidad del aprendiz y que aprendería las normas de conducta éticas que se consideraban necesarias en esta profesión.

Por este motivo y, con el objetivo de prestigiar a los miembros de esta asociación, a partir del año 1887 se exigió un examen para su ingreso y, en el año 1889, dichos exámenes eran ya muy rigurosos y con el mismo nivel de exigencia que los realizados por el ICAEW.

En el año 1908, y hasta 1954, su nombre cambió por el de “The Society of Incorporated Accountants and Auditors” y, del año 1954 hasta 1957, su nombre cambió de nuevo por el de “The Society of Incorporated Accountants”. Los miembros de esta asociación profesional eran conocidos como “Incorporated Accountants” y usaban el distintivo de “FSAA” (Fellow) o “ASAA” (Associate), después de su nombre.

En el año 1957, esta asociación se fusionó con el ICAEW. La mayoría de sus miembros se integraron en el mismo y el resto en The Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS) y en The Institute of Chartered Accountants in Ireland (ICAI).

En lo relativo a la situación de la mujer en esos momentos incipientes de la profesión cabe mencionar que:

- 1.º La primera mujer chartered accountant en Inglaterra y Gales fue Mary Harris Smith, nacida en Londres en el año 1844. Su padre, que era empleado de un agente naviero y bancario, pronto detectó que su hija poseía grandes cualidades para las matemáticas, razón por la cual a la edad de 16 años estudió matemáticas en la Kings College School. Después estudió contabilidad porque era un tema que le gustaba.

Seguidamente trabajó como contable en una sociedad mercantil ubicada en Londres durante nueve años. En el año 1887 Mary Harris creó su propia sociedad como *accountant*, y el mismo año solicitó el ingreso en la Society of Accountants and Auditors, que rechazaron por ser mujer. En el año 1891 solicitó su ingreso en el ICAEW, que también rechazaron por el mismo motivo. Como hecho curioso, el comité de admisiones del ICAEW recomendó su ingreso, pero el abogado del mismo manifestó que ello no era posible, dado que la Carta Real de su constitución, de fecha 11 de mayo de 1880, hablaba de hombres, pero no de mujeres. Finalmente, en el año 1896 Mary Harris solicitó al ICAEW autorización para presentarse al examen final de ingreso a dicha institución, la cual, de nuevo, le fue denegada. Está visto que esta señora nunca desfallecía.

.....

Cada chartered accountant únicamente podía tener un máximo de dos aprendices, para asegurar que dispondría del tiempo necesario para enseñarles, limitando de esta manera, indirectamente, el número de interesados en ingresar en esta nueva profesión.

La relación entre el aprendiz y el chartered accountant se formalizaba a través de un contrato (articles of clerkship), firmado por las tres partes involucradas: (el aprendiz, que normalmente era menor de edad, su padre y el chartered accountant involucrado), contrato que era intervenido por un abogado, que daba fe de su contenido, donde se estipulaban detalladamente todas las condiciones que lo regulaban, para no dejar ningún cabo suelto.

Uno de los puntos del citado contrato eran las condiciones económicas entre las partes. Y aquí viene una sorpresa segura para los lectores, a saber: en aquellos días el padre del aprendiz tenía que pagar una retribución pactada al chartered accountant para que este aceptase a su hijo como aprendiz y por el esfuerzo de enseñarle. Esta retribución normalmente se satisfacía en dos plazos: el primero, que habitualmente era el de mayor importe, a la firma o inicio del contrato y, el segundo, a los dos años y medio del contrato, es decir, a la mitad de su período de vigencia. Además, durante los primeros 4 años de su duración el aprendiz no percibía retribución alguna, pero sí en el último año, cuya cuantía también se pactaba en el contrato.

Estamos seguros que los lectores ya habrán intuido que la profesión de chartered accountant en Gran Bretaña, teniendo en cuenta las condiciones económicas de dichos contratos, perseguía que los futuros jóvenes aprendices fuesen de familias razonablemente acomodadas económicamente, lo cual, de entrada, aseguraba normalmente la formalización de dichos contratos. Al aprendiz se le garantizaba una buena formación profesional y un saber comportarse en sociedad, a fin de que la relación con sus clientes no generase problema de ningún tipo. Por tanto, las condiciones económicas especiales de dichos contratos implicaban que solamente podrían acceder a conseguir el título profesional de chartered accountant a los integrantes de una determinada clase social (un ejemplo de un contrato de estas características es the articles of clerkship de George Oliver May, descritos por Dale L. Flesher y Gary John Previts en su artículo de junio 2014).

En el año 1918, la Society of Incorporated Accountants and Auditors cambió sus estatutos para permitir el ingreso de mujeres, hecho que aprovechó Mary Harris para solicitar su ingreso en la misma, siéndole denegada porque no se había presentado a los exámenes de dicha organización, pero le concedieron el título de Miembro de Honor, por sus muchos años de servicio como *accountant*.

En el año 1919, como consecuencia de la promulgación de la Representation of the People Act 1918 y de la Sex Disqualification (Removal) Act en diciembre de 1919, cuya última ley prohibía denegar la entrada de mujeres en todas las corporaciones profesionales, declarando iguales derechos entre hombres y mujeres en el campo del trabajo, Mary Harris solicitó nuevamente al ICAEW su ingreso en dicha institución. En el mes de mayo de 1920, el ICAEW le permitió el ingreso como Fellow en esta prestigiosa corporación profesional, cuando tenía 75 años, convirtiéndose en la primera mujer en Gran Bretaña que consiguió el título profesional de *chartered accountant*, abriendo de esta manera el camino para que otras mujeres en el futuro pudiesen también obtenerlo. La tenacidad de esta mujer debe ponerse de relieve, al obtener este título después de 35 años practicando como *accountant* (Mary Harris Smith. Wikipedia y muchos otros documentos).

Conviene poner especial énfasis en la razón por la cual el parlamento británico promulgó la citada ley en diciembre de 1919, que no fue otra que reconocer la labor de las mujeres durante la Primera Guerra Mundial, las cuales, en muchas ocasiones, tuvieron que sustituir a los hombres en sus puestos de trabajo y lo hicieron con total satisfacción, provocando un cambio de mentalidad y de actitud importantes en la sociedad británica.

En su momento se acordó celebrar el centenario de Mary Harris Smith como primera mujer *chartered accountant* y miembro del ICAEW. A tal fin se colocó una placa conmemorativa de este hecho en la esquina de Queen Victoria Street y Bucklersbury, en septiembre de 2020. Hay que reconocer que los británicos cuidan y saben hacer muy bien estas cosas (ICAEW. ICAEW secures women in accountancy centenary blue plaque).

- 2º. La primera mujer que consiguió el título de *chartered accountant* en el ICAEW, después de superar los tres exámenes pertinentes fue Ethel Watts, en el año 1924.
- 3º. Las dos primeras mujeres que formaron parte de la Junta de Gobierno del ICAEW fueron Jane Robinson y Mary Yale, en el año 1979.
- 4º. La primera mujer que fue presidenta del ICAEW fue Dame Sheila Masteres (después Baronesa Noakes), en el bienio 1999-2000, después de 120 años de su constitución (ICAEW. Female firsts).

3 Los primeros tiempos de la auditoría de cuentas en los Estados Unidos de América

Después de la era de reconstrucción del país (1877), se inició en EE. UU. un período de industrialización importante derivada de una expansión de su economía muy significativa que condujo, entre otros, a la creación de los grandes conglomerados empresariales o *trusts*.

Antes de la creación de dichos *trusts*, era una práctica generalizada -al igual que ocurriera anteriormente en el Reino Unido- que grupos de accionistas de diversas empresas visitasen y tuviesen conversaciones con sus directivos para conocer diversos aspectos de las mismas,

además de verificar la documentación que estimasen necesaria de determinadas operaciones, en orden a averiguar el estado de sus inversiones.

Dichas visitas y comprobaciones tenían una eficacia prácticamente nula, dado que, por lo general, dichos accionistas no poseían los conocimientos técnicos necesarios para realizar las pesquisas relevantes y necesarias de determinadas operaciones y, mucho menos evaluar e interpretar la información que verificaban, derivando, con el tiempo, en la constatación de que dichas revisiones tenían que ser realizadas por profesionales expertos y conocedores de la contabilidad y del mundo de los negocios.

Adicionalmente, estas visitas y revisiones podían realizarse cuando el tamaño de la empresa era pequeño o mediano, pero, cuando se crearon los *trusts*, esta tarea tenía una gran complejidad y tenía que ser realizada, necesariamente, por personas o sociedades expertas en estas lides que pudiesen transmitir confianza sobre las tareas de revisión realizadas. Este hecho, y no otro, fue en realidad el catalizador o dinamizador del inicio de la profesión de auditor de cuentas en EE. UU., dado que, a diferencia de Gran Bretaña, en EE. UU. no se dio el caso de promulgación de leyes mercantiles que favorecieran el desarrollo de dicha profesión.

Es muy interesante la opinión del *chartered accountant* británico James T. Anyon (1851-1929), que vivió la mayor parte de su vida en EE. UU. y que fue, entre otros, uno de los promotores de la creación de la American Association of Public Accountants (AAPA), al describir la situación existente en aquellos días:

“Tengo razones para creer que el nacimiento de la auditoría de cuentas en este país como profesión ocurrió entre los años 1880 y 1883. No me ha sido posible encontrar el nombre de ninguna sociedad de auditoría o practicante individual que actuase como auditor de cuentas antes de dicho período. Mi sociedad de auditoría se creó al final del período indicado, concretamente en 1883... El Sr. Guthrie, en su capacidad de síndico en el caso de la quiebra de un grupo financiero en Inglaterra, en el año citado, consideró necesario investigar en este país para conocer el valor y la naturaleza de ciertas propiedades de activos que el grupo quebrado poseía en los Estados Unidos. Al llegar aquí desde Gran Bretaña su primer pensamiento fue encontrar una buena sociedad de auditoría que pudiese contratar para ayudarlo en sus investigaciones. Realizó preguntas en este sentido y descubrió que no existía ninguna profesión de auditoría tal como existía en su país, y que no existía ninguna firma de auditoría responsable en la que pudiese confiar para que le ayudasen en su trabajo” (Anyon, James T. 1925 (a), p. 1).

No es correcta la afirmación realizada por Anyon en el sentido de que hasta el año 1883 no existía ninguna sociedad de auditoría ni practicante individual en EE. UU. que se dedicasen a ello, pues los directorios de las ciudades de Nueva York, Filadelfia, Boston y Chicago, entre otros, acreditan todo lo contrario, que existían *public accountants* individuales y también sociedades de *public accountants* con anterioridad a dicha fecha, conforme se constata con los directorios citados. Ver Tabla 1.

TABLA 1. Total de personas clasificadas como Public Accountants en los directorios de las ciudades de Nueva York, Chicago y Filadelfia

Año	Número	Año	Número	Año	Número
1870	28	1880	49	1890	125
1871	42	1881	50	1891	153
1872	42	1882	58	1892	192
1873	33	1883	52	1893	208
1874	46	1884	81	1894	225
1875	39	1885	91	1895	269
1876	40	1886	84	1896	287
1877	35	1887	100	1897	301
1878	38	1888	132	1898	316
1879	64	1889	119	1899	332

↑ Fuente: "Directory of Early American Public Accountants". A. C. Littleton. 1942. Tabla 1.

Estos directorios acreditan que, en la década de 1870 a 1879, el número de practicantes como *public accountants* era reducido y su número aumentó muy poco. En la década siguiente, de 1880 a 1889, las cosas fueron cambiando, aunque no significativamente, pero en la década siguiente, de 1890 a 1899, su número se incrementó muy significativamente debido, fundamentalmente, al desembarco de los *chartered accountants* británicos en EE. UU. desde, fundamentalmente, los años 1888-1889 para auditar y ayudar a las inversiones británicas en dicho país, al aumento espectacular del número de empresas creadas y también de los *trusts* y a la promulgación, en el estado de Nueva York en el año 1896, de la primera ley que reconoció y reguló la profesión de *public accountant* en dicho estado (auditor de cuentas para entendernos), adquiriendo categoría legal.

Por tanto, la opinión de Anyon debe tenerse en cuenta en muchos de los puntos que cita en su interesantísimo artículo, con excepción de lo antes indicado, probablemente, porque no investigó lo suficiente para conocer lo existente en el mercado, dado que llegó a Nueva York desde Gran Bretaña en octubre de 1886 para trabajar en la sociedad de auditoría Barrow, Wade, Guthrie & Co., siendo socio desde el 1 de enero de 1887, quedándose allí el resto de su vida y, en consecuencia, conocía bien lo que decía desde el momento de su llegada, pero no antes.

Teniendo en cuenta que en aquellas fechas muchas industrias en Gran Bretaña poseían recursos suficientes para financiar la creación de nuevas empresas o su ampliación fuera de dicho país, no debe extrañar que efectuaran inversiones muy diversas e importantes en EE. UU., un país nuevo con un extraordinario potencial futuro de creación de riqueza, al que les ligaban lazos de sangre de enorme valor e idéntico idioma.

Empresas, entidades e inversores británicos invirtieron mucho dinero en EE. UU. buscando rentabilidad y plusvalías a largo plazo superiores a las obtenidas en Gran Bretaña. Invertieron en compañías ferroviarias, cerveceras, de seguros, hierro, carbón, naranjales, hipotecas de propiedades agrícolas y en muchos otros sectores, siendo las compañías ferroviarias aquellas cuyas acciones se cotizaban más en la Bolsa de Nueva York en aquellos días.

"Incluso hasta tan tarde como 1898, cerca del 60% de los valores cotizados ofrecidos en la Bolsa de Nueva York eran de compañías ferroviarias" (Previts, Gary John. 1979, p. 72).

Ello significa que las compañías ferroviarias y su financiación fueron, mayormente, el centro de atención de la bolsa de valores de Nueva York y, por qué no decirlo claramente, del mercado de capitales estadounidense en el sentido que damos a este término en la actualidad. No debe olvidarse que las compañías ferroviarias requerían la inversión de grandes sumas de capital para su construcción y desarrollo, motivo por el cual inversores extranjeros -ingleses, holandeses y alemanes- participaron en su financiación esperando buenos réditos de la aportación de su dinero.

Un hecho curioso ocurrió con las compañías de seguros. Cuando en el año 1871 hubo el gran incendio en la ciudad de Chicago, las compañías británicas de seguros hicieron frente a los pagos comprometidos en sus pólizas con sus clientes, mientras que las compañías de seguros norteamericanas quebraron al no poder pagar las cantidades estipuladas. La consecuencia fue que el público en general contrató nuevas pólizas con las compañías británicas, porque les merecían más confianza, creciendo su negocio de una manera muy significativa.

Los inversores británicos siguieron la política de enviar a sus auditores de cuentas (*chartered accountants*) a EE. UU. para realizar los trabajos que les solicitaban. Conforme hemos expuesto anteriormente, los *chartered accountants* en Gran Bretaña se habían creado, organizado y habían conseguido obtener reconocimiento legal desde el año 1854 en Escocia y, más tarde, en Inglaterra y Gales, mientras que en los EE. UU los auditores de cuentas no crearon una organización profesional hasta el 22 de diciembre de 1886 y de manera muy débil, y no consiguieron su reconocimiento legal hasta el año 1896 solo en el estado de Nueva York, si bien, posteriormente, muchos otros Estados de la Unión siguieron la senda de la legislación promulgada en Nueva York y aprobaron también una ley que reconociese su existencia legal.

Los trabajos realizados por los *chartered accountants* británicos enviados a EE. UU. en estos primeros tiempos se centraban en:

1. Realización de auditorías en las empresas en las que los inversores británicos invertían, por ejemplo, entre otras, en empresas cerveceras, que comentaremos seguidamente.
2. Revisiones de las cuentas de las nuevas compañías ferroviarias después de que muchas de ellas entrasen en quiebra como consecuencia del pánico de 1893 y, posteriormente, se reorganizasen.
3. Participación en liquidaciones de empresas.
4. Trabajos e informes varios de cara a la creación de los grandes grupos industriales a partir, fundamentalmente, de 1887. Entre ellos, obviamente, la realización de auditorías de todas las empresas que formaban parte del grupo, lo cual fue un trabajo ingente que les representó unos honorarios profesionales nada despreciables en aquellos días -si bien, los honorarios eran inferiores a los que percibían en Gran Bretaña-, además de participar en la elaboración de los folletos de dichas fusiones.
5. Informes y dictámenes periciales destinados a los tribunales de justicia para aclarar conceptos y situaciones varias.

Para que los lectores capten adecuadamente la situación económica existente en aquellos días, manifestar que, en el año 1880, en la bolsa de Nueva York se cotizaban 219 acciones de empresas, de las cuales, 183 eran sociedades anónimas. Dos décadas después, concretamente en el año 1900, se cotizaban ya 377 acciones de empresas, de las cuales, 278 eran sociedades anónimas, lo que representa un incremento sustancial en poco tiempo.

Desde el año 1888 hasta el año 1890, aproximadamente, capital británico invirtió en empresas cerveceras norteamericanas que se fusionaron para crear un grupo y después cotizar en la Bolsa de Londres, por entender que su inversión a largo plazo proporcionaría pingües beneficios a sus tenedores. En el cuadro 4 se detallan estas empresas cerveceras, teniendo en cuenta que cada una de ellas estaba integrada por entre dos a quince cerveceras individuales. El trabajo de auditoría de las cuentas de dichas empresas fue realizado exclusivamente por el personal de las sociedades de auditoría británicas enviado a EE. UU. específicamente para llevarlo a cabo.

Después de auditar los libros de todas las empresas que se fusionaron, además de determinar si las bases de contabilización de los activos y pasivos registrados eran correctos, los balances auditados de dichas empresas cerveceras eran preparados y firmados por los socios de auditoría en las oficinas en Londres o de otras ciudades de Gran Bretaña de las sociedades de auditoría contratadas, dado que en aquellos días todavía no habían creado delegaciones o agencias en EE. UU.

Por este motivo, dichos balances se preparaban siguiendo el formato británico de colocar el patrimonio neto y los pasivos en el lado izquierdo, y los activos en el lado derecho, además de presentarse en libras y en dólares, para identificar la moneda existente en Gran Bretaña y EE. UU. Más adelante comentaremos la discusión que hubo en el año 1894 -año de crisis en el país-, sobre la dotación a amortización de los bienes del inmovilizado material de algunas empresas cerveceras adquiridas por capital británico.

CUADRO 4. Compañías cerveceras adquiridas por capital británico en los años 1888 a 1890, indicando la fecha de registro en la bolsa de Londres

Bartholomay Brewing Co., Rochester, N.Y.	11 de abril de 1889
St. Louis Breweries, Limited	6 de diciembre de 1889
City of Chicago Brewing & Malting Co.	2 de junio de 1890
San Francisco Breweries, Limited	Fecha desconocida
City of Baltimore United Breweries, Ltd.	8 de noviembre de 1889
Milwaukee & Chicago Breweries, Limited	31 de diciembre de 1890
United States Brewing Co.	20 de mayo de 1889
New York Breweries, Limited	11 de agosto de 1889
New England Breweries, Limited	27 de marzo de 1890
Denver United Breweries, Limited	10 de junio de 1889
Cincinnati Breweries, Limited	29 de octubre de 1889
Springfield Breweries, Limited	27 de marzo de 1890
Washington Breweries, Limited	12 de abril de 1888
Indianapolis Breweries, Limited	8 de noviembre de 1889
Chicago Breweries, Limited	9 de abril de 1888

↑ Fuente: "Reminiscences of Early Days of the Accounting Profession in Illinois." Ernest Reckitt. 1953, Capítulo 4.

Como consecuencia de dichas inversiones, ocurrió un hecho que debe ser destacado al significar realmente el inicio del desembarco importante de los *chartered accountants* británicos en EE. UU., en defensa de los intereses de sus clientes.

En efecto:

“A finales del año 1888 y a principios de 1889, los public accountants practicantes aquí experimentaron una sensación de gran curiosidad y sorpresa cuando de repente se encontraron entre ellos a un número de chartered accountants ingleses y escoceses contratados en trabajos de contabilidad especiales e importantes por un número de empresas industriales en este país. Estos chartered accountants eran los representantes de ciertas sociedades de auditoría famosas de Londres, enviados aquí para examinar la situación financiera y la capacidad de generar beneficios por cuenta de ciertos “sindicatos” ingleses, tal como ellos entonces los denominaban, formados allí para comprar empresas industriales americanas de buen nombre que pudiesen generar beneficios a largo plazo, con el fin de incorporarlos y capitalizarlos de acuerdo con las leyes inglesas y lanzar al mercado inglés dichos valores. Estas operaciones se ciñeron, en primer lugar, casi exclusivamente a empresas cerveceras americanas que en aquellos días generaban grandes beneficios. Los primeros de dichos exámenes fueron los de la Kreuger Brewing Co., situada en Newark, New Jersey, que fue adquirida posteriormente por un sindicato inglés, seguidos por muchos otros, tales como los de las Cervecerías Rochester, las Cervecerías San Francisco, las Cervecerías Denver, las Cervecerías San Luis, las Cervecerías Chicago y varias otras. Creo que la primera empresa industrial que no era una empresa cervecera examinada por chartered accountants fue la Otis Steel Company, de Cleveland. Esta compañía fue posteriormente recomprada por inversores americanos y opera como una compañía Americana en la actualidad.

Como se verá, el trabajo contable necesario que debía ser realizado en el proceso de adquirir estas propiedades era grande e importante y fue efectuado totalmente por chartered accountants británicos. Esta circunstancia tuvo una influencia decisiva muy buena para la profesión en general. En primer lugar, puede ser calificado como efecto educativo, dado que proporcionó a los public accountants americanos una visión de la naturaleza y responsabilidad del trabajo realizado por chartered accountants, de lo que debían hacer y de cómo debían hacerlo. En segundo lugar, abrió los ojos de empresarios norteamericanos, por primera vez, al tener conocimiento que existía una profesión importante y útil que anteriormente no conocían y de la que vieron ventajas que, en el futuro, indudablemente implicarían beneficios importantes para el negocio. De todos modos, la visita de estos hombres, que tenía por objeto el examen de la situación financiera de empresas comerciales americanas, inteligentemente y verificando a fondo sus libros y registros en un tiempo limitado y completando el trabajo para poder mostrar e informar acerca de la situación financiera y la capacidad de generar beneficios de tales empresas, fue, naturalmente, una sorpresa para muchos de ellos y, al mismo tiempo, una experiencia instructiva.

En el año 1890 y varios años después representó un período de indudable desarrollo y adelanto en auditoría, tanto para un mejor conocimiento de la profesión y de sus requerimientos por parte de sus practicantes, como por el hecho de que los banqueros y hombres de negocio, generalmente, empezaron a entender mejor la naturaleza de su trabajo y servicio.” (Anyon, James T. 1925 (c), p. 162).

Este hecho, indudablemente, representó un cambio de mentalidad en muchos *public accountants* norteamericanos y una buena prueba de ello es la cita siguiente:

“Por lo tanto, se constata que nuestra profesión desde 1891 (y antes) hasta 1897 recibió un gran impulso debido a la inversión de capital británico y también por la calidad excelente de las auditorías realizadas por los chartered accountants británicos. Este desarrollo necesariamente atrajo a muchas otras empresas controladas por capital americano, pues vieron la conveniencia de adoptar la costumbre británica de contratar auditores para auditar sus libros y preparar y certificar los estados financieros en sus informes anuales. Estas nuevas condiciones necesariamente incrementarían la clientela de sociedades de auditoría que no tenían ninguna relación con los chartered accountants en Gran Bretaña.” (Reckitt, Ernest. 1953, p. 247. Incluido dentro del libro “The U.S. Accounting Profession in the 1890s and Early 1900s”, editado por Stephen A. Zeff. 2021. Routledge Library Editions: Accounting History. Volume 44).

Adicionalmente, otro hecho también incrementó el desarrollo de la profesión de auditoría norteamericana y fue la creación de los conglomerados empresariales (*trusts*) en varios estados, financiados mediante la emisión de valores -acciones y obligaciones- por el público en general. Ello implicó que los bancos de inversión norteamericanos, que eran los encargados de poner dichos valores a la venta, antes de hacerlo, contratasen además de a sociedades de auditoría británicas, también a sociedades de auditoría norteamericanas para la realización de los trabajos de auditoría para conocer y asegurar su situación financiera y patrimonial

(balance) y su capacidad de generación de beneficios (cuenta de pérdidas y ganancias), cuyo trabajo finalizaba con la emisión de su certificado de auditoría -informe de auditoría independiente en la actualidad-, que era incluido en los folletos bancarios que se preparaban para que los inversores conociesen los datos y aspectos relevantes de los trusts.

En la tabla 2 se constata la importancia de las fusiones realizadas para la creación de los trusts o grandes conglomerados empresariales en las décadas de los años 1890 y 1900, que cambió radicalmente el panorama empresarial en EE. UU. En efecto, los cambios surgidos como consecuencia de la creación de estos conglomerados de empresas implicaron, a nuestro criterio, entre otros hechos:

- a. La concentración de grandes sumas de capital en pocas manos, en especial las de los grandes trusts creados.
- b. La especialización empresarial de sectores industriales, un hecho que se produce siempre cuando un país pasa de ser una sociedad rural a una sociedad industrial.
- c. La creación de una gran masa de trabajadores industriales, provocando como cosa lógica la fundación de los sindicatos correspondientes, en defensa de sus intereses. “Los años 1890 fueron el centro de huelgas violentas, incluyendo la huelga Homestead Steel en Pensilvania y las huelgas sangrientas de Pullman en Chicago, en las que los trabajadores no aceptaban las reducciones en salarios y se enfrentaron a las tropas del gobierno en las calles” (Previts, Gary John y Merino, Barbara Dubis, 1979, p. 73).
- d. La apertura de nuevos mercados, algunos de ellos incluso internacionales.
- e. La separación de la propiedad (accionistas) de los gestores de dichos grupos de sociedades, un factor de vital importancia en el mundo empresarial que requirió, como no podía ser de otra manera, la necesidad de un control adecuado de la gestión de estos últimos. Uno de los controles y, si se nos permite, muy adecuado y efectivo, siempre obviamente que se efectúe de una manera correcta, es la auditoría de sus cuentas que sirve y proporciona confianza en cuanto a su fiabilidad y corrección.

TABLA 2. Consorcios y fusiones 1860-1919

Finalización de la década	Número de combinaciones	Capitalización en millones de dólares
1869	2	13,2
1879	4	155,2
1889	18	288,0
1899	157	3.151,2
1909	1903	4.897,0
1919	1076	3.688,0

↑ Fuente: "A critical evaluation of comparative financial Accounting Thought in America 1900 to 1920". Gary John Previts.1972, p. 62.

La relevancia cuantitativa de algunos de los consorcios industriales más importantes creados en esta etapa se detalla en la tabla 3. Es preciso señalar que la creación de estos grandes

trusts trajo consigo la duda de su supervivencia por parte de algunos expertos en el mundo de los negocios. Opinaban que no podía existir ninguna persona o comité de directores que pudiesen abarcar tanto y dominar satisfactoriamente los muchos problemas generados en dichos grupos de sociedades y, por este motivo, eran ingobernables y su gestión imposible.

Esta opinión, que evidentemente era razonable y lógica al no existir experiencia previa de su existencia, resultó errónea con el tiempo al no tener en cuenta el desarrollo operado en los controles administrativos, en los sistemas de información y de gestión, permitiéndoles disponer de una metodología efectiva para conocer los aspectos y facetas relevantes de cada una de las empresas del grupo y de su conjunto y, por tanto, gestionarlos adecuadamente.

También hay que manifestar que los intermediarios y promotores de estas adquisiciones de empresas en Gran Bretaña trabajaron de lo lindo y muy eficazmente, a nuestro criterio, para intentar que sus clientes invirtiesen en EE. UU en unas condiciones de seguridad razonable para evitar manipulaciones, fraudes y engaños indeseados.

Por ejemplo,

“en Londres, H. Osborne O’Hagan fue una de las primeras personas embarcadas en una carrera activa de promoción y fusión de empresas. Él introdujo la práctica actual de asegurar las nuevas emisiones. Aunque nunca visitó América, las actividades de aseguramiento de O’Hagan desde 1882, cuando fundó The City of London Contract Corporation Ltd, hasta su liquidación cuarenta y dos años más tarde, fueron igualmente numerosas en Gran Bretaña y en América.

Una gran cantidad de horas de trabajo contable eran necesarias en la promoción de empresas, así como en la formación de fusiones y en la expansión de buenas empresas ya existentes, las cuales no podían llevarse a cabo sin datos financieros indispensables. O’Hagan contrató los servicios de varias sociedades de auditoría inglesas, tanto para preparar cifras preliminares que utilizaba en sus negociaciones con potenciales vendedores, como para auditar las cuentas de las empresas en el proceso de fusión.” (Murphy, Mary E. 1961, p. 56)⁷ y ⁸

Ni que decir tiene que, con el tiempo, esta situación creó lógicamente una animadversión -o quizás envidia, para definirlo en otras palabras- en EE. UU contra los *chartered accountants* británicos, por tratarse de profesionales extranjeros, al constatar que eran contratados para la realización de los trabajos más importantes, tanto de auditoría como de ejecución de informes especiales de contabilidad, es decir, para decirlo en *román paladino*, porque se llevaban “la parte del león” de los honorarios del mercado estadounidense.

Veamos una opinión interesante sobre este punto:

“Sinceramente yo tenía la ventaja de ser un buen auditor, pero la desventaja de ser inglés, porque la gente en general, en aquel tiempo, no veía con buenos ojos a los hombres de esta nacionalidad. Éramos vistos como bastante lentos y estúpidos y, aunque honestamente se nos

7 Mary E. Murphy cita en la nota 15 de su artículo un ejemplo ilustrativo de la manera de proceder de O’Hagan. Dice así: “En el caso de los trabajos de Britannia, que contemplaba una fusión con Eastman Kodak Co., O’Hagan ordenó a Turquand, Youngs & Co, chartered accountants, que examinasen los libros durante un período de cinco años y preparasen material para incluir en el folleto. Esta fusión no se realizó nunca debido a que los accionistas británicos renunciaron a apoyar la decisión de su presidente para unir sus fuerzas con la compañía americana.”

8 La misma autora cita en la nota 18 de su artículo que “las sociedades de auditoría empleadas por los promotores ingleses incluían Broads, Patterson & Co; Deloitte, Plender, Griffiths & Co.; Hart, Bros, Tibbetts & Co.; Monkhouse, Goddard & Co., y Price, Waterhouse & Co.”

Tal como veremos posteriormente, la sociedad Broads Patterson & Co. se fusionó en el año 1923 con Arthur Young (Ernst & Young o EY en la actualidad), y la sociedad Monkhouse Goddard & Co. se fusionó con Price, Waterhouse & Co. en el año 1920.

aceptaba, no éramos considerados muy capaces. Aunque existía un sentimiento nacional de perjuicio contra los ingleses, que pienso venía de los días del período colonial, ello continuaba siendo evidente. No obstante, era un hecho que, a pesar de este sentimiento, en el caso de que se tuviese que realizar un trabajo de auditoría importante, en la mayoría de casos se daría preferentemente a los chartered accountants británicos en vez de a los profesionales del propio país. La explicación habitual para ello era que la persona que encargaba el trabajo tenía una mayor confianza en la precisión y exactitud del trabajo del extranjero y mayor consideración en la honestidad de sus conclusiones. Esto puede parecer una opinión extraña, y aunque entonces era cierta, es gratificante saber que esta discriminación no existe desde hace años a excepción de casos menores, dado que tanto los auditores norteamericanos como los nacidos en el extranjero representan igualmente el nivel más alto de eficiencia en su profesión.” (Anyon, James T. 1925 (b), p. 81).

No es nada extraño que, a partir de este momento, sociedades de *chartered accountants* británicas desembarcasen en EE. UU. para crear agencias o delegaciones de su país para auditar las cuentas de sus clientes británicos ubicados allí y efectuar determinados trabajos contables, para disminuir los gastos incurridos de los viajes y estancia de sus representantes a EE. UU., así como también para captar nuevos clientes norteamericanos y aumentar su cifra de negocio. Al mismo tiempo, se crearon también sociedades de auditoría exclusivamente de ciudadanos norteamericanos. Por tanto, la incidencia de los *chartered accountants* británicos -especialmente escoceses e ingleses- está plenamente acreditada y fue muy importante en EE. UU. en los primeros tiempos de la auditoría de cuentas, ayudando a los empleados norteamericanos que contrataron en sus sociedades de auditoría -muchos de los cuales se convirtieron posteriormente en conocidos auditores en el futuro- a conocer su profesión, sus métodos de trabajo y la ética aplicada en el mismo.

Seguidamente exponemos la opinión de un conocido auditor norteamericano sobre el mismo tema, para que se constate perfectamente lo que hemos mencionado anteriormente:

“Los auditores de cuentas de Gran Bretaña dieron un impulso al movimiento que condujo a la creación de la American Association of Public Accountants en 1887. América se encontraba entonces influenciada profundamente por la contabilidad de Gran Bretaña. Los auditores de cuentas escoceses e ingleses estaban por todo el mundo. La investigación de inversiones extranjeras por parte del capital británico ha permitido inversiones sustanciales en industrias americanas, preferentemente cerveceras, que favorecieron un número de sociedades de auditores de cuentas inglesas, de las cuales, Price, Waterhouse & Co. fue una de ellas, en orden a establecer oficinas en América alrededor de 1890. El impago de los bonos de empresas ferroviarias, financiados mayoritariamente por europeos durante la depresión de 1893, resultó en demandas de investigaciones contables de los emisores y de la auditoría de las compañías que surgieron de las reorganizaciones” (Grady, Paul. 1962, p. 20).

Conviene señalar que algunos empleados norteamericanos de estas sociedades de auditoría británicas afincadas en EE. UU., así como también los que trabajaban en sociedades de auditoría americanas, demostraron a corto plazo su competencia profesional, sus ganas de trabajar duro, su independencia de criterio, su diligencia en el trabajo y la ética aplicada en el mismo y, rápidamente, pusieron sus conocimientos técnicos a la altura de los de los *chartered accountants* británicos e, incluso, innovaron en aplicar una metodología del trabajo de la auditoría diferente, a fin de adaptarse a las necesidades específicas del tamaño de los trusts que se crearon al final del siglo XIX en su país.

Ello era lógico, dado que el enfoque detallado y exhaustivo del trabajo de auditoría aplicado por los *chartered accountants* británicos era inaplicable a los grandes conglomerados industriales norteamericanos, debiendo ceñirse necesariamente a la aplicación del muestreo de las partidas más relevantes y representativas, por cuestión de tiempo y de coste. De otra manera, su trabajo hubiese sido imposible y, con el tiempo, inútil.

TABLA 3. Algunos consorcios industriales tempranos

Compañía	Creación		Fábricas Contraladas	Capitalización Total
	Estado	Fecha		
Standard Oil Co.	N.J.	1899	400	45.000.000
Amalgamated Copper Co.	N.J.	1899	11	17.500.000
American Smelting and Refining	N.J.	1899	121	201.550.400
Consolidated Tobbaco Co.	N.J.	1901	155	145.000.000
United States Steel Corp.	N.J.	1901	785	1.319.000.000
International Mercantile Marine Co.	N.J.	1902	6	170.786.000

↑ Fuente: "A critical evaluation of comparative financial Accounting Thought in America 1900 to 1920". Gary John Previts. 1972, p.71.

James T. Anyon, *chartered accountant* británico afincado en EE. UU desde octubre de 1886 hasta su fallecimiento en el año 1929 y que, por tanto, vivió de cerca y en primera persona los primeros tiempos de la profesión de los *public accountants* en dicho país, en su famoso libro "Recollections..." explica sus impresiones personales sobre aquellos primeros tiempos, incluyendo su opinión personal sobre algunos *public accountants* que conocía, que no tienen desperdicio.

Hemos creído conveniente exponerlas, teniendo en cuenta, por supuesto, que se trata de la opinión de un *chartered accountant* británico, preparado y riguroso, con experiencia en Gran Bretaña por haberse formado en dicho país, que podía comparar perfectamente la situación de la auditoría de cuentas entre ambos países en cuanto a la formación y conocimientos de sus miembros, la metodología de trabajo que utilizaban, la ética aplicada y la seriedad con que trataban los trabajos que les encargaban sus clientes. Su opinión es fuerte, razón por la cual advertimos a los lectores. Sus impresiones rezan así:

"... puede ser interesante estudiar la personalidad y el estatus de los hombres entonces involucrados en la profesión para compararlos con los que la practican en estos momentos. Pueden dividirse en 2 clases: la primera, referida a unos pocos que destacaban visiblemente sobre el resto en integridad y competencia, hombres imbuidos del espíritu de la profesión y que, por mentalidad y experiencia, habían aprendido y adquirido todo lo que se debía saber para ejercer la profesión, tal como se entendía y practicaba en aquel tiempo. Considero que el primero de ellos era John Heins, de Filadelfia, un hombre que era "accountant" por instinto natural, confiable, dedicado y un caballero. George H. Church, de Nueva York, era de la misma clase. James Yalden era un buen "accountant". El Sr. McLaughlin, de Boston, el Sr. Veysey y el Sr. Haskins, de Nueva York, poseían excelentes cualidades profesionales. Naturalmente, había algunos más con un cierto grado de competencia y dedicación, cuyos nombres no es preciso mencionar. La segunda clase era, de lejos, la más numerosa y muy variada en cuanto a personalidad y posición.

Aunque lleno de celo y de ambición por sobresalir, el hombre medio de esta clase carecía de personalidad y de capacidad de impresionar. Fallaba en transmitir al hombre de negocios la convicción de que era un experto en su profesión, o de que era especialmente experto en algo. Conocía su negocio de una manera simple y elemental, poseía pocas ideas y poca o ninguna visión. Ciertamente, amaba lo que consideraba su vocación en la vida y tenía un sentimiento intuitivo de que cualquier día sus servicios serían reconocidos por el público de una manera evidente. Sentía, en todo caso, que formaba parte de una clase mucho más alta que el habitual contable, aunque este último, por su parte, tenía el sentimiento de que el anterior no era mucho mejor que él y, de muchas maneras, no tan bueno. Al hombre de esta clase le gustaba discutir sobre su negocio con colegas contables y normalmente insistía en pequeños problemas con que se encontraba en su práctica diaria. Pero se trataba, fundamentalmente, de problemas contables que no tenían nada que ver con las preguntas más relevantes, teóricas o prácticas que constantemente preocupaban a los miembros de la profesión en aquellos días.

Estos señores profesionales eran usualmente conocidos por el público en general como “expertos” o “expertos contables” y algunas veces como “verificadores”. Era bastante habitual anunciarse diariamente en los periódicos y revistas y dichos anuncios decían, más o menos, lo siguiente: John Doe, experto contable, se preparan libros y se cuadran, se analizan las cuentas enredadas y algo similar. La palabra “enredado” parecía una palabra favorita que se utilizaba y aparecía muy frecuentemente en estos anuncios. No obstante, los hombres de negocios generalmente no consideraban a estos nuevos “expertos” ni el servicio que anunciaban. En caso de que se tuviese que resolver un problema contable importante, el hombre de negocios medio iría a menudo a su abogado o, mejor aún, si fuese más barato, a su banquero y obtendría los servicios de uno de los empleados del banco. El público en general no estaba particularmente impresionado con estos expertos y, por su parte, los bancos hacían muy poco o ningún uso de sus servicios, mientras que los abogados los miraban más como intrusos en sus propios asuntos, que tenían que preservar, ya que los abogados en aquellos tiempos intentaban hacer trabajos especiales en temas contables que recaían en los miembros de nuestra profesión.

En el período inicial del cual estoy escribiendo y durante un año o dos después, la profesión no avanzó en el favor público de una manera significativa. Progresó en algo, pero no de una manera y a un nivel en absoluto proporcional a los deseos de aquellos que se dedicaban a su práctica. La razón de ello creo que fue, en parte, culpa de los profesionales y, en parte, culpa del público. Los primeros parecían ser incapaces, principalmente, debido a su conocimiento limitado, de convencer al segundo de que los servicios de auditoría eran diferentes de los referentes a la teneduría de libros y el público, por su parte, no mostraba ninguna disposición para ser convencido de que la profesión de auditor de cuentas era, de hecho, una necesidad.

Fue, por tanto, no solo el carácter, así como la falta de conocimientos por parte de la mayoría de auditores, lo que tendió a retrasar el avance de la profesión en favor del público, sino otra cosa de igual importancia, a saber: que los practicantes parecían incapaces de crear en la mente del hombre de negocios la fe y la confianza en su integridad y honestidad que constituían la esencia de la profesión en esos días. Y existía alguna razón para ello.

Me siento libre para afirmar que, en aquellos tiempos, muchos practicantes parecían no ser conscientes de la responsabilidad que tenían ante su profesión o ante terceras partes que podrían ser llamadas a actuar en función de los resultados de su trabajo. No se consideraban obligados a la verdad y a la precisión en el mismo grado o alcance que sus colegas auditores de estos días. En nuestros días, resulta muy gratificante y satisfactorio ver lo cuidadosos y minuciosos que son los auditores, en general, con la presentación de los resultados de su trabajo y cuán estrictamente se adhieren a la verdad y a la precisión, independientemente del resultado o de cualquier consideración externa. No era así del todo en los primeros tiempos. No era raro encontrar auditores que “estiraban un punto” a favor de sus clientes (principalmente, en asuntos relacionados con la preparación de estados contables para presentarlos a bancos o para la venta de un negocio) para mostrar una situación financiera más favorable que la que tenían realmente; y, en muchos casos, los clientes esperaban que ellos lo hicieran así.

Es interesante señalar las calificaciones del practicante medio en aquellos viejos tiempos a la vista de los requerimientos de la contabilidad moderna. Sus calificaciones eran simples y restringidas comparadas con los complejos y avanzados conocimientos del accountant. Cuestiones tales como, por ejemplo, los principios del coste, los fondos para reducir o amortizar las obligaciones financieras (sinking funds), reservas, beneficios no distribuidos, primas de emisión, activos fijos y líquidos, cargos contra capital e ingresos, capital invertido, capital corriente, agotamiento, amortización, etc., eran entendidos muy indefinidamente y, como regla, eran considerados asuntos que caían dentro del alcance de la práctica del accountant. Incluso, el importante tema de la amortización era dudoso y fallaba en ser tratado de cualquier manera, pero no de modo científico.” (Anyon, James T. 1925 (b), p. 85)

Sin duda alguna, no es nada extraño que dichas impresiones estén reproducidas en muchos libros publicados en EE. UU., dado que reflejan la situación existente en aquellos días. La auditoría de cuentas estaba en su infancia en dicho país, mientras que en el Reino Unido llevaba años de vuelo y, por tanto, sus practicantes poseían una formación y conocimientos que, por lógica, no existían en EE. UU.

Señalar que las impresiones u opiniones de Anyon son profundas y cubren aspectos muy variados de la práctica de la auditoría de cuentas en EE. UU., conocimientos, mentalidad y comportamiento de los *public accountants* norteamericanos de aquellos días. En sus “Reminiscences of Early Days of the Accounting Profession in Illinois”, su autor, Ernest Reckitt,

también británico como Anyon, retrata perfectamente la personalidad de Anyon, manifestando textualmente lo siguiente: “El Sr. Anyon era un hombre, tal como pueden recordar los miembros más viejos de nuestra profesión, de gran iniciativa, energía y habilidad. Su historia fue escrita con un estilo que hace que su libro pueda ser leído con placer, indicando sentido del humor y una aguda percepción de los defectos de nuestra profesión en los primeros tiempos.” (Reckitt, Ernest. 1953).

Por tanto, a nuestro juicio, Reckitt refuerza la idea de que las opiniones expresadas por Anyon reflejaban la realidad de la situación existente, puesto que de una manera política y elegante -tal como saben hacer muy bien los británicos-, afirma que los comentarios de Anyon en su libro indican sentido del humor y una aguda percepción de los defectos de nuestra profesión en los primeros tiempos, por lo que concluimos, por obvio, que acepta lo que dice sin reservas, al no manifestar que sus afirmaciones sean erróneas, que estén fuera de lugar y de contexto, que estén expresadas de una manera beligerante o radical o, simplemente, que no está de acuerdo con ellas.

Sin embargo, para ser lógicos y justos en relación con lo que Anyon manifiesta, hay que reconocer y aceptar que cuando una profesión inicia su andadura, tal como era el caso de la nueva profesión de *public accountant* en EE. UU. en aquellos días, siempre existen defectos de diversa índole, porque somos humanos y las cosas se mejoran y perfeccionan con el tiempo con experiencia, buena voluntad y madurez. E incluso también existen defectos cuando una profesión está en su madurez, porque siempre hay muchos aspectos a mejorar.

Estos defectos o deficiencias, que de bien seguro existían, quedaron superados cuando dicha profesión alcanzó su velocidad de crucero con el tiempo. Hay que decir que en EE. UU. tuvieron que pasar bastantes años para ello, conforme iremos comentando en libros posteriores.

Esto último podemos acreditarlo personalmente también por nuestra experiencia en España, si bien, afortunadamente, los defectos de aquella fase inicial de desarrollo de la profesión de *public accountant* en EE. UU. están superados con creces para todos, es decir, tanto para los *chartered accountants* británicos (CA o FCA), los *certified public accountants* (CPA) norteamericanos y los auditores de cuentas españoles. La profesión de auditor de cuentas en estos tres países ha ido madurando significativamente con los años y muchos de los errores e imperfecciones existentes en sus inicios han desaparecido totalmente de la faz de la tierra. En la actualidad, a nuestro criterio, los retos de esta profesión son otros y, si se nos permite, bastante complejos.

3 Creación del *Institute of Accounts* en 1882, en Nueva York

Previamente a la creación de la American Association of Public Accountants (AAPA) -antecesora del actual American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), o Instituto Americano de Auditores de Cuentas para entendernos- en diciembre de 1886 en la ciudad de Nueva York, existían otras asociaciones en diferentes ciudades de EE. UU. que agrupaban a personas dedicadas a la contabilidad, profesores de esta disciplina, empresarios que estaban interesados en la misma y también algunos public accountants. En el cuadro 5 siguiente se detallan 16 de estas asociaciones o entidades, indicando su ubicación, el nombre de la asociación o sociedad, la fecha de su creación y el número de miembros que tenían en una fecha determinada.

CUADRO 5. Asociaciones relacionadas con contabilidad creadas en los Estados Unidos de América entre 1874 y 1889

Localización	Nombre	Fecha de creación	Número de miembros
Philadelphia	Bookkeepers Beneficial Association	Nov. 14, 1874	73
New York	Institute of Accounts	Apr. 11, 1882	304
St. Louis	Office Mens Club	Apr. 2, 1883	76
Chicago	Institute of Accounts	Apr. 17, 1883	27
Cleveland	Accountants & Bookkeepers Association	Oct. 28, 1885	31
Boston	Bookkeepers Association	Jan. 11, 1886	7
Columbus	Office Mens Club	Jan. 27, 1887	4
Dayton	Bookkeepers Association	Apr. 8, 1887	5
Hannibal	Office Mens Association	May 25, 1887	1
Kansas City	Association of Accountants	1.887	2
Pittsburgh	Bookkeepers Association	1.887	6
Detroit	Inst. of Acct. & Bkprs.	June 1888	5
Chicago	Bookkeepers Association	Nov. 1888	11
San Francisco	Bookkeepers Association	Jan. 30, 1889	2
Buffalo	Bookkeepers Association	May 1889	1
Memphis	Accountants Association	May 1889	1

↑ Fuente: " The American Association of Public Accountants: Its First Twenty Years 1886-1906". Norman E. Webster, 1954, p.10.

Por su importancia, por el elevado número de sus miembros, destaca el Institute of Accounts and Bookkeepers ubicado en la ciudad de Nueva York -la capital de los negocios de los Estados Unidos de América-, creado en 1882, que cambió de nombre el 23 de junio de 1886 por el de Institute of Accounts, con el que es conocido.

La creación del Institute of Accounts fue estimulada por varias editoriales en la revista estadounidense *The Book-Keeper*, fundada en el año 1880, cuyo editor Selden R. Hopkins, fue realmente su *alma mater*.

Hopkins, un *public accountant* publicó en el primer periódico sobre contabilidad en EE. UU. titulado *The Book-Keeper*, ubicado en Nueva York, la idea de su creación e hizo los esfuerzos necesarios para llevarlo a cabo, consiguiendo finalmente su objetivo.

Los objetivos del citado Institute of Accounts, según sus estatutos, fueron los siguientes:

“la elevación de la profesión y el avance intelectual y mejora de sus miembros:

- 1º. Mediante la discusión en sus reuniones de conocimiento técnico y práctica comercial.
- 2º. Ayudando a sus miembros en la realización de sus responsabilidades profesionales y sociales.”
(Webster, Norman E. 1941, p. 443).

El Instituto se consideraba a sí mismo una asociación sinónimo de capacidad profesional y eficiencia práctica, evidentemente una opinión muy positiva de sí mismo. Lo que sí debe quedar claro es que se trataba de una organización educativa en relación con la contabilidad, convirtiéndose en un fórum educativo en temas contables para sus miembros.

Sus miembros se dividían en tres clases: asociado, contable certificado y *fellow*. Cuando se crearon estas categorías el examen inicial que se venía realizando se anuló y se estableció que los exámenes solo se realizasen para las dos categorías superiores. Los *certified accountant* (contable certificado) podían usar después de su nombre las iniciales C.A. y los fellows F.I.A. también después de su nombre. En sus inicios, para poder ingresar en el Institute el solicitante debía acreditar que poseía experiencia práctica como contable o, en su caso, un dominio de la contabilidad y tenía que superar un examen ante un comité designado al efecto tanto de sus conocimientos contables como acreditar su calificación moral. Posteriormente, esta situación cambió, siendo requerido el examen únicamente para las dos categorías superiores. Por tanto, la realización de dicho examen sobre temas contables fue 14 años anterior al examen requerido por la ley de regulación de la profesión de auditor de cuentas en el estado de Nueva York del año 1896, para obtener el certificado de *certified public accountant* (CPA).

El hecho de que algunos miembros del Institute of Accounts se identificasen en sus tarjetas personales como C.A. o F.I.A. después de sus nombres, fue altamente criticado por algunos miembros de la American Association of Public Accountants (AAPA). Su crítica y desacuerdo procedían de la similitud que manifestaban tenía la designación de C.A. con la de *Chartered Accountant* que tenían los miembros tanto del Institute of Chartered Accountants of Scotland como del Institute of Chartered Accountants in England and Wales, por lo que ello podía ser confuso y mal interpretado.

Incluso dos miembros de la AAPA, concretamente Frank Broaker y su socio Richard Marvin Chapman se quejaron ante Melvil Dewey, secretario del Consejo Directivo de la Universidad del Estado de Nueva York, manifestando que ello generaba confusión.

En relación con el primero de sus objetivos, el Institute of Accounts cumplió perfectamente su misión, dado que las reuniones técnicas sobre diferentes temas de contabilidad o relacionadas fueron numerosas, finalizando con un debate, persiguiendo elevar los conocimientos

y la práctica profesional de sus miembros. Algunas de las ponencias impartidas lo fueron por miembros que eran public accountants, que después de la constitución de la AAPA en 1886 muchos se afiliaron a la misma, y después de la promulgación de la ley de 1896 en el estado de Nueva York que reguló la profesión de *certified public accountant* consiguieron dicho certificado profesional.

Seguidamente, detallamos los nombres de varios de sus miembros que posteriormente se afiliaron a la AAPA y algunos, incluso, obtuvieron el certificado profesional de *certified public accountant* (CPA).

- William J. Calhoun, miembro del Consejo Directivo de la AAPA.
- William Henry Veysey, miembro del Consejo Directivo y secretario de la AAPA.
- Walter Hugh Peyton Veysey, hijo del anterior, más tarde CPA n° 192 por Nueva York.
- Charles E. Cady, más tarde CPA n° 123 por Nueva York.
- Edward T. Cockey, más tarde CPA n° 91 por Nueva York.
- Charles Dutton, más tarde CPA n° 180 por Nueva York.
- Joseph Hardcastle, más tarde CPA n° 104 por Nueva York.
- Henry Harney, más tarde CPA n° 18 por Nueva York.
- William Bainbridge Jaudon, más tarde CPA n° 95 por Nueva York.
- Anson O. Kittredge, más tarde CPA n° 121 por Nueva York.
- Charles Ezra Sprague, más tarde CPA n° 11 por Nueva York.
- Frederick W. Child, más tarde CPA n° 4 por Connecticut.
- Selden R. Hopkins, más tarde CPA n° 124 por Illinois.
- William T. Simpson.
- Farquhar J. MacRae, más tarde CPA n° 23 por Nueva York.
- Sidney Eugene Sargent, más tarde CPA n° 28 por Nueva York.
- John Hourigan, más tarde CPA n° 19 por Nueva York.
- Charles Waldo Haskins, más tarde CPA n° 6 por Nueva York.
- John Rice Loomis, más tarde CPA n° 51 por Nueva York.
- Anson O. Kittredge, más tarde CPA n° 121 por Nueva York.

Señalamos que dos de los miembros citados, concretamente, Charles Ezra Sprague y Henry Harney, fueron presidentes del Institute of Accounts antes del 31 de diciembre de 1896, que es la etapa que estamos analizando. No es de extrañar que cuando en el año 1900 abrió las puertas The New York School of Commerce, Accounts and Finance de la Universidad del Estado de Nueva York, cuyo primer decano fue Charles Waldo Haskins, miembro del Institute of Accounts, una buena parte de los profesores de contabilidad de dicha nueva facultad provinieran del Institute of Accounts.

“El Institute of Accounts continuó en el siglo XX y el 15 de marzo de 1940 sus dos miembros supervivientes se fusionaron con el American Institute of Accountants” (Webster, Norman E. 1954, p. 14).

4 Constitución de la *American Association of Public Accountants* (AAPA) en 1886, en Nueva York

Existen opiniones diversas en cuanto a hechos y fechas en que se desarrollaron acontecimientos que condujeron a la creación de la American Association of Public Accountants (AAPA), primera organización profesional que agrupó en exclusiva a los entonces denominados *public accountants*, más tarde *certified public accountants* - auditores de cuentas norteamericanos-, razón por la cual intentaremos, siempre obviamente, en base a la información escrita existente, dilucidar lo más aproximadamente posible lo que sucedió.

Los documentos más fiables y conocedores de este tema son los aportados, entre muchos otros, por James T. Anyon (1925 (a)), George Wilkinson (1903 y 1927), Joseph E. Sterrett (1922) y Norman E. Webster (1954), que son los que utilizaremos para describirlo.

“En 1886, el Sr. Francis tuvo varias conferencias en su oficina con los Sres. Heins, Vollum y Brown⁹ diseñando un plan de organización para su protección mutua y beneficio. El plan consistía en organizar una sociedad y buscar una autorización legal de una institución educativa, bajo la ley de Pensilvania. La sociedad sería denominada ‘Institute of Chartered Accountants’.

Los objetivos principales de la citada sociedad serían: elevar el estatus y el avance de los intereses de los *public accountants*, dirigir la atención a las ventajas inherentes y las salvaguardas correspondientes; la auditoría y el ajuste de los libros y cuentas por personas debidamente competentes y con experiencia como *public accountants* y conseguir una reputación personal.

Fue en el mes de diciembre de 1886 cuando el Sr. Edwin Guthrie, *Fellow Chartered Accountant* de Manchester, que estaba de visita en la ciudad de Nueva York por asuntos de negocio de su sociedad de auditoría, aceptó la invitación del Sr. Heins para visitar Filadelfia, en orden a discutir el plan comentado previamente.

El Sr. Heins presentó al Sr. Guthrie al Sr. John W. Francis y, conjuntamente, estos tres pioneros comentaron el plan diseñado en Filadelfia para la creación de una sociedad en dicho estado.

El Sr. Guthrie aconsejó al Sr. Heins y al Sr. Francis utilizar cualquier otro nombre que no fuese el de ‘*chartered accountant*’ porque, matizó, podría entrar en conflicto con el uso de dicho título en este país por los auditores ingleses y escoceses que visitan los Estados Unidos por cuestiones profesionales. Esto sería una objeción seria en aquellos días, dado que los encargos más importantes y difíciles confiados a los *public accountants* en aquellos días se concedían a los visitantes *chartered accountants* británicos. Exceptuando este punto, el Sr. Guthrie, teniendo en cuenta el éxito conseguido por la organización en Inglaterra (en 1880) al conseguir el Instituto de Chartered Accountants en Inglaterra y Gales su legalización mediante una Carta Real, les aconsejó encarecidamente la constitución de una asociación a nivel nacional, en vez de una a nivel estatal.

A su vuelta a Nueva York, el Sr. Guthrie explicó a su socio (el Sr. James Thornley Anyon) su experiencia en Filadelfia. Debe recordarse que le dijo que le había sido posible encontrar, por lo menos, dos accountants en la Ciudad del Amor Fraternal.” (Wilkinson, George. 1927 (V. 44, p. 162).

9 Todos ellos residentes en Filadelfia, Pensilvania. El estado de Pensilvania fue uno de los que germinó, en el período que estamos analizando, un conjunto de public accountants enamorados de su profesión que contribuyeron enormemente a su avance en los Estados Unidos de América. Destacar, de entre ellos, a John W. Francis; John Heins; Charles N. Vollum; Lawrence F. Brown; William M. Lybrand; T. Edward Ross; Adam A. Ross, y Robert H. Montgomery, algunos de los cuales serán citados más adelante.

Sigamos ahora la continuación de dicha historia, consistente en las acciones que decidieron tomar Edwin Guthrie y James T. Anyon, ambos británicos y *chartered accountants*, a fin de intentar organizar la profesión de auditor de cuentas en los Estados Unidos de América de manera similar a la existente en Gran Bretaña, tanto en Escocia como en Inglaterra y Gales. En este punto es relevante conocer el estado de la profesión en aquella época en EE. UU., en las propias palabras de Anyon:

“Una visión general de la situación, sin embargo, evidenció pronto el hecho aparente de que estas condiciones existían aquí solamente con un alcance limitado, dado que la profesión de public accountant se encontraba en su infancia y era poco conocida o entendida como una profesión distinta.

Como cabría esperar en tales circunstancias, la idea de mi jefe era descubrir y conocer a los hombres involucrados en la profesión y conocer la naturaleza y la calidad del trabajo que desarrollaban. Con este objetivo a la vista, busqué todas las fuentes disponibles a partir de las cuales obtener la información requerida. Un cuidadoso examen de los registros de la ciudad de Nueva York, el escrutinio de la publicidad en la prensa financiera, consultas a varios hombres de negocios a los que había conocido y, por último, una conversación con los abogados de nuestra sociedad con la esperanza de obtener algo de luz sobre el asunto, pronto constataron que había muy pocas personas que practicaran la profesión -no más de las que pueden contarse con los dedos de una mano-. Había una sociedad de auditoría denominada Veysey & Veysey con una plantilla de dos o tres ayudantes, otra con el nombre de James Yalden & Co., un hombre llamado Louis M. Bergtheil, otro llamado H. M. Tate y otro George H. Church. En Filadelfia, John Heins parecía ser el único representante de la práctica pública de accountant. En Boston, un hombre llamado R. McLoughlin desempeñaba un papel similar. Estos, junto con otros pocos a quienes entonces no había descubierto, parecían ser los únicos exponentes y representantes, en este gran país, de una profesión que en relativamente pocos años iba a convertirse en muy importante y esencial para el mundo de los negocios.

El siguiente paso fue ponerme en contacto con todos estos hombres, haciéndolo bien personalmente bien por carta, explicándoles a cada uno de ellos que acababa de llegar a este país, desde el otro lado, para escogerles para organizar la profesión de auditor, pues estaba seguro de que a ellos les gustaría ser mucho más conocidos, entendidos y reconocidos por el público y, con este objetivo, les sugerí que sería deseable para ellos reunirse conmigo y con el Sr. Guthrie un día concreto en nuestras oficinas, situadas en el número 45 de la calle William, para discutir el tema. Todos mostraron el máximo entusiasmo e interés en la propuesta y estuvieron de acuerdo en asistir a la reunión.

En la tarde del día acordado, los señores invitados llegaron a la hora citada. Los asistentes presentes eran seis o siete, incluyendo al Sr. Heins que, expresamente, había viajado desde Filadelfia para asistir a la reunión. No todos eran accountants practicantes, pero todos mostraron un interés decidido en el tema objeto de la reunión. Uno de ellos era el coronel C. E. Sprague, presidente del Dime Savings Bank, ubicado entonces en la calle 31 de Broadway, de Nueva York. El coronel Sprague era un enamorado de cualquier tema relacionado con la contabilidad y se tomaba un gran interés en los avances de la profesión. Otros mencionaron que eran accountants pero que no ejercían en la práctica pública. La situación parecía original y, al mismo tiempo, interesante para los presentes y, en general, había una sensación de expectativa de lo que era aparente.

Después de las presentaciones formales de cada uno de los presentes y al Sr. Guthrie, la reunión se inició. Se pidió al Sr. Guthrie que la presidiese y a mí que actuase de secretario de la reunión. El Sr. Guthrie amablemente aceptó e inmediatamente manifestó lo siguiente:

Que era un placer para él poder visitar, de nuevo, este país por cuestiones de negocio de su sociedad de auditoría; que era un privilegio para él tener la oportunidad de conocer a los “accountants” que ejercían en Nueva York y en otras ciudades; que, no obstante, lamentaba descubrir que la profesión no había progresado, de hecho, en cuanto a reconocimiento público o de cualquier otra forma desde la última vez que estuvo aquí; que, por el contrario, en Inglaterra la profesión se encontraba en un nivel muy alto, reconocida como una de las profesiones líderes -empresas, corporaciones, bancos, ferrocarriles y otras entidades financieras y comerciales requieren los servicios de los auditores de cuentas en todas las fases de su actividad-; que los esfuerzos de los “accountants” que ejercen en este país deberían dirigirse a lograr una situación parecida y que pensaba que alguna institución u organismo similar a los existentes en el otro lado, por ejemplo, el Institute of Chartered Accountants in England and Wales, podría empezar a funcionar aquí con normas bajo las cuales auditores competentes podrían ejercer y ser reconocidos por el público como profesionales totalmente cualificados para ello.

Es innecesario mencionar que las observaciones del Sr. Guthrie fueron escuchadas con gran atención y, todos, libremente, admitieron que su exposición representó el inicio de una nueva vida y entusiasmo y un muy buen deseo para lograr cosas más grandes. La reunión entonces se convirtió en hablar de negocios y discusión, y finalmente se propuso una resolución por el Sr. Heins en el sentido de que los accountants presentes deberían formar entre ellos una asociación para el avance y protección de los intereses de la profesión, y de que la calificación para ser miembro debería ser la habilidad y moralidad para practicar de cara al público.

Esta moción fue secundada y posteriormente se propuso (y yo tuve el placer de hacer dicha propuesta) que el nombre de esta asociación debería ser American Association of Public Accountants. Esta resolución fue aprobada unánimemente y de esta manera se creó, en el mes de diciembre de 1886, la primera corporación organizada de accountants profesionales (más tarde denominados certified public accountants, o auditores de cuentas en España) en los Estados Unidos de América.” (Anyon, James T. 1925 (a) p. 6).

Recapitulemos muy sintéticamente lo hablado y acordado en la citada reunión, según Anyon:

1. Dicha reunión se celebró el miércoles día 22 de diciembre de 1886. Anyon no indica el día concreto del mes de diciembre de dicho año y, en otro apartado del mismo artículo, cita concretamente que se realizó el día 23 de diciembre, cuando la fecha real fue el día 22. Este es un dato que está perfectamente contrastado.
2. Anyon matiza que la profesión de *public accounting* en los Estados Unidos de América se encontraba en su infancia y era poco conocida o entendida como una profesión distinta, lo cual era totalmente cierto en aquellos días.
3. Es incorrecta la afirmación efectuada por Anyon en el sentido de que en el momento de realizar la reunión del 22 de diciembre de 1886 existían en los Estados Unidos de América únicamente dos sociedades de auditoría (Veysey & Veysey y James Yalden & Co.) y un número muy limitado de practicantes individuales (Louis M. Bergtheil; H. M. Tate; George H. Church en Nueva York; John Heins en Filadelfia y Rodney McLoughlin en Boston), dado que practicantes individuales existían muchos más pero, por la razón que sea, Anyon desconocía su existencia. Por ejemplo, Anyon no cita en su relación a John W. Francis, de Filadelfia -que actuaba como *public accountant* desde 1869-, ni de Charles N. Vollum y Lawrence F. Brown, con quien su socio, Edwin Guthrie, tuvo una reunión en Filadelfia junto con John Heins, tal como hemos comentado anteriormente.
4. Anyon manifiesta que a la reunión asistieron seis o siete presentes, incluyendo al Sr. Heins, que había viajado para tal propósito desde Filadelfia, y también el coronel Charles Ezra Sprague. No cita específicamente al resto de asistentes con nombres y apellidos y ello lo consideramos de vital importancia por el hecho de que en dicha reunión se creó formalmente -privadamente, por supuesto, de momento- la American Association of Public Accountants (AAPA), siendo ello pura historia, al ser sus miembros los fundadores directos de dicha asociación. El hecho de que no los cite se debe, probablemente, a que su artículo lo publicó en el año 1925 y, por tanto, habían transcurrido 39 años desde dicha reunión y ya no recordaba los nombres de todas las personas asistentes a la misma.

Los miembros que asistieron a dicha reunión y que fueron los fundadores de la American Association of Public Accountants (AAPA) -en la actualidad American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)-, se detallan en el cuadro 6:

CUADRO 6. Fundadores de la American Association of Public Accountants (AAPA) en la reunión del día 22 de diciembre de 1886

1. Edwin Guthrie	Nacido en Londres. Fellow Chartered Accountant (FCA) del Institute of Chartered Accountants in England and Wales, del que fue miembro fundador en 1880. Socio de la sociedad de auditoría británica Thomas, Wade, Guthrie & Co., con oficinas en Londres y Manchester y también de la sociedad de auditoría norteamericana. Fue presidente en los años 1884-85 y también en 1898-99 de la Manchester Society of Chartered Accountants, de la que fue miembro de su consejo hasta su muerte.
2. James Thornley Anyon	Nacido en Inglaterra. Chartered Accountant (CA). Socio desde el 1 de enero de 1887 de la sociedad de auditoría norteamericana Barrow, Wade, Guthrie & Co. Se quedó a vivir en los Estados Unidos de América el resto de su vida. En 1896 obtuvo el certificado profesional de Certified Public Accountant (CPA) por el estado de Nueva York con el N° 31.
3. Edward Henry Sewell	Nacido en Inglaterra. Actuario. Más adelante fue socio de la sociedad de auditoría norteamericana Barrow, Wade, Guthrie & Co. Volvió a Inglaterra en 1891.
4. Charles Ezra Sprague	Nacido en Nueva York. Obtuvo su licenciatura y master en el Union College. Presidente del Union Dime Savings Bank en Nueva York desde 1892. Practicante individual como accountant. Fue presidente del Institute of Accounts de Nueva York. En 1896 obtuvo el certificado profesional de Certified Public Accountant (CPA) por el estado de Nueva York con el N° 11.
5. William Henry Veysey	Nacido en Inglaterra. Trabajó como accountant en su país. Practicante individual como public accountant en Nueva York desde 1866. Socio de la firma Veysey & Fabian y posteriormente socio de Veysey & Veysey. Fue miembro del Institute of Accounts en Nueva York.
6. Walter Hugh Peyton Veysey	Nacido en Jersey City, Nueva Jersey. Hijo del anterior. Trabajó con su padre llegando a ser socio de la firma Veysey & Veysey. Fue miembro del Institute of Accounts de Nueva York. En 1901 obtuvo el certificado profesional de Certified Public Accountant (CPA) por el estado de Nueva York con el N° 192.
7. James Yalden	Nacido en Londres. Trabajó en Inglaterra con accountants. Creó su propia sociedad de public accountants en Nueva York en 1876. Posteriormente fue socio de su sociedad con otros con diferentes nombres. En 1898 obtuvo el certificado profesional de Certified Public Accountant (CPA) por el estado de Nueva York con el N° 138.
8. William B. Jaudon	Fue miembro del Institute of Accounts de Nueva York.
9. J. Roderick Robertson	Nacido en Escocia. Trabajo como aprendiz de accountant en Gran Bretaña. Practicante individual como public accountant.
10. F. N. Hall	La única información de que disponemos es que era practicante individual como public accountant.
11. Robert Lethbridge Fabian	Nacido en Inglaterra. Fue contable. Socio de la firma Veysey & Fabian, Accountants en Nueva York y posteriormente practicante individual. Fue el primer presidente de la AAPA.
12. John Heins	Nacido en Filadelfia. Fue practicante individual como public accountant y posteriormente socio de su firma con otros. Fue vicepresidente y posteriormente presidente de la AAPA. En 1899 obtuvo el certificado profesional de Certified Public Accountant (CPA) por el estado de Pensilvania con el N° 5.

↑ Fuente: Varios documentos.

Inmediatamente después de la creación de la AAPA, sus fundadores se pusieron inmediatamente en marcha para iniciar los trabajos necesarios para desarrollarla. Lo primero que hicieron fue crear un comité de organización, encargado de redactar sus normas de funcionamiento y sus estatutos. Este comité estaba integrado por los cinco miembros siguientes: Edwin Guthrie, Robert L. Fabian, James Yalden, James T. Anyon y William H. Veysey, acordando que se reunirían el miércoles día 29 de diciembre de 1886. Edwin Guthrie preparó un borrador que presentó en la citada reunión del día indicado, que fue debatido y corregido en lo que se estimó conveniente. Acordaron someterlo a una reunión de la Junta General de la Asociación a celebrar el día 17 de enero de 1887.

La indicada Junta General debatió, corrigió y finalmente aprobó el borrador de los estatutos, salvo los pequeños cambios que la Junta de Gobierno pudiera introducir en cuanto a la mejora de la redacción, y eligió la primera Junta de Gobierno de la Asociación, compuesta por 16 miembros, detallados en el cuadro 7.

CUADRO 7. Primera Junta de Gobierno de la American Association of Public Accountants (AAPA), elegida en la Junta General de 17 de enero de 1887

1.	Robert L. Fabian	(británico)	Presidente
2.	John Heins	(norteamericano)	Vicepresidente
3.	James T. Anyon	(británico)	Secretario
4.	William H. Veysey	(británico)	Tesorero
5.	Walter H.P. Veysey	(norteamericano)	Consejero
6.	James Yalden	(británico)	Consejero
7.	Charles H. W. Sibley	Se desconoce	Consejero
8.	Edward H. Sewell	(británico)	Consejero
9.	Mark C. Mirick	(norteamericano)	Consejero
10.	Rodney McLaughlin	(norteamericano)	Consejero
11.	George H. Church	(norteamericano)	Consejero
12.	Louis M. Bergtheil	(británico)	Consejero
13.	William M. Brooks	(británico)	Consejero
14.	William J. Calhoun	(británico)	Consejero
15.	James Cox	(irlandés)	Consejero
16.	John W. Francis	(norteamericano)	Consejero

↑ Fuente: "The American Association of Public Accountants: Its First Twenty Years 1886-1906". Norman E. Webster, 1954, p. 33.

Posteriormente, vinieron los esfuerzos de la Junta de Gobierno para incrementar el número de los miembros de la Asociación, un tema harto difícil dado que, al tratarse de una asociación privada de una profesión todavía no reconocida y regulada oficialmente, los esfuerzos realizados cayeron lamentablemente en saco roto, siendo muy difícil encontrar personas que quisieran entrar como miembros de la misma o que reuniesen los requisitos requeridos para ello.

En el cuadro 8 se detalla el número de miembros de la AAPA desde el momento de su creación hasta el año 1896, que es el período analizado en este libro.

CUADRO 8. Miembros de la American Association of Public Accountants (AAPA) desde 1887 hasta 1897

Fecha	Fellows	Asociados
1 enero 1887	26	-
1 enero 1888	30	7
1 enero 1889	25	7
1 enero 1890	25	6
1 enero 1891	25	6
1 enero 1892	26	6
1 enero 1893	42	13
1 enero 1894	48	17
1 enero 1895	33	9
1 enero 1896	27	5
1 enero 1897	61	11

↑ Fuente: "The American Association of Public Accountants: Its First Twenty Years 1886-1906". Norman E. Webster, 1954 p. 32.

El segundo tema importante a abordar fue legalizar la recién creada AAPA, un asunto evidentemente relevante y que debía hacerse. El certificado de constitución o acta de fundación o constitución fue realizado el 20 de agosto de 1887 y registrado oficialmente el 20 de septiembre de 1887. Por su importancia histórica, dado que representó la legalización de dicha Asociación de acuerdo con las leyes del estado de Nueva York, lo reproducimos textualmente en el cuadro 9.

CUADRO 9. Certificado de constitución de la American Association of Public Accountants (AAPA), de fecha 20 de agosto de 1887

Estado de Nueva York Ciudad y condado de Nueva York
Se hace saber que nosotros:
Robert L. Fabian, de la ciudad de Nueva York
James Yalden, de la ciudad de Nueva York
Wm. Calhoun, de la ciudad de Nueva York
Walter H.P. Veysey, de la ciudad de Nueva York
Mark C. Mirick, de la ciudad de Nueva York
Charles H. W. Sibley, de la ciudad de Nueva York
Rodney McLaughlin, de Boston, Mass
John Heins, de Filadelfia, Penn
siendo personas mayores de edad y ciudadanos de los Estados Unidos y la mayoría siendo ciudadanos del estado de Nueva York, deseando asociarnos con propósitos sociales y de beneficio, certificamos por escrito lo siguiente:

Primero: Que el nombre o título por el cual dicha sociedad deberá ser conocida legalmente es "The American Association of Public Accountants".

Segundo: El negocio y el objeto en particular es que los public accountants más competentes que ejercen en los Estados Unidos de América se asocien en una sociedad o gremio para su beneficio y ventaja mutuos los public accountants más competentes que ejercen en los Estados Unidos; y a través de esta asociación elevar la profesión de auditor de cuentas en general, y promover la eficiencia y utilidad de los miembros de la misma, obligando el cumplimiento de reglas estrictas de conducta como condición para ser miembro, y establecer un alto estándar de consecución profesional mediante educación general y conocimiento; y gestionar tal negocio como sea necesario y promover la organización y conducta de una asociación para los objetivos anteriores.

Tercero: El número de consejeros, directores o gerentes para gestionar la asociación serán ocho, y los nombres de los consejeros, directores o gerentes para el primer año de su existencia serán los siguientes: Robert L. Fabian, James Yalden, Wm. Calhoun, Walter H.P. Veysey, Mark C. Mirick, Charles H. W. Sibley, Rodney McLaughlin y John Heins.

Cuarto: El distrito en el que la principal oficina de tal compañía o asociación deberá ubicarse es en la ciudad, condado y estado de Nueva York.

En Testimonio de lo cual firmamos el presente certificado, en el día veinte de agosto del año mil ochocientos ochenta y siete.

(Firmado) J. Yalden,

John Heins,

Walter H.P. Veysey,

M. C. Mirick,

C. H. W. Sibley,

Robert L. Fabian,

Wm. Calhoun,

Rodney McLaughlin.

↑ Fuente: "History of Public Accounting in the United States". James Don Edwards. 2021. Libro por internet. Pág. 54.

Los lectores pueden comparar el contenido del certificado de constitución de la AAPA con el de la Royal Charter (Carta Real) de 11 de mayo de 1880 de creación del Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) en el cuadro 3, y sacar sus propias conclusiones.

En el momento de su legalización y de su registro definitivo en el mes de septiembre del año 1887, la AAPA tenía 31 miembros, de los cuales 24 eran fellows (numerarios) y 7 asociados, con el derecho de utilizar después de sus nombres las iniciales F.A.A. o A.A.A. Como puede verse, lo de fellows y asociados era una copia de lo existente en las organizaciones de *chartered accountants* británicas, antes detalladas.

Fellows eran los miembros de la Asociación que se habían inscrito en el primer momento y aquellos que habían suscrito su constitución y reglamento de funcionamiento, además de aquellos que habían practicado como *public accountants* durante un período de tres años antes de inscribirse en la Asociación. Asociados eran los miembros que habían superado el examen para ingresar en la Asociación.

A efectos comparativos y meramente informativos, The Society of Accountants in Edinburgh tenía 61 miembros cuando solicitó obtener una Carta Real en el mes de mayo de 1854, The Institute of Accountants and Actuaries in Glasgow tenía 49 miembros cuando solicitó lo mismo

y cuando The Institute of Chartered Accountants in England and Wales obtuvo la Carta Real el 11 de mayo de 1880, sus miembros ascendían a 587; en el año 1881 se incrementaron a 1.025, en 1891 eran 1.766, en 1901 eran 2.776, y en 1904 eran 3.177 (Brown, Richard. 1968. pp. 208 y 237). Conforme hemos comentado anteriormente, Gran Bretaña fue el primer país del mundo que organizó la profesión de auditor de cuentas y lo hizo porque, todo hay que decirlo, tuvo la suerte de que su legislación mercantil le aplanó extraordinariamente el camino, hecho que no ocurrió en EE. UU.

En la presentación del certificado de constitución de la AAPA) el 20 de agosto de 1887, James T. Anyon y William H. Veysey, (padre de Walter H.P. Veysey), personas que habían participado en su creación el 22 de diciembre de 1886, tanto Anyon como Veysey no pudieron hacerlo porque era necesario que tuvieran la nacionalidad norteamericana, y ellos la tenían británica.

Después de su legalización en el estado de Nueva York y de su registro público el 20 de septiembre de 1887, la AAPA se convirtió en la primera organización profesional norteamericana dedicada a la auditoría de cuentas (en la actualidad American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), con el objetivo de ser una corporación de ámbito nacional en EE. UU.

Después de su legalización, se celebró una Junta General de los miembros de la asociación el 8 de febrero de 1888, en la que fueron aprobados sus estatutos, seguida de la elección de una nueva Junta de Gobierno.

5 Creación en 1892 de la *New York School of Accounts*, en el seno de la Universidad del estado de Nueva York

Las dificultades para incrementar el número de miembros de la American Association of Public Accountants (AAPA) en los primeros años de su existencia, no disminuyeron la ilusión ni la voluntad de su Junta de Gobierno en avanzar en múltiples facetas de esta reciente corporación profesional.

Uno de los temas que generaba ilusión, entusiasmo y, porque no decirlo, también necesidad, era la conveniencia de ponerse en contacto con una universidad pública para poder educar en la misma a los futuros jóvenes que entrasen en la profesión de *public accountant*. Pensaban que era necesario y conveniente que los futuros *public accountants* poseyesen un título universitario que acreditase públicamente la posesión de los conocimientos requeridos para practicar dicha profesión.

El tema de la educación que debían poseer los futuros *public accountants* quedó perfectamente reflejado en uno de los objetivos perseguidos por la AAPA en su certificado de constitución aprobado el 20 de agosto de 1887 (cuadro 9), en cuyo apartado segundo se mencionaba textualmente este objetivo.

1 Primer intento

La Junta de Gobierno de la AAPA, en su reunión del día nueve de enero de 1892 nombró un comité encargado de intentar conseguir un título universitario para formar a los futuros *public accountants*, formado por Thomas Bagot (británico), Henry Rigsdale McDonald Cook (británico), James Yalden (británico), William Trenholm (norteamericano) y Walter Hugh Peyton Veysey (norteamericano).

La creación de dicho comité fue consecuencia de la voluntad de la AAPA de intentar conseguir una educación superior, esto es, el título de bachelor o graduado universitario a través de la creación de una facultad o escuela de contabilidad para los jóvenes futuros miembros de la profesión de *public accountant*, a fin de conseguir su reconocimiento público y un alto nivel de conocimientos que les permitiese llevar a cabo un trabajo de calidad.

A tal fin, se delegó en Cook, vicepresidente de la AAPA y presidente del comité antes citado, para que tomara contacto con el Consejo Directivo de la Universidad del Estado de Nueva York, universidad pública fundada en 1844, ubicada en Albany, capital del estado de Nueva York, situada a 233 km. al noroeste de dicha ciudad, para informarse del procedimiento a seguir para poder llevarlo a cabo.

Cook se dirigió a la citada universidad para averiguar el procedimiento a seguir para conseguir crear un título universitario referente a estudios contables y de auditoría. Allí le in-

formaron exhaustivamente de todo lo que debía aportarse para ello, a saber: lugar donde debían impartirse dichos estudios, programa de las asignaturas y su contenido, nombres del profesorado que debía impartirlos, personas e instituciones que apoyaban esta propuesta, aspectos económicos de la propuesta, etc., es decir, infinidad de aspectos y temas que se necesitaban para que la solicitud fuese primero estudiada y, posteriormente, aprobada o no por el Consejo Directivo de dicha Universidad.

Una vez obtenida la información requerida, Cook y su equipo se pusieron inmediatamente manos a la obra para poder aportar toda la documentación necesaria, para que la solicitud fuese aprobada y los estudios solicitados impartidos lo más pronto posible. No se escatimaron esfuerzos para que fuese un éxito, como lo demuestra, por ejemplo, el hecho de que enviaron una carta a 1.500 personas, empresas e instituciones del estado de Nueva York solicitándoles que apoyasen la solicitud que presentarían de crear unos estudios universitarios sobre contabilidad y auditoría dentro de la Universidad del Estado de Nueva York. “Cook afirmó que se habían recibido en una semana 262 contestaciones adjuntando las firmas de personajes importantes e influyentes” (Webster, Norman E. 1954, p. 170), demostrando con ello que la solicitud oficial que presentarían contaba con el apoyo de muchas personas de la sociedad civil y de empresas e instituciones importantes del estado de Nueva York.

Cuando todo ello estuvo preparado, la AAPA presentó la solicitud con toda la información que estimaron necesaria para que fuese aprobada y, posteriormente, tuvo conocimiento de que el Consejo Directivo de dicha universidad se reuniría el día 8 de junio de 1892 para analizar y decidir sobre la misma. A partir de dicho momento la AAPA desplegó un sinnúmero de acciones para intentar que la solicitud presentada fuese aprobada.

Una de ellas fue decidir la delegación de personas que el día de dicha reunión debían asistir a la misma, las que hablarían para apoyar y aclarar cualquier aspecto de la solicitud y los temas de sus exposiciones. El citado día la delegación era de cerca de 20 personas, siendo uno de ellos Charles Ezra Sprague, presidente del Union Dime Savings Bank, que había sido presidente del Institute of Accounts de Nueva York y uno de los fundadores de la AAPA.

Lamentablemente y, a pesar de todos los esfuerzos, la ilusión y la estrategia desplegados por la AAPA, el Consejo Directivo de la Universidad del Estado de Nueva York no aprobó la solicitud presentada.

Cook comentó posteriormente dos razones que creía podían explicar la decisión adoptada por el Consejo Directivo de la universidad:

- “El nombramiento de nuestra Junta de Gobierno para obtener la solicitud presentada pareció, a los ojos de los poderes públicos, destinado a participar en gran medida del elemento del monopolio; esto es, para beneficio de nuestros miembros actuales y no con el objetivo de elevar la situación general de la profesión.
- El hecho de que la Asociación no dispusiese en aquel momento de unas instalaciones adecuadas para poder impartir las clases en la facultad a crear fue un factor negativo en contra nuestra” (Webster, Norman E. 1954, p. 176).

2 Segundo intento

El hecho de que el Consejo Directivo de la Universidad del Estado de Nueva York manifestase en su momento que no estaba preparado para apoyar la propuesta presentada, no amilanó para nada a la Junta de Gobierno de la AAPA, como lo demuestra el hecho de que poco tiempo después decidieron pasar nuevamente a la acción revisando en detalle la solicitud presentada, para mejorarla en todos los puntos y aspectos necesarios.. Esta

tarea fue asignada nuevamente a Cook, su vicepresidente, dado que todos eran conscientes de que con anterioridad había puesto una gran ilusión y dejado el cuerpo y el alma para conseguir el objetivo perseguido, aunque, finalmente, no se hubiese aprobado la solicitud inicialmente presentada.

El 8 de diciembre de 1892, Cook presentó en una reunión especial de la AAPA la nueva solicitud de pedir al Consejo Directivo de la Universidad del Estado de Nueva York una autorización o cédula provisional para la creación de una Escuela Profesional de Contabilidad (Professional School of Accounts). Matizar, y ello es especialmente importante, que en el primer intento se pidió la autorización para la creación de un college (facultad), no de una escuela universitaria, cuya duración de los estudios era menor, que es lo que se solicitaba ahora en un segundo intento.

La nueva solicitud al Consejo Directivo de la Universidad del Estado de Nueva York estaba fechada el 8 de diciembre de 1892, e incluyó, en términos muy sintéticos, los siguientes puntos:

1. “Sería de interés público establecer una escuela profesional para public accountants, bajo la jurisdicción de su honorable consejo, y los auspicios de la American Association of Public Accountants y bajo la dirección de los miembros de la profesión.
2. Para crear una escuela profesional, la American Association of Public Accountants ha suscrito una garantía económica para su apoyo y mantenimiento que asciende a la cifra de \$5.000 dólares, divididos en \$2.500 para cada uno de los dos años de su duración desde la fecha en que se obtenga la cédula provisional de su autorización, para cubrir cualquier déficit que pudiese originarse si los gastos fuesen superiores a los ingresos.
3. Para esta escuela profesional de la Universidad del Estado de Nueva York, denominada The New York School of Accounts, la American Association of Public Accountants (AAPA) nombra como primeros fideicomisarios durante el plazo de 2 años desde la fecha de creación de dicha escuela, a las siguientes personas:
 - James Yalden. Public Accountant. Presidente de la AAPA.
 - John L. N. Hunt. Abogado. Presidente del Consejo de Educación de la ciudad de Nueva York.
 - Henry R. M. Cook. Public Accountant. Vicepresidente de la AAPA.
 - F. B. Thurber. Presidente de The Grocery and Provision House, Thurber, Whyland Co.
 - Louis M. Bergtheil. Public Accountant. Chartered Accountant en Gran Bretaña.
 - George H. Church. Public Accountant. Director en The Third National Bank de la ciudad de Nueva York.
 - Thomas Bagot. Public Accountant.
 - Lucius M. Stanton. De la empresa Stanton Brothers & Co. de la ciudad de Nueva York.
 - Richard F. Stevens. Public Accountant.
 - Rufus G. Beardslee. Abogado en la ciudad de Nueva York.
 - Richard M. Chapman. Public Accountant.
 - General John B. Woodward. Presidente de The Third National Bank de la ciudad de Nueva York.
4. Las instalaciones para el funcionamiento de la escuela estarán ubicadas en la ciudad de Nueva York, en el n° 122 West de la Calle 23.
5. Todos los muebles necesarios, accesorios, libros y suministros se facilitarán en un tiempo razonable desde la aprobación de la cédula provisional.
6. La intención es que el programa de los estudios tenga una duración de dos años, esto es, 40 semanas, equivalentes a 1.000 horas cada año.
7. Se solicita una cédula o autorización provisional de dos años para la escuela, salvo que existieran razones objetivas que la hicieran inválida.
8. En el caso de que, después de superado el período de 2 años de la cédula provisional, se constatase que los métodos de formación y la utilidad de la escuela profesional son considerados satisfactorios a criterio del Consejo Directivo, la American Association of Public Accountants solicitaría que la cédula provisional se convirtiese en definitiva, para lo cual proporcionaría una garantía para dotar a dicha escuela por la cifra de \$20.000, en orden a adquirir un edificio adecuado en el cual pudiese continuar permanentemente su enseñanza.
9. Es intención de la American Association of Public Accountants que The New York School of Accounts sea autosuficiente, a cuyo fin se propone que se carguen unas tasas para la enseñanza de \$100 cada año para cada alumno, las cuales se consideran suficientes y adecuadas para pagar los gastos que se incurrirán.

10. La American Association of Public Accountants cree que los gastos estimados de dicha escuela profesional no deberían superar la cifra de \$8.000 a \$9.000 cada año, incluyendo la retribución razonable del profesorado contratado. El importe antes citado de \$5.000 debería utilizarse para amueblar y acondicionar dicha escuela profesional y también para crear una biblioteca. La American Association of Public Accountants estima que dicha escuela debería abrir con un número mínimo de 100 alumnos, los cuales, teniendo en cuenta que pagarían una tasa académica de \$100 cada uno de ellos, implicaría obtener unos ingresos anuales de \$10.000 cada año” (Webster, Norman E. 1954, p. 179).

Adjunto a dicha solicitud se anexó la siguiente información:

1. Copia del certificado de constitución de la American Association of Public Accountants de fecha 20 de agosto de 1887 (cuadro 9).
2. Resolución firmada de la garantía ofrecida de \$5.000 de la American Association of Public Accountants, fechada el 8 de diciembre de 1892 (punto 2º de la solicitud anterior).
3. Garantía ofrecida por varias personas para cubrir cualquier déficit monetario existente en The New York School of Accounts que pudiera surgir por un exceso de gastos sobre ingresos, en el caso de que la American Association of Public Accountants no cubriese dicho déficit, durante el período de 2 años de duración de la cédula provisional, por la cantidad de \$5.000, firmada el 8 de diciembre de 1892. Las personas que la firmaron fueron:

- James Yalden.
- Henry R. M. Cook.
- Louis M. Bergtheil.
- Thomas Bagot.
- Richard M. Chapman.
- William M. Brooks.
- Henry Allen Briggs.
- Louis Yalden.
- Charles Both.
- Frank Broaker.
- Charles Gray.

4. Detalle de las secciones a impartir del programa de estudios:

Teneduría de Libros y Contabilidad

- Sección 1. Ciencia de la partida doble.
- Sección 2. Llevanza de los libros de las entidades mercantiles.
- Sección 3. Contabilidad de sociedades.
- Sección 4. Contabilidad de otros organismos.
- Sección 5. Contabilidad pública.

Auditoría

- Sección 6. Examen de la contabilidad.
- Sección 7. Varios.

Legislación

- Sección 8. Principios de la legislación mercantil, empresarial, bancaria, judicial y otros.

Durante el primer año de estudios de 1.000 horas lectivas, se planificaron las horas de cada una de las materias a impartir y los horarios de las clases, que iban de lunes a viernes desde las 9:30 hasta las 12:00 horas, y desde las 13:00 hasta las 15:30 horas, es decir, un total de 5 horas lectivas cada uno de los 5 días laborables de la semana (25 horas lectivas a la semana).

No se estableció el programa de estudios del segundo curso, pero se indicó que deberían cambiarse parte de las materias impartidas el primer año y sustituirlas por auditoría, investigaciones, estadísticas y revisiones prácticas de anteriores estudios, a fin de preparar a los alumnos para el examen final.

Con fecha 14 de diciembre de 1892 el Consejo Directivo de la Universidad del Estado de Nueva York aprobó la solicitud presentada y emitió la cédula o autorización provisional de la New York School of Accounts. Por tratarse de un documento histórico, se detalla en el cuadro 10.

CUADRO 10. Cédula provisional concedida para la creación de la New York School of Accounts en el año 1892

Considerando que se ha recibido adecuadamente una solicitud para crear una institución de la Universidad, y

Considerando que la inspección oficial muestra que se ha realizado la gestión parcial para disponer de edificios, muebles, equipo y para su debido mantenimiento, y que todos los otros requerimientos establecidos serán totalmente cumplidos.

Por lo tanto, habiéndose satisfecho que los intereses públicos serán promovidos por dicha creación, el Consejo Directivo en virtud de la autoridad conferida al mismo por ley, incorporamos por la presente a James Yalden, F.B. Thurber, Thomas Bagot, Rufus G. Beardslee, John L.N. Hunt, Louis Bergtheil, Lucius M. Stanton, Richard F. Stevens, John B. Woodward y sus sucesores en el cargo bajo el nombre de New York School of Accounts con todos los poderes, privilegios y deberes, y sujetos a todas las limitaciones y restricciones prescritas para tales corporaciones por ley o por las ordenanzas de la Universidad del Estado de Nueva York. Los primeros fideicomisarios de esta corporación serán provisionalmente los arriba citados doce fundadores originales.

Si todos los requerimientos prescritos por ley o por las ordenanzas de la Universidad se cumplen completamente durante dos años, entonces esta cédula se convertirá en permanente, pero en caso contrario el 14 de diciembre de 1894 terminará y se convertirá en nula y deberá ser entregada al Consejo Directivo (Board of Regents).

Se especifica que no se emitirán diplomas, certificados de graduación u otras credenciales con el sello de la Universidad que no estén debidamente aprobados por el Consejo Directivo de la misma.

EN FE DE LO CUAL el Consejo Directivo concede esta cédula n° 680, con el sello de la Universidad en el capitolio de Albany, el 14 de diciembre de 1892. Anson Gould Upson, Rector. Melvil Dewey, secretario

↑ Fuente: " The American Association of Public Accountants: Its First Twenty Years 1886-1906". Norman E. Webster, 1954, p.190.

Teniendo en cuenta que el Consejo Directivo de la Universidad del Estado de Nueva York aprobó la cédula o autorización provisional de creación de la New York School of Accounts (Escuela de Contabilidad de Nueva York) el 14 de diciembre de 1892, era evidente que las clases del primer curso se iniciarían el próximo mes de agosto o septiembre de 1893, dado que en aquella fecha no era viable iniciarlas inmediatamente en un curso que se iniciase en período normal.

Y no lo era porque antes era necesario adecuar las instalaciones del edificio donde tenían que impartirse las enseñanzas; comprar los muebles y equipos adecuados; buscar y contratar los profesores que debían impartir las diferentes asignaturas (todos ellos debían ser obligatoriamente *public accountants*, a excepción del profesor de derecho mercantil); redactar los requisitos de admisión de los futuros alumnos; definir los métodos de la enseñanza; crear una biblioteca en la propia escuela; fijar las tasas académicas; determinar el calendario de los horarios de las enseñanzas del primer curso académico 1893-1894; tipo de exámenes que

debían realizarse; preparar un folleto explicativo de la creación de dicha escuela profesional, sus ventajas, ubicación de las enseñanzas, tasas académicas, requisitos de entrada, nombre del secretario (Thomas Bagot) y dirección de contacto para que cualquier persona interesada pudiese ponerse en contacto con él, etc., y otro tema que debía ser de vital importancia, que era acordar la difusión que debía darse a la creación de dicha nueva Escuela Profesional para atraer a los alumnos interesados. Por tanto, había por delante un trabajo ingente a realizar para lograr su éxito y conseguir el máximo número de alumnos en dicho primer curso académico.

Por parte de los fideicomisarios y también por parte de la AAPA se hicieron todos los esfuerzos habidos y por haber para intentar que la New York School of Accountants fuese un éxito, y debe remarcarse que pusieron una gran ilusión en el empeño para lograrlo.

No obstante, hay veces en la vida que las cosas no salen como uno quisiera y este fue el caso. En el punto 10º de la solicitud presentada por la AAPA al Consejo Directivo de la Universidad del Estado de Nueva York, se estimó que dicha escuela debería abrir con un número mínimo de 100 alumnos. Pues bien, abrió únicamente con 7 alumnos, que fueron los únicos que asistieron a las enseñanzas del primer curso del año académico 1893-1894, de 1.000 horas de duración.

A nuestro criterio, las dos razones principales que justificaron el número tan reducido de alumnos matriculados fueron dos, a saber: primera, como consecuencia del pánico financiero del mes de mayo de 1893 hubo una depresión o recesión muy fuerte en la economía norteamericana -en el año 1894 el número de desempleados en el país como consecuencia de la misma se acercó a 4.000.000 de personas-, hecho que, obviamente, incidió muy negativamente en el ingreso de alumnos en dicha escuela universitaria y, segunda, probablemente el error de criterio de haber intentado la creación de una escuela profesional universitaria antes de la promulgación de la ley que reconociese y regulase la profesión de *public accountant* en el estado de Nueva York.

Finalizado el primer curso con un número tan exiguo de alumnos, The New York School of Accounts cerró las puertas, porque su viabilidad económica era nula y, obviamente, en dichas circunstancias no podía hacerse otra cosa. Por tanto, no pudo finalizarse todo el proceso de enseñanza de dos años para obtener el título correspondiente y así finalizó el primer esfuerzo e intento de proporcionar una educación superior organizada para los jóvenes futuros miembros que querían entrar en la profesión de *public accountant*. Una pena, y también una gran desilusión.

A partir de este momento, la AAPA ya no intentó organizar ninguna otra escuela o facultad universitaria para formar a los jóvenes futuros miembros que querían entrar en la profesión.

No obstante, adelantándonos a lo que explicaremos en detalle en un libro posterior, porque en este momento ello cae fuera del alcance del período que estamos examinando, queremos poner especial énfasis en que en años posteriores, y ya con la ley aprobada en el estado de Nueva York en el año 1896 que reconoció y reguló la profesión de *certified public accountant* (auditor de cuentas en España), algunos *certified public accountants* (CPA), por su cuenta y riesgo, no cesaron en su idea y empeño de intentar llegar a un acuerdo con una universidad pública para crear unos estudios universitarios que impartiesen enseñanzas de contabilidad y auditoría para formar adecuadamente a los jóvenes futuros auditores.

En efecto, el 13 de noviembre de 1899 Henry R. M. Cook volvió a la carga con nuevos bríos con el mismo objetivo anterior, pues en una reunión de la New York State Society of Certified Public Accountants (NYSSCPA) -que se había creado en el año 1897 después de la promulgación de la ley de aprobación de la profesión de *public accountant* en el estado de Nueva

York-, introdujo una moción solicitando al presidente de dicha State Society, Charles Waldo Haskins, que se pusiese en contacto con una universidad ubicada en la ciudad de Nueva York para intentar crear una facultad o escuela universitaria de contabilidad y auditoría.

En el año 1900 se consiguió dicho objetivo, después de los esfuerzos y de la estrategia correspondientes, creándose la School of Commerce, Accounts and Finance en la New York State University, siendo la primera escuela universitaria en los Estados Unidos de América con continuidad que dedicó una parte significativa de sus enseñanzas a la contabilidad y a la auditoría, además obviamente de a materias de comercio y de finanzas, que constituyó un éxito total desde el primer momento. En efecto, en el primer curso (1900-1901) el número de alumnos matriculados fue de 60, en el curso 1905-1906 fueron 441, en el curso 1910-1911 fueron 1.198 y en el curso 1913-1914 fueron 2.190 (Gitlow, Abraham L. 1995, p. 7), es decir, un éxito total sin paliativos. El título que emitían para las enseñanzas impartidas era un título de pregrado, de dos años de duración, denominado Bachelor of Commercial Science (BCS).

Adicionalmente, Charles Waldo Haskins -uno de los dos fundadores de la sociedad de auditoría norteamericana Haskins & Sells, como veremos posteriormente-, Certified Public Accountant (CPA) nº 6 por el estado de Nueva York que, entre otros, fue uno de los promotores de que finalmente se consiguiese la creación de dicha School, hombre con una gran personalidad, prestigio, preparación, contactos y visión de futuro, fue nombrado decano de dicha escuela. Hay que decir que Haskins era, por encima de todo, un hombre muy carismático, por lo que la creación de dicha School representó un doble éxito para la profesión de *certified public accountants* (CPA).

En consecuencia, el primer fracaso de creación de unos estudios universitarios para la formación de los futuros *public accountants* en años anteriores a través de la New York School of Accounts (1893-1894), quedó completamente superado con la creación de esta nueva escuela universitaria, con unas enseñanzas también de dos cursos académicos.

Había nacido una nueva época, en la que el reconocimiento y la regulación de la profesión de *certified public accountant* (CPA) en el año 1896 en el estado de Nueva York, a nuestro criterio, había sido realmente determinante para conseguirlo. También existieron otros factores que ayudaron a su consecución, pero este tema, como decía hace años un político cuando le formulaban una pregunta que no quería contestar, "ahora no toca", pero prometemos que en el futuro lo abordaremos.

6 Promulgación de una ley en el estado de Nueva York en 1896, que reconoció y reguló la profesión de *Certified Public Accountant (CPA)*

Después del fracaso de la New York School of Accounts, cuya enseñanza únicamente duró un año, las actividades de la American Association of Public Accountants (AAPA) se centraron, básicamente, en intentar incrementar el número de sus miembros, en la revisión de sus estatutos, en establecer contactos con banqueros y bufetes de abogados en orden a dar a conocer la utilidad y las características de su trabajo.

El objetivo siguiente fue intentar lograr que se reconociese y regulase legalmente una licencia o certificado profesional que identificase el trabajo que desarrollaban los entonces denominados *public accountants*, y que estos pudiesen ejercerlo en exclusiva.

Las instituciones interesadas en lograr dicho reconocimiento en el estado de Nueva York eran dos, a saber: The Institute of Accounts y The American Association of Public Accountants (AAPA), que fueron quienes lo hicieron, dado que los *public accountants*, a título individual o colectivo, que no estaban inscritos y no pertenecían a ninguna de las dos organizaciones anteriores, nunca movieron ficha al respecto.

Existen opiniones diversas sobre el nombre de la persona o personas que decidieron activar la presentación de una propuesta de ley para intentar legalizar la profesión de *public accountant* en el estado de Nueva York, por lo que huiémos de entrar en debates y discusiones inútiles sobre este tema, para hablar simplemente de hechos, que es lo importante, si bien, obviamente, citaremos los nombres de aquellos que, de una manera directa o indirecta, fueron protagonistas de tal hecho.

1 Primer intento

En los meses de febrero y marzo del año 1895 se presentaron dos propuestas de ley en el Capitolio del estado de Nueva York, en Albany, su capital, que pretendían reconocer y regular una licencia o un certificado profesional referente a los *public accountants*, la primera, en cuanto a fecha, presentada por la American Association of Public Accountants (AAPA) y, la segunda, por el Institute of Accounts.

Propuestas de ley presentadas

1. La AAPA, a través de Francis Gottsberger, presidente de su Comité sobre Legislación (Committee on Legislation), envió al Senador Daniel Bradley el borrador de su propuesta de ley. Este la presentó en el Senado del estado de Nueva York el 20 de febrero de 1895 con el N° 436. Parece ser que el borrador de esta propuesta de ley fue preparado por Richard F. Stevens (presidente de la AAPA) y por Richard Marvin Chapman (tesorero de la AAPA). Otros afirman que fue elaborado por Francis Gottsberger, por

lo que nunca sabremos a ciencia cierta la persona o personas que efectivamente la elaboraron, porque una cosa es la elaboración y, otra muy distinta, la presentación en dicho Senado.

2. El Institute of Accounts entregó el borrador de su propuesta de ley al Congresista Howard Payson Wilds -amigo personal de Charles Ezra Sprague-, que la presentó a la Cámara de Representantes del estado de Nueva York el 6 de marzo de 1895 con el N° 1005, siendo remitido al Comité sobre Leyes Generales (Committee on General Laws). En este caso no existe duda alguna de que dicha propuesta fue preparada por Charles Ezra Sprague, con el visto bueno del presidente y del asesor legal del Institute of Accounts. Señalar que Charles Ezra Sprague había sido presidente del Institute of Accounts y, también era miembro de la AAPA pero, en este caso, actuaba en nombre del Institute of Accounts.

Síntesis de las dos propuestas de ley presentadas y sus diferencias

Cae fuera del alcance de este libro detallar el contenido textual de las dos propuestas de ley presentadas, por lo que únicamente comentaremos en términos sintéticos y necesariamente esquemáticos los puntos principales de su contenido.

La propuesta de ley presentada por la AAPA incluía lo siguiente:

- a. La persona que quiera actuar como *public accountant* deberá poseer una licencia emitida por el Consejo Directivo de la Universidad del Estado de Nueva York.
- b. Cualquier persona que haya estado practicando de manera continuada como *public accountant* durante cinco años podrá solicitar al Consejo Directivo de la Universidad del Estado de Nueva York una licencia. No obstante, el Consejo Directivo tendrá la facultad discrecional en el caso de *public accountants* que estén practicando en la actualidad, pero que no hayan cumplido el período de 5 años para emitirles licencias, siempre que considere que los solicitantes son personas idóneas y aptas.
- c. Cualquier persona que, a partir de este momento, desee obtener una licencia como *public accountant* deberá superar una preparación de dos años en una Escuela Técnica de Contabilidad autorizada por el Consejo Directivo de la Universidad del Estado de Nueva York. Adicionalmente, deberá proporcionar evidencia satisfactoria de que ha realizado un servicio bueno y aceptable en el despacho de un *public accountant* durante, al menos, tres años.
- d. No se facilitará licencia a ninguna persona que no sea ciudadano de los Estados Unidos de América.

La propuesta de ley presentada por el Institute of Accounts incluía lo siguiente:

- a. Cualquier ciudadano de los Estados Unidos, o una persona residente o que realice negocios en el Estado de Nueva York, que tenga una edad superior a veintiún años y buen carácter moral, que haya recibido del Consejo Directivo de la Universidad del Estado de Nueva York un certificado de su calificación para practicar como un experto público en contabilidad (*public expert accountant*), será denominado y conocido como “*Certified Public Accountant*”, pudiendo utilizar al final de su nombre las palabras CPA.
- b. El Consejo Directivo de la Universidad del Estado de Nueva York deberá preparar normas para el examen de personas que soliciten certificados de acuerdo con esta ley,

nombrando un Consejo de Examinadores (Board of Examiners) que estará compuesto únicamente de *Certified Public Accountants*. El Consejo Directivo puede revocar dichos certificados si existe causa suficiente, después de notificarlo a su titular y de darle la oportunidad de oírlo.

- c. El Consejo Directivo de la Universidad del Estado de Nueva York puede dispensar la realización del examen a su discreción, en el caso de aquellas personas que en el momento de la promulgación de esta ley hayan estado practicando durante más de un año por su propia cuenta como *public accountant* en este estado, y soliciten por escrito un certificado un año después de la promulgación de esta ley.

Comparando las dos propuestas de leyes presentadas anteriores se constata, a nuestro criterio, que la propuesta de ley presentada por el Institute of Accounts es mucho más clara, explícita y lógica que la de la AAPA.

Varios aspectos a comentar:

1. La AAPA proponía que se facilitase una licencia para poder trabajar como *public accountant* únicamente a ciudadanos de EE. UU. Ello significaba poner puertas al campo y pretender eliminar del mercado a aquellos *chartered accountants* británicos residentes en este país, que trabajaban aquí desde hacía años y que, con sus conocimientos, técnicas de trabajo y ética, habían colaborado de manera muy significativa al conocimiento y desarrollo de la auditoría de cuentas en EE. UU. Era, a nuestro criterio, una propuesta injusta y un despropósito total.
2. La denominación de "*certified public accountant*" fue fruto de un debate interno en el Institute of Accounts, en el que se rechazó, desde el primer momento, la denominación de *chartered accountant* que proponían algunos de sus miembros, para no copiar idéntica denominación existente en Gran Bretaña y, dado que en EE. UU. hasta aquel momento se les denominaba *public accountants*, simplemente, se le añadió al principio lo de *certified*, que fue un acierto.
3. El planteamiento de que el Consejo Directivo de la Universidad Estatal de Nueva York debía encargarse de elaborar las normas a las que tenían que ceñirse los exámenes para obtener el certificado profesional de *certified public accountant*, que es lo que proponía el Institute of Accounts, además de nombrar un Consejo de Examinadores para diseñar y evaluar los exámenes que debían superar los aspirantes a obtenerlo y decidir su evaluación, cuyos miembros debían ser necesariamente *certified public accountants*, fue sin duda una idea acertada y sensata.
4. La propuesta de la AAPA de que, con excepción del momento inicial, cualquier persona que quisiese obtener una licencia como *public accountant* debería superar una formación de dos años en una Escuela Técnica de Contabilidad autorizada por el Consejo Directivo de la Universidad del Estado de Nueva York y, adicionalmente, debería acreditar que había realizado un servicio bueno y aceptable en el despacho de un *public accountant* durante por lo menos tres años era, también, a nuestro criterio, una muy buena idea que queremos resaltar.

Señalar que la idea de que el Consejo Directivo de la Universidad Estatal de Nueva York fuese el organismo escogido para controlar el tema fue la recomendación que Melvil Dewey, secretario de dicho Consejo Directivo le hizo a su amigo Charles Ezra Sprague, que actuaba en nombre del Institute of Accounts. También se la hizo a los representantes de la AAPA cuando fueron a visitarlo para preguntarle su opinión al respecto.

La razón era simple: la Universidad estaba acostumbrada a efectuar exámenes y, por tanto, disponía de la intendencia y de las instalaciones necesarias para realizarlos sin problema, además de que ello les daría un carácter educativo riguroso y de alto nivel, que era otro factor positivo a tener en cuenta.

“El borrador original determinaba que el nombramiento de un consejo de examinadores debía ser efectuado por el gobernador, pero se consideró inadecuado añadir otro consejo político.” (Wilkinson, George. 1903, p. 3).

Resultado final

A la vista de que la presentación de dos propuestas de ley para intentar conseguir lo mismo podía ser conflictiva e inadecuada, Francis Gottsberger -presidente del Comité sobre Legislación de la AAPA-, y William Sanders Davis, también de la AAPA, el 11 de marzo de 1895 enviaron una carta a todos los *public accountants* de Nueva York que conocían o cuyo nombre figuraba en el directorio de dicha ciudad, invitándoles a asistir a una reunión urgente que se celebraría el 13 de marzo de 1895 a una hora convenida en un determinado lugar de la ciudad de Nueva York, para tratar de las dos propuestas de ley presentadas, consensuar -si fuese posible-, las diferencias entre ambas y decidir en consecuencia. A pesar de la premura con que fue convocada dicha reunión, asistieron a la misma 45 personas, lo cual, sin duda, puede calificarse de éxito.

Richard F. Stevens, presidente de la AAPA, fue elegido presidente de la reunión, dando inmediatamente la palabra a Francis Gottsberger, quien explicó a todos los presentes que se habían presentado dos propuestas de ley en el Capitolio del estado de Nueva York, en Albany, para solicitar el reconocimiento y la regulación de la profesión de *public accountant*, leyendo textualmente a los presentes las dos propuestas de ley presentadas, para que todos conociesen su contenido y tuviesen conocimiento y conciencia de sus diferencias.

Varios de los presentes expusieron sus ideas y efectuaron reflexiones sobre diversos apartados de las dos propuestas de ley presentadas, hasta que, en un momento determinado, Richard F. Stevens, presidente de la reunión, propuso que se crease un comité especial entre los presentes, denominado Comité de los 14, para que estudiaran y analizaran detalladamente el tema y decidiesen lo más acertado, dado que no se trataba que, en aquel momento, con prisas y sin la reflexión correspondiente, tuviese que tomarse una decisión definitiva, lo cual no tenía ninguna lógica.

El día 16 de marzo de 1895 se reunió el citado Comité de los 14 acordando, entre otros puntos, que se nombrase un subcomité de 5 personas para ir a Albany, capital del estado de Nueva York, y se entrevistasen con Melvil Dewey, secretario del Consejo Directivo de la Universidad del Estado de Nueva York, para conocer su opinión al respecto.

El citado subcomité de 5 personas visitó Albany, informando posteriormente de lo siguiente:

“Visitamos Albany el día xx de marzo. Nos reunimos con el Comité del Congreso en compañía del Sr. Dewey, secretario del Consejo Directivo, el Sr. E.G. Whitaker, nuestro abogado, y el Sr. John E. Hourigan, public accountant residente en Albany; se efectuaron sugerencias por el Sr. Dewey, el Sr. Whitaker y por miembros de su comité, abogando por la aceptación de la ley; no obstante, se hizo una objeción a la Sección 4 de la ley por varios Congresistas del Comité. Después de nuestro retorno de Albany, el Sr. Hourigan envió una nota a varios miembros del Comité, informándoles sobre el progreso de la ley; pronto se hizo evidente que el Comité no informaría de la propuesta de ley; el Sr. Wilds, que era el congresista que había introducido la ley en el Congreso, por alguna razón se oponía aparentemente a su aprobación y no haría nada para que fuese aprobada por el Congreso” (Webster, Norman E. 1954, p. 227).

Finalmente, las dos partes involucradas –el Institute of Accounts y la AAPA– acordaron y solicitaron que la única propuesta de ley que debía aceptarse y estudiarse por parte del Capitolio del estado de Nueva York fuese la presentada por el Institute of Accounts en la Asamblea, por lo que la propuesta de ley presentada en el Senado por la AAPA debía quedar aparcada. Pero el lío ya estaba armado y, finalmente, el día 7 de mayo de 1895 se votó en el Senado, siendo el resultado de 10 votos afirmativos y 12 votos negativos, por lo que la propuesta de ley presentada fue rechazada.

No obstante, en medio de este proceso también existía un problema político, ajeno a todos los esfuerzos de las dos partes que perseguían la promulgación de una nueva ley que defendiese sus intereses y que, al mismo tiempo, fuese beneficiosa para la sociedad en general, que fue el siguiente:

“Política en el Trabajo. Sin embargo, este impulso inicial acabó en un fracaso debido a la falta de apoyo del Senador Thomas C. Platt, líder del ala conservadora del Partido Republicano del Estado, que había conseguido el control de la legislatura con una victoria aplastante en 1894. El poder de Platt dependía de su habilidad para ampliar el patrocinio a sus fieles seguidores y ello lo condujo a oponerse a algunos líderes de la profesión y a sus aliados políticos. Para potenciar el margen de tales oportunidades, el senador trató de ampliar el alcance de las actividades gubernamentales del estado en la ciudad de Nueva York, durante mucho tiempo un bastión de sus oponentes, tanto en el Partido Democrático como en el ala liberal del Partido Republicano. Haskins, por ejemplo, estaba involucrado en la administración del alcalde William L. Strong porque analizaba la viabilidad económica de fusionar Manhattan con lo que entonces era la ciudad de Brooklyn; y John R. Loomis, un *public accountant* famoso que posteriormente fue presidente de la American Association of Public Accountants (AAPA), estaba también estrechamente asociado con el viejo rival de Platt, el Senador Joseph H. Choate, un líder del ala liberal del Partido Republicano. Adicionalmente, el Republicano controlaba la legislatura cuando se inició una investigación sobre Melvil Dewey por presunta corrupción y prevaricación en el cargo. Si hubiese tenido éxito, este último ataque hubiese abierto oportunidades adicionales de patrocinio para la maquinaria política de Platt tanto en la biblioteca del estado como en el personal del Consejo Directivo.” (Miranti, Paul J. CPA Journal Online, 1996). ¡Ay la política!

2 Segundo intento

Los esfuerzos de las dos organizaciones profesionales ubicadas en la ciudad de Nueva York –La AAPA y The Institute of Accounts– en el año 1895 para intentar conseguir la promulgación de una ley en dicho Estado para reconocer y regular la profesión de *public accountant*, fracasaron el 7 de mayo de 1895 con el voto negativo del Senado de dicho estado.

Fue el momento de reflexionar sobre aquello que no se había realizado adecuadamente y que había impedido conseguir lo proyectado, y es, exactamente, lo que hicieron las dos organizaciones profesionales citadas, acordando cada una de ellas que debían unir esfuerzos y caminar juntas para conseguirlo, que es lo que hubiesen tenido que hacer desde el primer momento.

Por ejemplo, en las actas de la AAPA se mencionó lo siguiente:

“Quedó Resuelto que el Comité sobre Legislación sea informado conjuntamente con los directivos del Institute of Accounts de la elaboración de una ley que debía ser introducida en la próxima legislatura para obtener el reconocimiento legal de la profesión, y que una copia sea enviada a cada miembro de la Legislatura” (Webster, Norman E. 1954, p. 229).

Otra acta menciona textualmente lo siguiente:

“La American Association of Public Accountants, en su reunión de noviembre de 1895, nombró un comité integrado por Frank Broaker, presidente, James Yalden y William Sanders Davies, para renovar el esfuerzo de asegurar la aprobación de una Ley para los C.P.A.” (Webster, Norman E. 1954, p. 233).

A partir de aquí, la maquinaria se puso en marcha para conseguir lo acordado, iniciándose una serie de acciones tendentes a unificar los esfuerzos de ambas organizaciones. Uno de los primeros pasos era, evidentemente, ponerse en contacto con un congresista y con un senador del estado de Nueva York, que debían ser las personas que aceptasen el envite de promover la promulgación de la nueva ley solicitada. Este trabajo fue encargado por parte de la AAPA a Frank Broaker y a Francis Gottsberger, que contactaron con el congresista Henry Marshall de Brooklyn y con el senador Albert A. Wray, también de Brooklyn, que aceptaron la propuesta.

En fecha 13 y 15 de enero de 1896 enviaron la propuesta de ley al Comité de Poder Judicial (Committee on Judiciary), empezando allí la discusión de la nueva propuesta de ley. El 3 de abril de 1896 la Asamblea del estado de Nueva York la aprobó, el 7 de abril de 1896 el Senado del Estado de Nueva York la ratificó, y el 17 de abril de 1896 el Gobernador del Estado Lewi P. Morton, la firmó, convirtiéndose en ley de dicho Estado. Por su gran importancia histórica, se reproduce textualmente en el cuadro 11.

CUADRO 11. Ley promulgada en el estado de Nueva York en 1896 para regular la profesión de public accountant

Capítulo 312. Leyes de 1896
Aprobada por la Asamblea el 3 de abril de 1896; Aprobada por el Senado
el 7 de abril de 1896
Firmada por el Gobernador el 17 de abril de 1896
Estado de Nueva York

Una Ley para Regular la Profesión de Public Accountants.

El pueblo del estado de Nueva York, representado en el Senado y en la Asamblea, promulga lo siguiente:

Sección 1. Cualquier ciudadano de los Estados Unidos, o persona que haya declarado debidamente su intención de convertirse en ciudadano, que resida o disponga de un lugar para las operaciones regulares de negocios en el estado de Nueva York, mayor de veintiún años y de buen carácter moral y que haya recibido del Consejo Directivo de la Universidad un certificado de sus cualificaciones para practicar como un experto auditor de cuentas según se dispone más adelante, será denominado y conocido como Certified Public Accountant; y ninguna persona asumirá tal nombre, o utilizará la abreviación C.P.A. u otra expresión similar, en cartas o figuras, para indicar que la persona que lo utiliza es un Certified Public Accountant.

Sección 2. El Consejo Directivo de la Universidad elaborará reglas para el examen de personas que soliciten tal certificado de acuerdo con esta ley, pudiendo nombrar un consejo de tres examinadores para este objetivo, cuyo consejo deberá, a partir del año 1897, estar compuesto de Certified Public Accountants. El Consejo Directivo deberá cobrar para el examen y la emisión del certificado el importe que sea necesario para cubrir los gastos incurridos, y deberá informar anualmente de los cobros y pagos según los requisitos de esta Ley al Controller del Estado, y pagar el saldo entre los cobros y los pagos al Tesorero del Estado. El Consejo Directivo puede revocar cualquiera de estos certificados si existe causa suficiente después de haber informado por escrito al afectado y de haberle escuchado.

Sección 3. El Consejo Directivo puede, a su discreción, dispensar del examen a cualquier persona que posea las cualificaciones mencionadas en la Sección 1 que haya estado trabajando más de un año antes de la aprobación de esta Ley, practicando en este estado por su propia cuenta, como un public accountant, y que solicite por escrito tal certificado en el plazo de un año después de la aprobación de esta Ley.

Sección 4. Cualquier violación de esta Ley será tipificada como un delito menor.

Sección 5. Esta ley tendrá efecto inmediato.

↑ Fuente: "Public Accounting in the United States, 1896-1913". James Don Edwards. 1955, p. 240.

Con esta ley, la profesión de *Certified Public Accountant* o CPA (auditor de cuentas en España) aunque de momento únicamente en el estado de Nueva York, había logrado el reconocimiento y la regulación legal de su función en EE. UU., y lo había logrado de una manera lógica, aceptable y justa, al igual que había ocurrido años atrás en Gran Bretaña.

Por último, estimamos conveniente remarcar un hecho que consideramos de vital importancia, a saber: el motivo por el cual el estado de Nueva York fue el primero que promulgó una ley de reconocimiento y regulación de la profesión de *Certified Public Accountant* (CPA), y no se hizo a nivel federal.

Antes de la aprobación de dicha ley, muchos *public accountants* consideraban que lo ideal era que el reconocimiento y regulación de su profesión, debido a que su práctica se realizaba a nivel interestatal porque sus clientes estaban dispersados por todo el territorio nacional, lo lógico era que se hiciese a nivel federal. Su argumento era que, si la profesión de médico se reconocía a nivel federal, no existía razón alguna por la que la profesión de auditor de cuentas no se hiciese de igual manera y, más todavía, teniendo en cuenta la antes citada dispersión de sus clientes.

El problema era que el Congreso de los Estados Unidos no lo veía de igual manera, al entender que la legislación de una nueva profesión no debía efectuarse a nivel federal. Adicionalmente, dado que además del estado de Nueva York, inmediatamente después otros estados de la Unión tales como Pensilvania, Maryland, California, Illinois, Washington, Nueva Jersey, etc., también promulgaron leyes parecidas a la del estado de Nueva York, el Congreso de los Estados Unidos de América todavía era más reacio a implicarse en promulgar una ley federal, para evitar inmiscuirse en las competencias legislativas atribuidas a los estados de la Unión. Por este motivo, aquellos que tenían la idea de reconocimiento y regulación a nivel federal de la profesión de *public accountant* fueron perdiendo fuelle y, finalmente, abandonaron definitivamente dicho proyecto.

7 Después de la promulgación de la ley de 1896 en el estado de Nueva York

1 Nombramiento del Consejo de Examinadores

Inmediatamente después de la promulgación de la ley de abril de 1896, la maquinaria administrativa se puso en marcha para su aplicación efectiva. Uno de los primeros pasos fue el nombramiento, por parte del Consejo Directivo de la Universidad del Estado de Nueva York, del Consejo de Examinadores, compuesto de tres Certified Public Accountants (CPA), de acuerdo con la Sección 2 de dicha ley.

En una reunión especial de la Junta de Gobierno de la AAPA celebrada el día 22 de abril de 1896, es decir, muy pocos días después de la promulgación de la ley citada, se acordó proponer al Consejo Directivo de la Universidad del Estado de Nueva York el nombramiento de Frank Broaker y de William Sanders Davies como miembros del Consejo de Examinadores.

El 15 de octubre de 1896 el Consejo Directivo de la Universidad del Estado de Nueva York nombró a los tres Examinadores requeridos, cuyos nombres fueron: Frank Broaker, Charles Ezra Sprague y Charles Waldo Haskins. Fijémonos que uno de los nombres propuestos por la Junta de Gobierno de la AAPA, William Sanders Davies, no fue nombrado. Se desconoce el motivo, pero lo que está claro era que el Consejo Directivo de la Universidad tenía la facultad de nombrar, dentro de sus competencias, a aquellos que estimase convenientes.

La información sintética sobre los tres miembros nombrados es la siguiente:

- Frand Broaker. Vicepresidente de la AAPA y persona que, con su tesón, energía y compromiso, ejerció de lobista e hizo posible, junto con su socio Richard Marvin Chapman, la promulgación de la ley de regulación de la profesión de *public accountant*.
- Charles Ezra Sprague, cuyo curriculum vitae será detallado con posterioridad, pero persona que batalló muy inteligentemente en la sombra por la promulgación de la ley, y que elaboró el borrador de la misma para el Institute of Accounts.
- Charles Waldo Haskins. Persona que no participó en ningún estadio de la promulgación de la ley, pero muy carismático. Es muy interesante conocer la causa o motivo por el que el Consejo Directivo nombró a Haskins como miembro del Consejo de Examinadores. Lo explica con todo lujo de detalles su socio Elijah Watt Sells, de la sociedad de auditoría norteamericana Haskins & Sells, creada el día 4 de marzo de 1895 (actualmente Deloitte). Dice así:

“Absorbido en su nueva sociedad de auditoría, con sus exigencias de inversión de tiempo y energía, los dos socios no participaron de manera directa en promover y asegurar la nueva legislación sobre la profesión de certified public accountant, aunque estaban en total acuerdo en asegurar su promulgación. Inmediatamente después de la promulgación de la ley, el Sr. Sells tuvo que realizar un viaje de negocios dentro del estado y decidió parar en Albany y conversar con el Dr. Melvil Dewey sobre ciertos detalles del trabajo de la nueva ley.

En la entrevista se comentó el tema del Consejo de Examinadores, y el Sr. Sells intuyó al instante que había un hombre que debería ser un miembro de dicho Consejo y este hombre era Charles Waldo Haskins. Le comentó al Dr. Dewey el prestigio del Sr. Haskins en la profesión, sus ideales, sus logros, su espléndido record de realizaciones, y su aptitud especial para los cargos de honor y responsabilidad. El Dr. Dewey quedó impresionado con el entusiasmo real de la petición, pero le dijo que el tema se decidiría en una reunión del Consejo Directivo del día siguiente en que los tres examinadores serían nombrados. Le lamentó que no le sería posible ayudar al Sr. Haskins debido a que los nombres de los candidatos deberían ser acompañados de fuertes avales presentando sus logros y el tiempo era demasiado corto para asegurarlos. El Sr. Sells no estaba en lo más mínimo consternado por este contratiempo, pero no le comentó nada al Dr. Dewey, y le dio las gracias por su amable atención y se marchó enseguida.

El Sr. Sells diseñó instantáneamente un sistema rápido y efectivo de lograr lo que pretendía en el tiempo de que disponía. Llamó a uno de sus lugartenientes en Nueva York por teléfono de larga distancia, le explicó exactamente lo que necesitaba, le dio una lista de los hombres a los que tenía que visitar, le manifestó lo que debía decirle a cada uno, y le urgió a que cada uno de ellos enviase telegramas a Albany dando su apoyo al Sr. Haskins como miembro del Consejo de Examinadores. A la mañana siguiente cuando el Consejo Directivo inició su reunión, se encontró con un montón de telegramas de los hombres más influyentes de Nueva York, que representaban los intereses e instituciones más grandes de la ciudad. Era tan grande el apoyo recibido que el Sr. Haskins fue unánimemente elegido por el Consejo Directivo. Los otros dos miembros del Consejo de Examinadores fueron el Sr. Frank Broaker y el Sr. Charles Ezra Sprague.

En la primera reunión del Consejo de Examinadores, el Sr. Haskins fue nombrado presidente, un cargo que retuvo hasta su muerte. En la primavera de 1897, ayudó a organizar The New York State Society of Certified Public Accountants y se convirtió en su primer presidente.” (Haskins & Sells. 1923, p. 59). ¡Así se las gastaba el Sr. Sells!

El Consejo Directivo de la Universidad del Estado de Nueva York adoptó la norma de que los examinadores serían nombrados por un plazo máximo de tres años, como sigue: tres años para Charles E. Sprague, dos años para Frank Broaker y un año para Charles Waldo Haskins. Haskins fue nombrado presidente del Consejo de Examinadores y Frank Broaker secretario.

Dentro de las normas emitidas por el Consejo Directivo de la Universidad del Estado de Nueva York para los candidatos que querían acceder al examen para obtener el certificado de *certified public accountant* (CPA), los requisitos o condiciones que cada candidato debía reunir eran las siguientes: debían tener una edad mínima de 25 años; tener una experiencia satisfactoria en la práctica contable de 3 años, uno de los cuales debía ser en el despacho de un auditor (*expert public accountant*), y superar el examen que versaba sobre cuatro temas: teoría contable, práctica contable, auditoría y derecho mercantil. Los candidatos a obtener el citado certificado profesional debían contestar satisfactoriamente el 75% de todas las preguntas formuladas en cada uno de las cuatro materias citadas. Es preciso mencionar que, actualmente, el examen para el acceso a *certified public accountant* cubre idénticos temas, si bien es mucho más difícil y también más largo que en los primeros años.

2 Convocatoria y resultados del primer examen

La Sección 3 de la Ley de 1896 que regula la profesión de *public accountant* en el estado de Nueva York establecía que el Consejo Directivo de la Universidad del Estado de Nueva York podía, a su discreción, dispensar de realizar el examen a cualquier persona que dispusiese de determinadas condiciones, esto es, para decirlo claramente y sin ambages, que estuviese trabajando como *public accountant* durante un cierto período de tiempo, acreditándolo suficientemente. Idénticas condiciones se dieron, por ejemplo, en Escocia, en Inglaterra y Gales e, incluso, en España, por lo que esta situación no debe extrañar por ser muy lógica y sensata.

No obstante, inicialmente el Consejo Directivo de la Universidad Estatal de Nueva York, como organismo superior universitario que debía vigilar la pureza y calidad de los títulos expedidos por dicha Universidad -aunque en este caso no se trataba de expedir un título universitario

de unas enseñanzas impartidas en la misma Universidad, sino de un certificado profesional-, estaba inicialmente por la labor de exigir a todo el mundo que superase el examen sin más, y solamente en ciertas situaciones muy concretas y excepcionales autorizaría la entrega del certificado de *certified public accountant* sin practicar el examen correspondiente.

Fue necesario convencer al Consejo Directivo de que la ley promulgada era más flexible de lo que ellos pensaban y que los “Padres de la Patria” del estado de Nueva York, cuando la promulgaron tenían en mente respetar los derechos adquiridos de aquellos *public accountants* que llevaban años practicando esta profesión, para ser justos y razonables, y no castigarlos con dureza innecesariamente.

Estas discusiones son muy lógicas y siempre ocurren, siendo, además, lógico que se pongan encima de la mesa para hacer las cosas adecuadamente, que es lo que sucedió en este caso. Finalmente, se acordó respetar la “*grandfathering provision*” (salvaguarda de los derechos adquiridos) establecida en la ley de manera flexible pero, eso sí, analizando rigurosamente y detalladamente las solicitudes presentadas para obtener el citado certificado de *certified public accountant* (C.P.A.), sin realización de examen, de aquellas personas que estaban practicando la profesión de *public accountant* antes de la promulgación de la ley, que podían demostrarlo suficientemente y que eran personas de una moral intachable (lo que se llamó en inglés “*The Waiver Provision*”).

Sin embargo, en virtud de este requisito de la ley, y en ejercicio de su poder discrecional, el Consejo Directivo de la Universidad del Estado de Nueva York publicó una regla o norma manifestando que la exención del examen se concedería solamente a aquellos candidatos que pudiesen acreditar que estaban practicando como *public accountants* desde el 1 de enero de 1890. Ni que decir tiene que un período de más de siete años de práctica profesional se consideró excesivamente largo por parte de muchos *public accountants* y, por este motivo, fue una norma muy criticada y creó una gran insatisfacción, pero no fue cambiada, por lo que todos aquellos candidatos que quisiesen obtener el certificado de *certified public accountant* tenían que cumplirla.

El primer examen para la obtención del certificado profesional de *certified public accountant* (CPA) por el estado de Nueva York se realizó los días 15 y 16 de diciembre de 1896 en las ciudades de Nueva York y Bufalo. El número de candidatos que se presentaron al mismo fueron cinco, de los cuales 3 lo superaron -Joseph Hardcastle, William Henry Jasper y Edward C. Charles- (Wilkinson, George. 1903, p. 9). Los números asignados a los certificados emitidos de *certified public accountants* a estos tres candidatos fueron, respectivamente, CPA nº 104, CPA nº 105 y CPA nº 119.

En el Anexo IV se detalla el contenido de este primer examen para obtener el certificado de *certified public accountant* en los Estados Unidos de América de teoría contable, práctica contable y auditoría que, sin duda, será de interés para muchos lectores.

Adicionalmente, muchos *public accountants* solicitaron acogerse a la “*waiver provision*”, esto es, a la exención de no efectuar el examen con base en la experiencia profesional previa.

“El primer grupo de certificados concedidos, que eran 14, fueron emitidos por orden alfabético de los apellidos. Así, Frank Broaker, en virtud de su apellido, se convirtió en el CPA nº 1 en América. Basado en el orden de los apellidos, parece que los 14 certificados fueron concedidos en la primera reunión del Consejo Directivo. 16 certificados adicionales fueron emitidos en la segunda reunión, y 25 más en la tercera reunión. 31 certificados adicionales (hasta alcanzar el número 86) fueron emitidos en la cuarta reunión y 17 más en la quinta reunión. 10 más fueron emitidos en la sexta reunión (hasta alcanzar el número 113). 5 certificados adicionales fueron aparentemente concedidos en otra reunión a principios de 1898. Otro artículo cita que a Frederick S. Tipson se le emitió el certificado número 84 en 1896, que coincide con el análisis antes indicado que el final de un bloque de certificados (emitidos en la última reunión en 1896) fue el número 86.” (Flesher, Dale L; Previts, Gary John y Flesher, Tonya K. 1996, p. 253).

En el cuadro 12 se detalla el primer grupo de certificados concedido.

CUADRO 12. Primer grupo de certificados emitidos de Certified Public Accountants en el estado de Nueva York, sin realización de examen (aplicando la Waiver Provision)

CPA nº 1	Frank Broaker
CPA nº 2	Richard Marvin Chapman
CPA nº 3	Leonard Hubbard Conant
CPA nº 4	William Sanders Davies
CPA nº 5	Rodney Strong Dennis
CPA nº 6	Charles Waldo Haskins
CPA nº 7	Brownell McGibbon
CPA nº 8	Frederick Converse Manvel
CPA nº 9	Charles J. Mercer
CPA nº 10	Elijah Watt Sells
CPA nº 11	Charles Ezra Sprague
CPA nº 12	Frank Irving Stott
CPA nº 13	Arthur W. Teele
CPA nº 14	Alfred Percy Walker

↑ Fuente: "Profiling the new Industrial Professionals: The First CPAs of 1896-97". Dale L. Flesher, Gary John Previst y Tonya K. Flesher. 1996, p. 263.

En este primer grupo de certificados emitidos de *certified public accountants* (CPA) se incluyen, obviamente por "casualidad", los nombres de los tres miembros del Consejo de Examinadores -Charles Waldo Haskins, Frank Broaker y Charles Ezra Sprague-, que son las personas que después tenían que analizar los resultados de los exámenes realizados para la concesión de dicho certificado, y también si las personas que habían solicitado la *waiver provision* (exención del examen) reunían los requisitos necesarios para obtener el certificado sin realización de examen.

Refiriéndonos nuevamente al tema de género, pero en esta ocasión referido a los Estados Unidos de América, comentar lo siguiente:

1. La primera mujer que consiguió el certificado profesional de *Certified Public Accountant* (CPA) fue Christine Ross, nacida en Nueva Escocia (Canadá) en el año 1873.

Existe discusión acerca de la fecha en que realizó su examen para ser *Certified Public Accountant* (CPA), si bien todo hace suponer que lo efectuó en el mes de junio de 1898, aunque ello no es seguro. Lo que sí se sabe es que, de todas las personas aprobadas en la fecha de su examen, ella fue la tercera mejor en las notas. No obstante, en un primer momento el Consejo Directivo no vio claro, por ser mujer, la emisión del certificado correspondiente, y retrasó su entrega hasta que no pudo aguantar más su entrega, que llevaba fecha del 27 de diciembre de 1899. Por tanto, consiguió su CPA nº 143 cuando tenía 26 años. En el listado de *Certified Public Accountants of the State of New York*, emitido en junio de 1920, aparece con el nombre de Christine Ross Barker (Gray, Cassandra. 29 de marzo de 2012).

2. La primera mujer afroamericana que consiguió el certificado profesional de *Certified Public Accountant* (CPA) fue Mary T. Washington, nacida en Chicago. Lo consiguió en el año 1973. Remarcar que fue la trigésima persona de color que obtuvo este certificado en EE. UU. (Gray, Cassandra. 29 de marzo de 2012).

Por tanto, a pesar de que en Gran Bretaña los *chartered accountants* son anteriores a los *certified public accountants* norteamericanos, la primera mujer experta contable o auditora, si quiere decirse de otra manera en terminología más entendible, fue norteamericana -Christine Ross-, con una diferencia de 21 años sobre la británica Mary Harris Smith que, como se ha acreditado anteriormente, lo consiguió en el mes de mayo del año 1920.

Remarcar, como hecho actual de notable importancia, que la evolución de las mujeres en la profesión de auditoría en EE. UU. ha cambiado radicalmente con el tiempo, dado que en el año 2020 un 42% de las personas que poseían el certificado profesional de *Certified Public Accountant* (CPA) eran mujeres. Felicitémonos por ello en aras a la igualdad de las personas, sean del sexo que sean.

8 Metodología de la auditoría de cuentas en los primeros tiempos

1 Introducción

La situación de la contabilidad y de la auditoría en los Estados Unidos de América antes del año 1896 era diametralmente diferente a la existente en la actualidad. Lo era porque el entorno global del país era distinto y, obviamente, dicho entorno afectaba de manera muy significativa a estas dos disciplinas. Los hechos más relevantes de dicho entorno los exponemos a continuación:

1. La situación de la sociedad norteamericana en general. Reckitt, en su libro, la describe perfectamente en su referencia a la ciudad de Chicago, donde residía:

“En 1891 no disponíamos de electricidad, bien sea para alumbrar nuestras casas, bien sea para otras funciones domésticas, ni de coches, camiones o tractores, y naturalmente tampoco de aviones. Las imágenes en movimiento, radios y otros adelantos tecnológicos todavía no se habían descubierto. ¡Qué diferencia con la actualidad al disponer de fotografías en nuestros periódicos de las escenas del día anterior de todo el mundo!... El teléfono y la máquina de escribir estaban en su infancia. Los informes de los auditores antes de 1892 se escribían usualmente a mano, de tal manera que una buena escritura era un logro necesario. Tengo un recuerdo muy vivo cuando tuve que preparar a mano tres copias de un informe largo que trataba de la auditoría de una gran empresa empaquera en la ciudad de Kansas. Pero después de dicha experiencia compré una máquina de escribir, contraté una taquígrafa y mecanógrafa y le expliqué cómo debía elaborar los cuadros y las cédulas de trabajo para preparar el informe. El Sr. George Wilkinson, que más tarde fue socio mío y que jugó un gran papel en el progreso de nuestra profesión, me dijo que alrededor del año 1890, cuando trabajaba en la sociedad de auditoría Barrow, Wade, Guthrie & Co. en su oficina de Nueva York, el Sr. Anyon, que era el senior partner, compró una máquina de escribir. El Sr. Wilkinson, que era un manitas, empezó a jugar con la máquina de escribir y después de haber descubierto algunas de sus complejidades, elaboró un informe completo en la misma. El Sr. Anyon estaba encantado y le pidió que escribiese otro informe en la máquina de escribir, pero el Sr. Wilkinson, muy sabiamente, viendo que sus aptitudes mecánicas lo convertirían en un experto mecanógrafo en vez de en un *public accountant*, se negó a tener nada más que ver con esta herramienta al servicio del accountant para su clientela.” (Reckitt Ernest. 1953, p. 226).

Es preciso remarcar que en la ciudad de Nueva York la situación de la sociedad norteamericana era más avanzada, aproximadamente unos tres-cinco años en relación con lo descrito por Reckitt en la ciudad de Chicago.

2. La política gubernamental de *laissez-faire* en el mundo de los negocios. Es un aspecto muy relevante por la gran importancia que tuvo para la profesión de auditor de cuentas norteamericano. En efecto, el gobierno norteamericano seguía la política de no inmiscuirse en el mundo de los negocios, en la creencia de que los padres de la patria cuando fundaron el país dejaron claro que su incidencia debía ser mínima para que los empresarios y los emprendedores creasen riqueza sin estorbos de ningún tipo. Para entendernos, la libertad individual empresarial era lo que debía primar, sin cortapisas.

Consecuentemente con dicha filosofía, el mundo de los negocios funcionaba sin regulación gubernamental de ningún tipo, ante la carencia de organismos reguladores, dejando en manos de los hombres de negocios la llevanza de las empresas y su funcionamiento.

En el período que estamos analizando, esto es, hasta el año 1896, las únicas regulaciones contables gubernamentales conocidas son las instrucciones para la llevanza de las cuentas de los ferrocarriles emitidas en el año 1876 por los Railway Commissioners of Massachusetts y, años más tarde, la creación de la Interstate Commerce Commission (ICC), por una ley del Congreso de fecha 4 de febrero de 1877. En el año 1894, la Interstate Commerce Commission emitió una clasificación de los gastos de explotación para las empresas ferroviarias.

Por tanto, la política gubernamental de *laissez-faire* estaba en pleno apogeo -piénsese que todavía no se había creado, ni siquiera, el impuesto sobre sociedades en EE. UU.-, por lo que los empresarios, legalmente, no estaban obligados a nada en cuanto a información financiera, transparencia y publicidad de sus cuentas, como se las denominaba en aquellos días.

Adelantándonos a lo que publicaremos en un futuro libro, las grandes agencias gubernamentales reguladoras -con excepción de la antes citada Interstate Commerce Commission-, algunas de las cuales han tenido una grandísima incidencia sobre la contabilidad y la auditoría de cuentas, se crearon en el siglo XX, por lo cual no pudieron tener ninguna influencia en el período que estamos analizando. Simplemente como recordatorio, citaremos las agencias reguladoras más relevantes:

- El Internal Revenue Service (similar a la Agencia Tributaria española) implantó en el año 1909 un “Excise tax on corporations”, que permitió, entre otros, por primera vez la deducción fiscal de una parte de la amortización de los bienes del inmovilizado material.¹⁰
- El Federal Reserve Board, aprobado por la Federal Reserve Act de 1913.
- La Federal Trade Commission, aprobada por la Federal Trade Commission Act de 1914.
- La Federal Power Commission, aprobada por una Act de 1920.

10 El efecto de las leyes y regulaciones fiscales en el siglo XX sobre la práctica contable fue muy relevante para mejorarla y también para mantener la uniformidad en su aplicación. Un ejemplo clásico: hasta que la legislación fiscal norteamericana del año 1909 no permitió la deducción de las dotaciones a amortización de parte de los bienes del inmovilizado material, esto es, considerarlas gasto fiscalmente deducible, razón por la cual no era contabilizada por muchas empresas y, por tanto, su importe no aparecía en la cuenta de pérdidas y ganancias como una pérdida por utilización del bien. No obstante, también hay que remarcar que, en la revisión del año 1907 de la clasificación de los gastos de explotación de las empresas ferroviarias, emitida por la Interstate Commerce Commission (ICC), ya permitió incluir las dotaciones anuales a amortización, pero únicamente para las empresas sujetas a la regulación de esta agencia reguladora, que eran principalmente los carriers (transportistas, entre ellos las compañías ferroviarias) (Brundage, Percival F. November 1950), p. 385). La incidencia de la legislación fiscal del año 1909 provocó que a partir de dicho año muchas compañías que anteriormente no habían contabilizado la dotación anual a amortización de los bienes amortizables del inmovilizado, pasaron a hacerlo para deducirse fiscalmente la pérdida que representaba.

En consecuencia, los auditores norteamericanos tenían que aceptar, en muchas ocasiones, que las empresas auditadas no contabilizasen la dotación anual a amortización, debido a que no existían normas contables de ningún tipo y las empresas seguían la clásica práctica de que “cada maestrillo tiene su librillo”. Es muy interesante la discusión habida en una de las empresas cerveceras auditadas por Price, Waterhouse & Co., en Chicago. El socio británico de esta sociedad de auditoría, J. Gurney Fowler, que era el responsable de Price, Waterhouse & Co. de Londres de los trabajos efectuados en los Estados Unidos de América, se puso fuerte con este tema y obligó a la empresa a efectuar la dotación a amortización sí o sí, aguantando todas las presiones al respecto. Es preciso remarcar que los *chartered accountants* ya habían superado este tema técnico en Gran Bretaña desde muchos años antes, por lo que no podían aceptar su no contabilización. Volveremos a hablar de este tema cuando comentemos los inicios de Price, Waterhouse & Co. en América más adelante.

- La Securities Act de 1933.
 - La Securities and Exchange Act de 1934, creando la Securities and Exchange Commission (SEC) -Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV) en España-, con gran diferencia la agencia gubernamental que incidió tanto sobre la contabilidad como en la auditoría de cuentas.
 - La Federal Communications Commission, aprobada por una Act de 1934.
 - La Public Utility Holding Company, aprobada por la Act de 1935.
3. La escasez de libros sobre contabilidad y auditoría. Es este un punto primordial, dado que en aquellos días, antes del año 1896, la bibliografía sobre estas dos disciplinas era muy pobre y, en lo relativo a la contabilidad, los libros que existían eran textos orientados al aprendizaje de la teneduría de libros, tratando únicamente sobre procedimientos y técnicas contables básicos. Sin pretender citar todos los libros existentes, detallaremos los más conocidos.

Sobre contabilidad los emitidos después de la guerra civil norteamericana fueron los siguientes:

- *Science of Accounts*, de G. P. Greer, publicado en 1882.
- *The Anatomy of a Railroad Report*, de Woodloch, publicado en 1895.
- *Manual of Exhibit Bookkeeping*, de Selden H. Hopkings, publicado en 1879.
- *Theory of Bank Bookkeeping and Joint Stock Accounts*, de C. C. Marsh.
- *Manual of Theoretical Training in the Science of Accounts*, de Silas Sadler Packard. New York, 1868.
- *The Logic of Accounts*, de E. G. Folsom, publicado en New York, 1873.
- *Science and Practice of Accounts*, de George Soule.
- *Railway Expenditures*, de Kirkman, publicado en 1880.
- *Cost of Manufactures*, de Henry Metcalfe, publicado en 1885.
- *The Commercial Organization of Facilities*, de J. Slatter Lewist, publicado e 1890.
- *Principles of the Science of Accounts*, de E. D. Moore, publicado en 1890.
- *Bookkeeping and Accounting*, de S. W. Crittenden, publicado en 1877.
- *Science of Double Entry Bookkeeping*, de Christopher Columbus Marsh, publicado en sucesivas ediciones desde el año 1852 a 1884.
- *Algebra of Accounts*, de Charles Ezra Sprague, publicado en *The Bookkeeper* en los años 1880-1882, no era un libro sino una serie de artículos.
- *Single and Double Entry*, de J. F. Schär, publicado en 1894.

Muchos tratadistas consideran que esta época fue realmente pobre en cuanto a publicaciones sobre contabilidad que aportasen nuevas ideas y conocimientos sobre esta disciplina.

Sobre auditoría únicamente existía un libro, titulado *Auditor's Guide*, de H. J. Mettenheim, publicado en 1869, cuya extensión era de 16 páginas, por lo que era poco lo que podía transmitir.

Los *chartered accountants* británicos que desembarcaron en EE. UU. a partir del año 1888 para realizar los trabajos en las empresas cerveceras llevaban encima el libro de auditoría *Auditing: A Practice Manual for Auditors*, escrito y publicado por el *chartered accountant* inglés Lawrence R. Dicksee en el año 1892, en el que resumía las prácticas de auditoría seguidas en Gran Bretaña, siendo para ellos la "Biblia" y, por tanto, su libro de referencia a partir del año de su publicación.

Adicionalmente, con independencia de la escasez de libros sobre contabilidad, otro gran problema y dificultad era encontrar profesores de contabilidad que transmitiesen

adecuadamente los conocimientos de esta disciplina, hecho que, indudablemente, retrasó extraordinariamente el desarrollo de esta materia.

Un tema importantísimo era la enseñanza de la contabilidad en la universidad norteamericana. Es triste remarcar que no se inició hasta el año 1870 en la School of Commerce, de la University of Illinois, siendo únicamente una de las asignaturas impartidas, si bien esta escuela cerró sus puertas en el año 1880.

La segunda facultad universitaria que impartió clases de contabilidad fue la Wharton School of Finance and Economy de la Universidad de Pensilvania -después cambió su nombre a Wharton School of Commerce and Finance-, creada en el año 1881 por una donación de Joseph Wharton de \$100.000, si bien la asignatura de contabilidad no se inició hasta el año 1883 y, en dicho primer curso, la clase de contabilidad únicamente tenía 12 alumnos y tardó unos cuantos años en alcanzar un desarrollo notable.

Es interesante y curioso conocer el contenido de las enseñanzas de esta nueva escuela de negocios norteamericana, que fue la primera escuela de negocios universitaria con continuidad en EE. UU., con una duración de tres cursos académicos. Según su catálogo inicial era el siguiente:

“Año sub-junior. Inglés, alemán, francés, latín, física, ciencias sociales de mineralogía, práctica mercantil, esta última incluyendo procedimientos de los negocios, gestión de los trusts, y rutina bancaria.

Año junior. Inglés, alemán, francés, latín, física, geología, ciencia mental, moral y social, la última incluyendo dinero, banca, sistemas de crédito, pánicos, mercados de valores, impuestos, industria nacional, capital y trabajo, y materias relacionadas.

Año Senior. Inglés, historia medieval y moderna, física, astronomía, leyes civiles, mercantil, de empresas de transporte (ferroviarias), de licencias, de terrenos, de empresas y ley constitucional de los Estados Unidos y Pensilvania, y ciencia social, incluyendo terrenos, trabajo y cuestiones monetarias, socialismo y comunismo con investigación en la teoría e historia de tales temas.” (Webster, Norman E. 1941, p. 442).

La tercera universidad americana que enseñó contabilidad fue la New York School of Accounts de la Universidad del Estado de Nueva York, que únicamente lo efectuó en el curso 1893-1894, porque, conforme hemos expuesto anteriormente, esta escuela universitaria únicamente abrió un año, de los dos que tenía previstos, por falta de un número mínimo de alumnos. Hasta el año 1896, ninguna otra universidad norteamericana enseñó contabilidad, evidenciando con ello que no se sentía o consideraba la necesidad de enseñarla en sus aulas, por múltiples razones, que no vamos a explicar en este momento.

4. El secretismo y la falta de transparencia de las empresas eran, en aquellos tiempos, el pan nuestro de cada día. Las razones que, a nuestro criterio, lo apoyaban eran tres, a saber:
 - Los administradores de muchas empresas opinaban -y posiblemente creían-, que tanto sus accionistas como el público en general no tenían derecho a recibir ninguna información sobre las mismas. Se trataba, evidentemente, de una opinión o creencia interesada, pero que llevaban efectivamente a la práctica.
 - También argumentaban que, en caso de suministrar información, su competencia posiblemente se enteraría y, por tanto, la empresa podía verse seriamente perjudicada en sus intereses.

- No existía ninguna obligación legal de facilitarla, hecho que significaba que la propia Administración norteamericana era consciente de que no debía proporcionarse, por innecesaria, por lo que lo más prudente era no facilitar ninguna publicidad a su información contable y “contar lo menos posible”, esto es, absolutamente nada.

Evidentemente, con tantas razones “mágicas” en contra, las empresas no facilitaban ninguna información contable y, su consecuencia, era la desinformación, la facilidad para manipular y un oscurantismo informativo de grandes proporciones, incluso para sus propios accionistas, que se veían privados de conocer la situación real y los beneficios generados o las pérdidas sufridas en las empresas en las que habían invertido dinero. Todo un poema.

“Por ejemplo, durante los años 1870 y 1880 la New York Central Railroad no publicó ningún informe anual a sus accionistas. Asimismo, respondiendo a una pregunta de la Bolsa de Nueva York con respecto a información financiera, la Delaware, Lackawana and Western Railroad, cuyas acciones cotizaban en dicha bolsa, manifestó que la Delaware, Lackawana and Western Railroad no prepara ningún informe, no publica estados de cuentas, y no ha efectuado nada de este tipo en los últimos cinco años... No fue hasta 1899 que la bolsa de Nueva York requirió informes de estados financieros sobre una base regular para las empresas cotizadas” (Previts, Gary John y Merino, Barbara Dubis. 1979, pp. 80 y 89).

Y ya no es necesario decir que esta misma situación se daba en multitud de empresas, por el simple hecho de que, al no estar obligadas a revelar su información financiera a sus accionistas o al público en general, simplemente no lo hacían.

Adelantándonos a lo que explicaremos en detalle en un próximo libro, ponemos especial énfasis en el hecho de que el mazazo en contra de dicha situación y opiniones interesadas ocurrió el 17 de febrero de 1902, cuando los accionistas de la United States Steel Corporation, que era, con diferencia, el *trust* más grande de aquellos días en EE. UU., nombraron a la firma Price, Waterhouse & Co., para auditar sus cuentas del año 1902.

El informe corporativo emitido por dicho *trust* del primer año aportó una serie de informaciones contables y financieras nunca vistas en dicho país. Fue el inicio -aunque suave, de momento- de un cambio que tardó todavía muchos años en variar el rumbo en dicho país, por falta de una legislación que lo obligase, pero, en definitiva, fue el pistoletazo de salida. También el informe de auditoría de dicho primer año fue un modelo que muchas otras sociedades de auditoría norteamericanas copiaron, o por lo menos tenían en cuenta, dentro del estilo inglés. Otra novedad importante fue que este *trust* fue el primero en establecer la política de que sus auditores fuesen nombrados por los accionistas, en vez de por los directores, que es lo que se hacía, por lo general y salvo excepciones, hasta aquel momento.

2 Los registros contables de la época

Los registros contables de la época eran simples, pero efectivos: el libro de ventas, el libro de compras, el libro de caja, el libro mayor y el diario general, siendo este último donde se anotaban todas las operaciones que no fuesen las de los tres libros primeramente citados. Todos los libros estaban encuadernados debidamente y sus hojas numeradas. Ni qué decir tiene que todas las operaciones se anotaban a mano, en tinta, y las sumas, al no disponer de ordenadores ni de máquinas de sumar, se realizaban manualmente, por el sistema de “tracción sanguínea”, término muy expresivo y real.

Teniendo en cuenta que algunas cuentas en el libro mayor precisaban de muchas páginas debido al volumen de operaciones de la empresa en cuestión, cuando una página estaba llena se identificaba el número de la página donde continuaba, que podía estar ubicada mucho más adelante, porque las próximas páginas estaban ocupadas por otras cuentas. El contable debía ser una persona cuidadosa, y con buena letra, para que su redactado fuese claro y se entendiese.

A menudo, el contable era una persona de confianza del propietario, de tal manera que además de llevar el libro de caja y de manejar los fondos de la empresa, también anotaba las transacciones registradas en el diario general, eliminándose de esta manera la necesaria segregación de funciones y, facilitando, en consecuencia, la manipulación de los registros contables y la posibilidad de actitudes deshonestas, por aquello de que “de la honradez al fraude, solamente van dos pasos: la necesidad de dinero y la oportunidad de tomarlo”.

Otra característica común y sorprendente del período que estamos analizando era la utilización, por parte de algunas empresas, del denominado “libro mayor privado” (private ledger), consistente en un libro equipado con cerradura y llave -sí, cerradura y llave-, donde se registraban los salarios de los directores, el importe total de las ventas, de las compras, de las inversiones en bienes del inmovilizado material, y cualesquiera otros datos que la empresa estimase conveniente proteger porque los consideraba de carácter confidencial. Tenemos que recordar que estamos hablando de una época de secretismo, de no publicidad de los datos de las empresas y de una determinada mentalidad cerrada que, en la práctica, no tenía realmente razón de ser como, evidentemente, se demostró años después, pero que, en aquellos tiempos, funcionaba de esta manera.

Obviamente, en este libro mayor privado solo el propietario de la empresa o persona de su absoluta confianza anotaba los datos básicos de la misma desde el resto de los libros contables utilizados por la empresa, de tal manera que, únicamente, la persona encargada de llevarlo tuviese conocimiento de las cifras necesarias para poder preparar el balance de comprobación y la información posterior.

3 Los trabajos de auditoría de la época

El trabajo de las primeras auditorías está muy bien descrito por Robert H. Montgomery¹¹ en la primera edición de su famoso libro *Auditing Theory and Practice*:

“El programa de trabajo consistía usualmente en verificar todos los pagos por caja, comprobar todas las sumas y traspasos, verificar la corrección de los traspasos del libro mayor al balance de comprobación y del balance de comprobación a los estados financieros. Estimaba que tres cuartas partes del tiempo invertido para realizar el trabajo de auditoría se consumía en verificar sumas y traspasos, pues la experiencia había demostrado que tres cuartas partes de los desfalcos se originaban por falta de contabilización de ingresos y de los recibos en efectivo.” (1912, pp. 80 y 258).

En otro libro del mismo auditor norteamericano repite idéntica opinión, conforme se transcribe seguidamente:

“Es triste manifestar que mucho de nuestro tiempo en aquellos días se consumía en una comprobación interminable de traspasos de un libro a otro (p. 14). Frecuentemente, los libros no cuadraban durante meses o años, y la búsqueda de los errores era una tarea terrorífica... En algunas auditorías, y no solo en empresas pequeñas, nosotros verificábamos cada suma y cada traspaso (p. 19). El auditor,

¹¹ Robert H. Montgomery, fue uno de los grandes auditores norteamericanos, socio de la sociedad de auditoría Lybrand, Ross Bross & Montgomery, fundada en la ciudad de Filadelfia el 1 de enero de 1898. Fue distinguido en el año 1950 con el número 2 del *Accounting Hall of Fame* (Salón de la Fama en Contabilidad), de la Ohio State University. Su nombre ha quedado grabado para siempre en los anales de la auditoría en los Estados Unidos de América. En un libro futuro hablaremos ampliamente de su persona y de sus logros.

cincuenta años atrás, “era poco reconocido porque los temas que trataba eran relativamente poco importantes y esta “no importancia” hacía que se le considerase a nivel de empleado.” (Montgomery, Robert H. 1939, p. 316).

Es preciso comentar un hecho de gran relevancia, a saber: el cambio en los procedimientos de auditoría aplicados en EE. UU. en relación con los aplicados por los *chartered accountants* británicos en su país.

En efecto, en Gran Bretaña se seguía la práctica de efectuar auditorías muy detalladas a fin de asegurarse que cada cuenta que examinaban cumpliera adecuadamente con lo establecido en la ley (*detailed or complete audit*). Por el contrario, en EE. UU. al no existir ninguna ley que estableciese nada, el concepto era diferente y, adicionalmente, la existencia de grandes *trusts* o conglomerados de grandes empresas hizo imposible la verificación detallada y exhaustiva de sus cuentas, razón por la cual tuvo que implantarse, necesariamente, la aplicación del “muestreo” para analizar una parte representativa de las operaciones realizadas, por cuestiones de tiempo y de coste. No podía hacerse de otra manera.

Un tema que, seguramente, hoy día sorprenderá mucho, es el hecho de que, en aquellos días no se preparaban papeles de trabajo tal como los conocemos en la actualidad, como vía de acreditar el trabajo realizado, la fuente u origen de los documentos examinados, su alcance, los procedimientos y técnicas de auditoría empleados, los hallazgos encontrados, las recomendaciones a sugerir para la mejora de los procedimientos de contabilidad y de las medidas de control interno, las conclusiones alcanzadas, etc. El auditor en aquellos tiempos no realizaba recomendación alguna. Su trabajo era otro: descubrir errores y detectar irregularidades de cualquier tipo, todo lo demás era secundario.

“Recuerdo cuando el procedimiento de auditoría involucraba, primero, una verificación de cada uno de los comprobantes acreditativos, en el que cada documento era estampado con la palabra “auditado”. Todas las anotaciones en el mayor eran comprobadas, no como muestreo sino totalmente, siendo el efecto evidenciar que las cifras de cada una de las cuentas en el balance de comprobación eran, en su totalidad, correctas. Al verificar la cuenta bancaria, el corte de operaciones no se consideraba esencial. No existían papeles de trabajo tal como los conocemos en la actualidad; las marcas de comprobación en los libros constituían un registro de cualquier cosa que se había comprobado, de tal manera que no existía ningún objetivo en papeles separados. Prácticamente, los únicos registros efectuados y guardados por el auditor eran el balance de comprobación y su programa de trabajo en el cual anotaba cada operación tal como se completó. Recuerdo cuando un informe del auditor podía ir acompañado por un certificado que manifestaba únicamente “Los estados adjuntos han sido auditados y encontrados correctos”, o “Certificamos la exactitud de los estados adjuntos”. Mi sociedad utilizaba un modelo más largo, pero su redactado ya no lo recuerdo.” (Herrick, Anson. 1960, p.61).

Los procedimientos de auditoría aplicados en aquellos días no contemplaban, entre otros, la presencia del *public accountant* en los inventarios físicos de las existencias de sus clientes, ni el envío de cartas de circularización a clientes ni a proveedores, ni la revisión de las actas del consejo de administración y de los comités directivos, ni el conocimiento, revisión y evaluación de su sistema de control interno, ni muchos otros procedimientos de auditoría que en la actualidad se aplican con normalidad para obtener evidencia suficiente y adecuada sobre diversos extremos de las cuentas anuales auditadas, por lo que no podemos comparar los procedimientos de auditoría actuales con los de aquellos días. Evidentemente, eran otros tiempos y así debe contemplarse en la actualidad.

En ocasiones, algunos *public accountants* solicitaban las actas del consejo de administración y de los comités directivos, y se las facilitaban o no. En algunos casos, incluso, los directivos de las empresas se enfadaban, simplemente, por dicha solicitud, alegando si es que desconfiaban de la sociedad o de los directivos. Pero lo que estaba claro era que, si no permitían su acceso, podía ser una señal de que a lo mejor existían temas sospechosos, que no interesaba que los *public accountants* conociesen. Por tanto, había de todo en la Viña del Señor...

En aquellos días se aplicaban procedimientos de verificación como los antes citados de comprobación de todos los pagos por caja -entendiendo como tales los pagos en efectivo y los satisfechos a través de bancos, fuera cual fuera el procedimiento-, cuya conceptualización en auditoría es racionalmente equivocada, por lo que, claramente, no existía, ni de lejos, una “metodología clara ni lógica de auditoría”. Repetimos, nuevamente, eran otros tiempos.

Piénsese, aunque ello pueda parecer extraño hoy en día que, hasta el año 1939, el entonces American Institute of Accountants -continuador de la American Association of Public Accountants (AAPA)-, no emitió la primera declaración obligatoria sobre procedimientos de auditoría, titulada SAP n° 1. *Extensions of Auditing Procedures* (Ampliaciones de los Procedimientos de Auditoría), obligando a los *Certified Public Accountants* (CPA) a estar presentes en la observación del inventario físico de las existencias de sus clientes y a circularizar los saldos de los clientes a fin de obtener su confirmación de la realidad y corrección de los saldos contabilizados, como consecuencia del fraude perpetrado por los altos directivos en la sociedad McKesson & Robbins Incorporated (19 millones de dólares inexistentes en su activo), no detectado por sus auditores.

Este fallo en dicha auditoría se debió al hecho de que sus auditores no aplicaban los dos procedimientos de auditoría antes citados, que dicho de paso no eran obligatorios en aquellos momentos al no existir ninguna normativa que los requiriese. Obviamente, de haberlos aplicado, los auditores de este grupo de sociedades hubiesen detectado perfectamente las existencias inexistentes (10 millones de dólares) y los saldos ficticios de clientes (9 millones de dólares).

No obstante, no deja de ser sorprendente, tanto si lo contemplamos con los ojos de hoy en día como si lo vemos con los ojos de aquellos días, que desde el momento cero los procedimientos de auditoría en los Estados Unidos de América no contemplasen que el auditor de cuentas tuviese que estar presente en la observación del inventario físico de las existencias de sus clientes, por tratarse de un bien físico del activo, que lógicamente su existencia debía verificarse sí o sí.

Según o conforme a nuestro criterio y siguiendo una lógica, era absolutamente necesario en primer lugar acreditar que las existencias existían y, también, si se encontraban o no en buenas condiciones, independientemente de que posteriormente habría que aplicar otros procedimientos de auditoría para determinar su propiedad, su valoración, su posible deterioro de valor, su adecuada clasificación en el activo, su disponibilidad, el corte adecuado de las operaciones, y no hablamos ya de su adecuada información en las notas a los estados financieros o memoria, porque esto último era imposible, dado que en aquellos días no existían ni siquiera notas a los estados financieros ni memoria.

Idéntico comentario es aplicable a la necesidad de acreditar la existencia y la corrección de los importes de los saldos a cobrar a los clientes -también un bien del activo, no en forma física sino como crédito a cobrar- a través de la obtención de confirmación directa y por escrito de los clientes, que constituye un procedimiento de obtención de evidencia de terceros, que evidentemente tiene más calidad que la evidencia obtenida de documentos internos de la empresa.

Como pueden constatar perfectamente los lectores, el avance o progreso de los procedimientos de auditoría en EE. UU. fue un proceso lento y tuvieron que transcurrir muchos años antes de que las aguas volvieran a su cauce y alcanzaran la calidad necesaria y lógica, pero lo que se hacía al inicio de la profesión de auditoría debe ponerse en el contexto de la época, dado que juzgarlo con los medios y conocimientos de hoy sería extemporáneo.

Una de las grandes dificultades que tenían los *public accountants* de la época que estamos analizando, era encontrar tanto ayudantes como seniors que fuesen competentes y que dominasen, mínimamente, los entresijos del trabajo. Era lógico, dado que, al no existir enseñanza de la contabilidad ni de la auditoría en las universidades y ser la enseñanza en las academias muy reducida -dejando aparte su calidad-, encontrar jóvenes mínimamente preparados para realizar el trabajo necesario, era como buscar una aguja en un pajar.

Por este motivo, los practicantes individuales y las sociedades de auditoría no tenían más remedio que formar a su propio personal, considerando que en el mercado era muy difícil encontrar personas que reuniesen las características requeridas. Esta vía de contratación y formación era lenta, pero, con el tiempo, demostró ser muy efectiva, pese a las dificultades inherentes y al tiempo requerido.

En efecto, la búsqueda de nuevos colaboradores pretendía que el candidato tuviese, por lo menos, algún conocimiento de contabilidad, buen carácter, dispuesto a trabajar en equipo y muchas horas, potencial intelectual de futuro, dispuesto a sujetarse al entrenamiento pertinente durante años y a sufrir la supervisión necesaria de su trabajo, todo lo cual no era poco y si a todo ello añadimos los viajes constantes que implicaban estar fuera del domicilio personal con las incomodidades inherentes de aquella época, y la imposibilidad de poder tener una vida personal razonable, especialmente si uno estaba casado, el coctel era explosivo.

Adicionalmente, muchos trabajos de auditoría de la época no eran recurrentes, al no existir la obligatoriedad legal de realizarlos, por lo que muchos *public accountants* se encontraban con el hecho de que después de realizar un primer trabajo de auditoría difícil y farragoso en un cliente, era posible que ya no se repitiese, por lo que el “goodwill” de dicho esfuerzo se quedaba en el baúl de los recuerdos y la inversión en horas efectuada había que cargarla a la barra de hielo.

Al respecto, conviene matizar que en sus inicios los *public accountants* hacían encargos a medida de contabilidad y de auditoría -como sucede, por ejemplo, con los abogados-, pero con el tiempo se hicieron imprescindibles, a medida que los accionistas de las empresas se distanciaban del equipo directivo, para validar las cuentas presentadas por los administradores año a año. Este comentario es, sin duda, un factor muy importante de la historia de los *public accountants* en los Estados Unidos de América.

Y no digamos de la problemática derivada del famoso secretismo antes comentado, que obligaba, en ocasiones, a que el senior y el ayudante de auditoría no entrasen conjuntamente en las oficinas de sus clientes al mismo tiempo, a fin de que los empleados no identificasen que se estaba realizando una revisión de sus cuentas, lo cual hubiese soliviantado sus ánimos al pensar que la empresa en la que prestaban sus servicios se encontraba en una probable situación de insolvencia. Como pueden constatar los lectores, eran otros tiempos.

4 Cómo eran vistos los auditores

La opinión de otro reconocido *public accountant* de aquellos días lo refleja a la perfección:

“En 1891, y durante mucho tiempo después, los miembros de nuestra profesión eran vistos por mucha gente como un tipo de detectives en la búsqueda de desfalcos, o como “calculador de rayos” para encontrar errores en los libros contables... Durante este período era frecuente una triste y patética experiencia de encontrar desfalcos y otras irregularidades. Puede parecer una exageración, pero mi experiencia fue que, aproximadamente, de cada tres nuevas auditorías descubríamos desfalcos en dos de ellas. Ello se debía, indudablemente, al hecho de que no se había realizado con anterioridad ninguna auditoría, no existían seguros de fidelidad para los empleados de confianza, no se había realizado ningún control interno sobre los cobros y los pagos y en numerosos casos el cajero tam-

bién llevaba el libro mayor y el diario general. En pequeñas compañías también llevaba las cuentas de los clientes... Los cajeros y los tenedores de libros creían que afectaba a su prestigio si un auditor era contratado para realizar una auditoría, siendo su opinión que lo normal era que la contratación de un *public accountant* se efectuaría si se hubiese descubierto un desfalco o simplemente que se sospechase que existía. En el año 1893, fui requerido para realizar una auditoría de una gran empresa minorista de carbón. Los empleados de la empresa eran amables pero fríos con respecto a nuestro equipo. Cuando se acabó la auditoría, el gerente, que era a la vez el cajero, me dijo que, al principio, tanto él como el resto de los empleados se habían sentido indignados cuando les informaron que se realizaría una auditoría por profesionales externos pero que, ahora, estaba encantado de que se hubiese realizado porque, antes, el propietario no sabía si él era honesto o no, pero, después de la auditoría, su jefe sabía que era honesto.” (Reckitt, Ernest. 1953, p. 248 del libro de Grant, Julia, por internet).

El trabajo de auditoría de aquellos días era muy rutinario, pesado y, si se nos permite decirlo, aportaba poco valor añadido a las empresas. Por este motivo, no es de extrañar que el *public accountant* fuese visto como un mero comprobador o verificador de cifras y nada más, y que los empresarios no viesen la parte positiva de su trabajo, además de que no entendían muy bien su función. Tuvieron que pasar muchos años hasta que su función y utilidad fuesen adecuadamente comprendidas por el público en general, además de constatar que su trabajo era necesario para lograr la transparencia y aceptar la razonabilidad del contenido de las cuentas anuales de las empresas, dos aspectos o facetas que en la actualidad nadie discute y todo el mundo acepta.

5 Los trabajos de auditoría en otras ciudades y pueblos

Debido al hecho de que muchas empresas norteamericanas tenían una influencia interestatal porque sus instalaciones estaban distribuidas por varios estados de la Unión, los viajes de los auditores eran necesarios para sus trabajos de verificación en los centros de trabajo de las empresas auditadas. Por este motivo, se viajaba mucho y las condiciones de alojamiento, comida, desplazamientos en tren, lavado de la ropa y otros dejaban mucho que desear.

Uno de los ejemplos más escabrosos es el explicado por James T. Anyon:

“En un viaje a un lugar denominado Mills Camp, en Alabama, en los años 1890, su tren llegó horas más tarde de lo programado, llegando a medianoche a un lugar desolado, en medio del campo, donde no existía ninguna estación de tren, donde se le permitió bajar del tren. Un vigilante nocturno lo encontró en medio de la nada y le permitió dormir, mientras llovía, alrededor de un fuego preparado entre un grupo de convictos que estaban trabajando en el campo. Cuando, a la mañana siguiente, amaneció, se le permitió ir a la casa del gerente, donde le sirvieron café, y encontró otras comodidades civilizadas” (Carey, John L. 1969, p. 33).

Robert H. Montgomery, que empezó a trabajar en el despacho del *public accountant* John Heins en la ciudad de Filadelfia el 4 de febrero de 1889, a la edad de 16 años, como *office boy*, relata en uno de sus libros, sus infinitas experiencias en los inicios de su carrera profesional que le conducirían a ser CPA y también abogado, una combinación muy poco usual en su tiempo. Veamos algunas de sus experiencias:

“Teníamos un trabajo en Vicksburg, Mississippi. No existía ningún hotel cerca de la oficina del cliente en la que trabajábamos, por lo que acampamos en el molino. Las camas eran bastante sucias e incómodas y la comida era mala. Pero ello no era inusual. La parte más vivida del trabajo fue la utilización que hacíamos del río Mississippi. Parecía fangoso y era fangoso. Si el río no tenía movimiento por un tiempo el barro se asentaba un poco. Bebíamos en él y nos bañábamos en él y con la impaciencia de la juventud no esperábamos siempre para que el barro se asentase... Teníamos una gran cantidad de trabajos fuera de la ciudad. A nuestra llegada dormíamos donde podíamos y comíamos lo que tenían. Incluso para los viejos estándares probablemente estábamos por debajo de lo habitual, pero estábamos demasiado ocupados para quejarnos de ello. Un invierno, Adam Ross y yo invertimos seis semanas en un pueblo en las montañas de Carolina del Norte. ¡Era muy frío! Ocupábamos una cama

matrimonial en nuestra habitación y usábamos para lavarnos un tazón de lavabo. En la mañana, el agua en la jarra estaba helada. Nevó justo debajo de la chimenea en nuestra habitación. Para finalizar el trabajo dentro del tiempo programado, trabajamos noches y domingos y toda la noche el último día. Recuerdo claramente trabajar muy duro y no digamos de la comida. Cocinaban con grasa rancia, de tal manera que teníamos que vivir de huevos hervidos. Nuestro promedio eran seis u ocho huevos hervidos al día... Cuando se consideró que estaba preparado para verificar sumas y ayudar a verificar anotaciones en el libro mayor, se me envió fuera de la ciudad para trabajar como ayudante. Durante diez o doce años estuve fuera de la ciudad alrededor de la mitad del tiempo. Estuve cerca de seis meses en Tacoma, Washington, en un año. En aquellos días las comodidades de los ferrocarriles no eran nada de lo que se podía presumir y muchos de los hoteles eran terribles.” (Montgomery, Robert H. 1939, pp. 21 y 20).

9 Los primeros practicantes individuales y la creación de firmas de *public accountants* hasta el año 1896

El listado de todos los practicantes o de las firmas que actuaban como *public accountants* antes del reconocimiento legal de la profesión de *certified public accountant* (CPA) en el estado de Nueva York en abril de 1896 es, evidentemente, larga y entendemos que no aporta nada a lo que pretendemos conseguir en este trabajo.

1 Practicantes individuales como *public accountants*

Está totalmente fuera del alcance de este trabajo citarlos todos, lo cual no tendría sentido alguno, además de que lógicamente tampoco podemos identificarlos, por lo que seguiremos la práctica de citar únicamente los nombres de aquellos practicantes individuales como *public accountants* que aportaron un valor añadido a la sociedad norteamericana, especialmente en el estado de Nueva York, por haber sido el primero que los reconoció y reguló legalmente como profesión. En el cuadro 13 se detallan sus nombres, su nacionalidad, su participación y el número del certificado de *Certified Public Accountant* (CPA) que consiguieron posteriormente.

Entendemos que este criterio de selección es el adecuado, dado que citar todos los nombres de aquellos practicantes individuales como *public accountants* que se dedicaron únicamente a trabajar para ganarse honradamente la vida, con ser evidentemente importante, ello no hay que negarlo, especialmente para su bolsillo y su vida personal, no implicó ningún avance objetivo ni significativo en la profesión de *public accountant* en los Estados Unidos de América, al no aportar un valor añadido para la sociedad norteamericana y, todo ello sin desmerecer, por supuesto, la importancia de realizar un buen trabajo.

Por tanto, con todas las reservas posibles a este criterio de selección, evidentemente subjetivo, creemos de justicia citar los nombres de aquellos *public accountants* que, con sus ideas, trabajo, esfuerzos, dedicación, ilusión y visión de futuro hicieron posible la creación de la profesión de *certified public accountant* (CPA) en dicho país.

CUADRO 13. Practicantes individuales como *public accountants* hasta el año 1896

Nombre	Nacionalidad	Participación	Número de <i>Certified Public Accountant (CPA)</i>
1. Lyman S. Andrews	norteamericana	(11) (12)	-
2. William Angelo	Se desconoce	(11)	Nº 87 por Nueva York
3. James Thornley Anyon	británica	(3) (4) (11) (12)	Nº 31 por Nueva York
4. Thomas E. Arnold	norteamericana	(11) (12)	Nº 32 por Nueva York
5. Thomas Bagot	británica	(3) (4) (6) (7) (8) (9) (11)	Nº 45 por Nueva York
6. Louis Micheal Bergtheil	británica	(3) (4) (7) (8) (9) (10) (11)	-
7. Charles Both	británica (se supone)	(1) (4) (9) (11) (12)	Nº 34 por Nueva York
8. Henry Allen Briggs	norteamericano	(4) (6) (9)	-
9. Frank Broaker	Norteamericana	(1) (4) (7) (9) (10) (11) (12) (13) (14) (15)	Nº 1 por Nueva York
10. William Henry Brook	Británica	(3) (4)	Nº 17 por Michigan
11. William M. Brooks	Británica	(4) (9) (10) (11)	-
12. Leon Brummer	Norteamericana	(11)	Nº 88 por Nueva York
13. Charles E. Cady	Norteamericana	(1) (11)	Nº 123 por Nueva York
14. William J. Calhoun	Británica	(1) (3) (4) (5) (15)	-
15. Hudson Campbell	Norteamericana	(11)	Nº 70 por Nueva York
16. Richard Marvin Chapman	Norteamericana	(4) (7) (9) (10) (11)	Nº 2 por Nueva York
17. Frederick W. Child	Se desconoce	(1)	Nº 4 por Connecticut
18. George H. Church	Norteamericana	(3) (4) (10)	Nº 166 por Nueva York
19. Andrew Allen Clarke	Británica	(11)	Nº 15 por Nueva York
20. Alexander C. Clerihew	Norteamericana	(4)	Nº 90 por Nueva York
21. Edward Thomson Cockey	Norteamericana	(1) (2) (11)	Nº 91 por Nueva York
22. Leonard Hubbard Conant	Norteamericana	(11)	Nº 3 por Nueva York
23. Henry Rigsdale McDonald Cook	Británica	(4) (6) (7) (9) (11) (12)	Nº 107 por Nueva York
24. James Cox	Irlandesa	(1) (3) (4)	-
25. William Sanders Davies	Británica	(4) (10) (11) (12) (13)	Nº 4 por Nueva York
26. Charles Dutton	Norteamericana	(1) (2) (11) (12)	Nº 180 por Nueva York
27. David Jinkens Edmond	Británica	(11)	Nº 93 por Nueva York
28. James Benhow Elliman	Británica	(3)	-

CUADRO 13. Practicantes individuales como *public accountants* hasta el año 1896

Nombre	Nacionalidad	Participación	Número de <i>Certified Public Accountant (CPA)</i>
29. Robert Lethbridge Fabian	Británica	(3) (4) (5)	-
30. David Parkes Fackler	Norteamericana	(3)	-
31. John W. Francis	Norteamericana	(3) (4)	Nº 74 por Nueva York
32. Francis Gottsberger	Norteamericana	(4) (11) (12)	Nº 36 por Nueva York
33. Charles Gray	Se desconoce	(5) (9) (11)	-
34. Joseph Hardcastle	Británica	(1) (2)	Nº 104 por Nueva York
35. Henry Harney	Norteamericana	(1) (2) (11) (12)	Nº 18 por Nueva York
36. Charles Waldo Haskins	Norteamericana	(1) (3) (14) (16)	Nº 6 por Nueva York
37. Norval A. Hawkins	Norteamericana	(1)	Nº 19 por Michigan
38. John Heins	Norteamericana	(3) (4) (7)	Nº 5 por Pensilvania
39. Selden R. Hoppings	Norteamericana	(1) (2)	Nº 124 por Illinois
40. Thomas R. Horley	Británica	(7) (11)	Nº 106 por Nueva York
41. John Hourigan	Norteamericana	(1) (11) (15)	Nº 19 por Nueva York
42. William Bainbridge Jaudon	Se desconoce	(1)	Nº 95 por Nueva York
43. Henry Kelly	Británica	(3)	-
44. James Nicholas Kelly	Se desconoce	(11)	Nº 49 por Nueva York
45. August F. Kerk	Norteamericana	(3)	-
46. Anson O. Kittredge	Se desconoce	(1) (2)	Nº 121 por Nueva York
47. Capel Ellis LeJeune	Británica	(11)	Nº 39 por Nueva York
48. Farquhar J. McRae	Norteamericana	(1)	Nº 23 por Nueva York
49. Rodney McLaughlin	Norteamericana	(3) (4) (5)	-
50. Mark Coffin Mirick	Norteamericana	(3) (4) (11) (15)	-
51. Robert Frater Munro	Británica	(3)	-
52. Charles D. Phelps	Norteamericana	(11)	Nº 43 por Nueva York
53. Horace A. Piper	Norteamericana	(3)	Nº 80 por Massachussets
54. Thomas Cullen Roberts	Británica	(4) (11) (12)	Nº 154 por Nueva York
55. J. Roderick Robertson	Británica	(3)	-
56. Thomas P. Ryan	Se desconoce	(11)	Nº 63 por Nueva York
57. David Rollo	Británica	(4)	Nº 27 por Nueva York
58. Sidney Eugene Sargent	Se desconoce	(1)	Nº 28 por Nueva York

CUADRO 13. Practicantes individuales como *public accountants* hasta el año 1896

Nombre	Nacionalidad	Participación	Número de <i>Certified Public Accountant (CPA)</i>
59. Edward Henry Sewell	Británica	(3)	-
60. Charles H. W. Sibley	Se desconoce	(3) (5)	-
61. John S. Sparrow	Se desconoce	(11)	Nº 54 por Nueva York
62. William K. Spinney	Se desconoce	(3)	-
63. Charles Ezra Sprague	Norteamericana	(1) (2) (7) (14) (16)	Nº 11 por Nueva York
64. Richard Fowler Stevens	Norteamericana	(4) (6) (10) (11) (12)	Nº 29 por Nueva York
65. Henry Marschall Tate	Norteamericana	(3)	-
66. William Trenholm	Norteamericana	(4) (10)	-
67. William Henry Veysey	Británica	(1) (2) (3) (4) (11)	-
68. Walter Hugh Peyton Veysey	Norteamericana	(1) (3) (4) (5)	Nº 192 por Nueva York
69. Alfred Percy Walker	Se desconoce	(11)	Nº 14 por Nueva York
70. John W. Whitehead	Se desconoce	(4) (10)	Nº 103 por Nueva York
71. James Yalden	Británica	(3) (4) (6) (7) (8) (9) (10) (11) (12) (13)	Nº 138 por Nueva York
72. Louis Yalden	Británica	(4) (7) (9) (10)	-

Participación

- (1) Miembro del Institute of Accounts.
- (2) Impartió conferencias en el Institute of Accounts.
- (3) Participó en la constitución de la American Association of Public Accountants (AAPA) el 22 de diciembre de 1886 e ingresó como miembro en tal fecha.
- (4) Ocupó cargos directivos en la AAPA hasta el 31 de diciembre de 1896.
- (5) Firmó el certificado de constitución de la AAPA en la ciudad de Nueva York el 20 de agosto de 1887.
- (6) Miembro del comité para intentar conseguir un College School of Accounts nombrado el 9 de enero de 1892.
- (7) Reunión con el Consejo Directivo de la Universidad del Estado de Nueva York para apoyar la creación del College School of Accounts anterior el 8 de junio de 1892.
- (8) Fideicomisario para la creación del College School of Accounts para el período 1892-1894.
- (9) Avalista económico para la creación del College School of Accounts para el período 1892-1894.
- (10) Profesor de la School of Accounts del año académico 1893-1894.
- (11) Reunión de 45 personas (la gran mayoría *public accountants*) en la ciudad de Nueva York el 13 de marzo de 1895 para debatir la promulgación de una futura ley de la profesión de *public accountant*.

- (12) Miembro del Comité de 14 personas elegido en la reunión anterior del día 13 de marzo de 1895 para estudiar y decidir los aspectos relevantes que debería incluir una futura ley de la profesión de public accountant.
- (13) Nombramiento por la Junta de Gobierno de la AAPA en noviembre de 1895 de un comité especial de tres personas para presionar y gestionar la promulgación de una futura ley de reconocimiento y regulación de la profesión de public accountant.
- (14) Nombramiento en 1896 por el Consejo Directivo de la Universidad del Estado de Nueva York del Consejo de Examinadores para poder obtener el certificado de Certified Public Accountants (CPA), formado por tres miembros que tenían que ser Certified Public Accountants.
- (15) Resolución de la AAPA expresando la gran pérdida por su fallecimiento (caso de William J. Calhoun el 7 de diciembre de 1889), o de miembro de honor (caso de Mark Coffin Mirick el 12 de noviembre de 1893) o de reconocimiento a Frank Broaker, su vicepresidente, por sus grandes esfuerzos por hacer posible la promulgación de la ley de 1896 que reguló la profesión de public accountant en el estado de Nueva York.
- (16) Charles Ezra Sprague tuvo el honor de que en el año 1953 la Ohio State University le concediese el número 10 en el Accounting Hall of Fame (Salón de la Fama de la Contabilidad), instaurada en el año 1950. A Charles Waldo Haskins le concedieron el mismo honor con el número 65 en el año 2.000

↑ Fuente: Elaboración propia a través de muchos documentos, en especial, pero no exclusivamente, de los siguientes:

- "The American Association of Public Accountants: Its First Twenty Years 1886-1906". Norman E. Webster.
- "Certified public accountants of the state of New York". New York State Society of Certified Public Accountants. June 1920.
- "A History of Accounting in America. An Historical Interpretation of the Cultural Significance of Accounting". Gary John Previts y Barbara Dubis Merino.
- "The New York State Society of Certified Public Accountants. Foundation for a Profession". Julia Grant.
- "Profiling the New Industrial Professionals: The First CPAs of 1896-98". Dale L. Flesher, Gary John Previts y Tonya K. Flesher.
- "Leaders of the Accounting Profession: 14 Who Made a Difference". Stephen A. Zeff.
- "The State Board of Examiners". Accountant's Department. Frank Broaker, Charles E. Sprague y C.W. Haskins.
- "Charles Waldo Haskins". Wikipedia.
- "Biographical sketch of Professor Charles Waldo Haskins, C.P.A.". Atlantic Publishing and Engraving Co.
- "Charles Waldo Haskins, an American pioneer in accountancy". Haskins & Sells.
- "James Yalden." Accountant's department.
- "Charles Ezra Sprague". The Accounting Hall of Fame. American Accounting Association.
- "Charles Waldo Haskins". The Accounting Hall of Fame.

El cuadro anterior acredita los nombres de aquellos *public accountants* que participaron, de una manera u otra, en el avance y progreso de creación de una nueva profesión, especialmente en el estado de Nueva York, cuyo reconocimiento legal se consiguió en abril de 1896. De todos ellos, destacaremos especialmente los siguientes, teniendo en cuenta que otros nombres también de esta etapa saldrán en libros posteriores.

James Thornley Anyon (de nacionalidad británica); Thomas Bagot (británica); Louis Micheal Bergtheil (británica); Charles Both (se supone que británica); Frank Broaker (norteamericana, el hombre que presionó hasta la saciedad para intentar promulgar la ley de la profesión de *public accountant* en el estado de Nueva York, y posteriormente presidente de la American Association of Public Accountants (AAPA)); William J. Calhoun (británica); Richard Marvin Chapman (norteamericana, socio de Frank Broaker ayudándolo a conseguir la promulgación de la citada ley de la profesión de *public accountant*); Henry Rigsdale McDonald Cook (británica, presidente de la American Association of Public Accountants (AAPA)); William Sanders Davies (británica y presidente de la American Association of Public Accountants (AAPA) en el período

1897-1898; Robert Lethbridge Fabian (británica, primer presidente de la American Association of Public Accountants (AAPA)); Francis Gottsberger (norteamericana); Joseph Hardcastle (británica); Henry Harney (norteamericana); John Heins (norteamericana, presidente de la American Association of Public Accountants (AAPA) en dos términos); Charles Waldo Haskins (norteamericana); Charles Ezra Sprague (norteamericana, quien redactó el borrador de la ley de la profesión de *public accountant*); Richard Fowler Stevens (norteamericana y presidente en dos ocasiones de la American Association of Public Accountants (AAPA)); William Henry Veysey (británica); Walter Hugh Peyton Veysey (norteamericana, hijo del anterior), y James Yalden (británica, dos veces presidente de la American Association of Public Accountants (AAPA).

2 Practicantes individuales destacados

La sociedad norteamericana y, en especial, la profesión de *certified public accountant* (CPA) es acreedora de los esfuerzos y de los servicios prestados por cada uno de los practicantes individuales citados de aquellos tiempos y, evidentemente, también de muchos otros que no se citan aquí.

En este libro glosaremos los nombres de los siguientes practicantes individuales como *public accountants*: Frank Broaker; Joseph Hardcastle; Charles Waldo Haskins; Charles Ezra Sprague y James Yalden, en orden a describir una parte de la vida y vicisitudes de los primeros tiempos, además de detallar sus aportaciones personales a la profesión de *public accountants*, para que los lectores conozcan el ambiente y las dificultades que se encontraron, y cómo las resolvieron.

• **Frank Broaker: defensor de la profesión de *public accountant***

Frank Broaker nació el 16 de marzo de 1863 en Millerstown, Pensilvania. Su familia se trasladó a la ciudad de Nueva York en 1870, educándose en las escuelas públicas de Brooklyn y posteriormente en la New York University.

En 1878 entró como empleado de la empresa East Indian de importación y negocios navieros donde trabajó ocho años, alcanzando el cargo de jefe de contabilidad por su aptitud en temas contables. Su inteligencia y sus conocimientos contables atrajeron la atención de John Roundey, un conocido accountant escocés en la ciudad de Nueva York, que lo contrató en su firma y que pronto fue su ayudante por la facilidad y rapidez con que solucionaba los problemas contables de sus clientes. John Roundey lo continuó formando durante los años 1884 a 1887, hasta que falleció el último año citado, dejando su negocio a Frank Broaker. Posteriormente, se dedicó con éxito a resolver diversos problemas de entidades bancarias y financieras británicas y europeas.

En abril de 1892 se asoció con Richard Marvin Chapman, creando la sociedad de public accountants Broaker & Chapman. En dicha firma trabajaban un número elevado de ayudantes.

Fue una persona muy activa en la American Association of Public Accountants (AAPA), siendo vicepresidente de 1894 a 1896, y presidente en 1897.

Se le recordará siempre como el hombre clave para lograr promulgar la ley de regulación de la profesión de *public accountant* en el estado de Nueva York en 1896, al actuar como lobista durante meses en Albany, la capital de dicho estado, hasta que finalmente logró su propósito, empleando para ello muchas horas y esfuerzos.

Para lograr su propósito tuvo la suerte de contactar con el Congresista del estado de Nueva York, Henry Marshall (abogado), de 46 años, hombre conocedor del mundo empresarial, que apoyó por convencimiento profesional la propuesta del proyecto de ley desde el primer mo-

mento, logrando que la Asamblea de dicho estado la aprobase por 120 votos a favor contra uno en contra, hecho que, evidentemente, fue un éxito total. Y también la tuvo con el senador Albert A Wray (abogado), también hombre conocedor del mundo empresarial, que logró que el Senado del estado de Nueva York aprobase la ley por unanimidad de todos sus miembros.

El senador Wray tenía una visión patriótica de la promulgación de dicha ley, al estimar que la creación de la nueva profesión de *public accountant* facilitaría que en el futuro las industrias norteamericanas no tuviesen que solicitar los servicios de los *chartered accountants* británicos, que es lo que sucedía en aquellos días.

Seguramente como compensación por sus esfuerzos en lograr la promulgación de la ley de regulación de la profesión de *public accountant* en el estado de Nueva York, el 15 de octubre de 1896, el Consejo Directivo de la Universidad del Estado de Nueva York lo nombró uno de los tres examinadores para analizar los resultados de los exámenes para obtener el certificado de *certified public accountant* (CPA), y aprobar o no las solicitudes de aquellas personas que solicitaban la exención del examen en base a la experiencia que poseían, siendo nombrado secretario de dicho consejo de examinadores.

En el año 1897 Frank Broaker fue nombrado presidente de la American Association of Public Accountants (AAPA) y, ayudado por su socio Richard Marvin Chapman, editaron un libro titulado *The American Accountants' Manual*, con el objetivo de intentar ayudar a los futuros candidatos para obtener el certificado de *certified public accountant* en los exámenes requeridos para ello, un objetivo ciertamente loable. El precio de venta de dicho manual fue de \$3, que obviamente fue cobrado por su autor, Frank Broaker.

No obstante, el hecho de que la primera de las dos secciones en que se dividía dicho manual fuese la contestación, según sus autores, de las preguntas formuladas en el examen del 15 y 16 de diciembre de 1896 en las ciudades de Bufalo y Nueva York para poder obtener el certificado de *certified public accountant* (CPA), fue mal visto por muchas personas, que estimaron que un miembro de consejo de examinadores no debía participar en la elaboración de un libro de estas características. También existió otro problema, diferente al anteriormente citado, que no comentamos para no alargar innecesariamente el tema.

Total, que después de muchos debates, discusiones y cartas de por medio sobre el asunto, el Consejo Directivo de la Universidad decidió cambiar las normas de duración de los miembros del Consejo de Examinadores reduciéndolas a un año, con lo cual se nombró un nuevo Consejo de Examinadores en el que Frank Broaker ya no estaba. Pero este tema trajo cola, dado que Frank Broaker no aceptó la reducción de su término de nombramiento, pero este tema cae fuera del objetivo perseguido en este libro (Previts, Gary John y Merino, Barbara Dubis.1979, p. 101; Webster, Norman E. 1954, pp. 244 y 336; Flesher, Dale L., Previts, Gary John.y Flesher, Tonya K. 1996, p. 254 y 336, y Camppbell, David R. May 1987, p. 333); CPA Centennial Series: the First CPAs, Flesher, Dale L., Previts, Gary John.y Flesher, Tonya K. CPA Journal Online).

· **Joseph Hardcastle: docente y académico**

Joseph Harcastle nació en el año 1827 en Skipton, Yorshire, en Inglaterra. Cursó sus estudios primarios en una escuela pública, compitiendo con otros en el año 1843 para obtener una beca, que consiguió, trasladándose a York para proseguirlos.

Como docente de estudios no universitarios estuvo en varios lugares y países entre los años 1847 y 1864, incluyendo una escuela en la ciudad de Nueva York durante seis años. Era un docente de alto nivel, cercano y persona comprometida con sus alumnos, de tal manera que los padres de sus alumnos le tenían gran simpatía porque veían que sus hijos

aprendían mucho con él. Un hecho lo prueba a la perfección: uno de sus alumnos sabía que su padre tenía una duda fiscal -relacionado con el *sinking fund*, esto es, el fondo de amortización de deudas- y le sugirió que lo consultase con su profesor Joseph Harcastle. Éste le resolvió la duda y su padre la siguió, de tal manera que su solución fue aceptada por las autoridades fiscales.

Inició sus actividades como *public accountant* en la ciudad de Nueva York en el año 1864. Cuando se creó el Institute of Accounts en la ciudad de Nueva York el año 1882 se inscribió inmediatamente en el mismo, de tal manera que fue uno de sus miembros fundadores. Sus conocimientos, dominio y aptitud para temas contables le valieron que el Institute of Accounts le nombrase su jefe examinador de los nuevos miembros que querían ingresar en el mismo. Está acreditado que impartió siete conferencias sobre temas contables en el Institute of Accounts.

Un hecho realmente curioso y sorprendente fue que Joseph Harcastle podía acogerse perfectamente a la “waiver provisión”, esto es, a solicitar la exención de practicar el examen en 1896 para obtener el certificado de *certified public accountant* (CPA), en base a sus muchos años de practicante como *public accountant* en el estado de Nueva York, pero no quiso hacerlo y, a sus 69 años, se presentó al examen celebrado en la ciudad de Nueva York los días 15 y 16 de diciembre de 1896, para demostrar que poseía los conocimientos necesarios para superarlo.

Se presentaron a dicho examen únicamente 5 candidatos, de los cuales 3 lo superaron y 2 no lo hicieron. Joseph Harcastle fue el que obtuvo las mejores notas, probando públicamente que poseía los conocimientos para superarlo, para que nadie lo dudase, obteniendo el certificado CPA n° 104 por el estado de Nueva York.

Otro hecho sorprendente de su vida, y especialmente si lo contemplamos con los ojos de hoy en día y también con los de su tiempo, fue que en el año 1901 -cuando tenía 74 años de edad-, fue contratado por la recién creada School of Commerce, Accounts and Finance de la Universidad del Estado de Nueva York como profesor de Principios y Prácticas de Contabilidad, donde estuvo hasta la fecha de su muerte en el año 1906, debido a un accidente. Evidentemente, como profesor debía ser un fenómeno.

No es nada de extrañar que, con estos antecedentes, el 24 de abril de 1905 el Comité de Grados Honoríficos de la Universidad del Estado de Nueva York propuso que le concediesen el grado honorífico de Maestro en Letras (Master of Letters).

Pero, a nuestro criterio, lo más relevante de Joseph Harcastle fue la publicación de innumerables artículos sobre contabilidad y materias complementarias, En la actualidad un profesor como él sería, obviamente, aceptado en una Real Academia Española por la gran cantidad de artículos publicados y por su gran contribución investigadora. Se han listado 65 trabajos publicados por este autor entre los años 1882 y 1905, teniendo en cuenta que no son todos los que publicó. Todo un éxito en su tiempo. Lo dicho, un académico (Grant, Julia. 2021, p. 149; Flesher, Dale L., Flesher, Tonya K. y Previts, Gary John. 1996).

· **Charles Waldo Haskins: un gestor muy brillante**

Charles Waldo Haskins -conocido como Haskins- nació en 1852 en la ciudad de Brooklyn cuando todavía era una ciudad independiente -desde 1898 se incorporó a la gran ciudad de Nueva York-, siendo conocida como la ciudad de las iglesias (*City of Churches*). Estudió en una escuela privada de Brooklyn y, posteriormente, sus padres querían que fuese ingeniero industrial e ingresó en el Polytechnic Institute of Brooklyn (actualmente New York Tandon School of Engineering), donde se graduó como ingeniero industrial en 1867, a los 15 años.

El presidente de esta institución, el Dr. David H. Cochran, al observar las grandes virtudes de su alumno, especialmente por su habilidad con las matemáticas, auguró a su pupilo un brillante futuro como ingeniero. Con el tiempo, acertó plenamente en su augurio de brillante futuro, pero no como ingeniero.

En efecto, la idea de Haskins no era dedicarse a la ingeniería, que es lo que hubiesen deseado sus padres y, al finalizar dichos estudios, decidió replantearse su vida futura entrando a trabajar en el departamento de contabilidad de la empresa Frederick Butterfield & Co. en la ciudad de Nueva York, dedicada a importaciones, donde estuvo cinco años. Durante este tiempo aprendió el funcionamiento de la contabilidad y constató la gran incidencia que tenía en el mundo de los negocios observando, en especial, la información que se podía obtener de la misma.

Después de esta experiencia laboral, quiso marcharse de los Estados Unidos de América para “ver mundo” y estuvo dos años en París estudiando materias humanísticas, además de efectuar una visita por otros lugares de Europa, donde constató que la contabilidad estaba más desarrollada que en su país.

A su vuelta a EE. UU. trabajó temporalmente en la sociedad de banca y bolsa de su padre, ubicada en Wall Street, donde adquirió experiencia en este mundo y, una vez más, comprobó la gran importancia que tenía la contabilidad en el mundo de los negocios, al expresar en cifras las operaciones empresariales realizadas y el análisis que se podía efectuar de las mismas.

Debido a las amplias relaciones que consiguió trabajando en la firma de su padre, entró a trabajar en el departamento contable de North River Construction Company, que en aquel momento estaba construyendo la compañía ferroviaria New York, West Shore and Buffalo Railroad. Debido a su gran inteligencia y a su experiencia previa, pronto lo nombraron supervisor de todas las cuentas de la compañía. Cuando finalizó la construcción de la West Shore, trabajó en la nueva compañía ferroviaria como contable general y auditor de los pagos, hasta que su empresa ferroviaria fue absorbida por la New York Central Railroad in 1886, propiedad de Vanderbilt.

Como consecuencia de dicho hecho, en el año 1886 empezó a trabajar como *public accountant* en solitario, iniciando una nueva fase de su vida que tenía que ser una preparación para misiones mucho más importantes. En efecto, independientemente de sus trabajos como *public accountant* en diversos clientes, también ocupó temporalmente cargos ejecutivos en varias empresas, lo cual le proporcionó una experiencia adicional en el mundo de los negocios, en cargos donde debía tomar decisiones y en los que se apoyaba en la información contable de dichas empresas o en decisiones personales, para afrontar la solución de los problemas y situaciones que tenía enfrente.

Un hecho marcó su futuro profesional: a solicitud del *Secretary* (Ministro) Foster del *Treasury Department* (Departamento de Hacienda), el Congreso de EE. UU. aprobó una Ley el 3 de marzo de 1893 para crear una Comisión con una duración máxima de tres años,

“organizada exclusivamente para examinar los métodos y el trabajo en vigor en los departamentos ejecutivos de la administración, realizando recomendaciones para aplicar nuevos métodos mejores, más económicos y más eficientes para que sean más seguros y más lógicos.” (Haskins & Sells. 1923, p. 16).

Dicha Comisión estaba formada por tres senadores y por tres congresistas, estando autorizada para nombrar tres expertos independientes para la realización de dicho trabajo, los cuales serían retribuidos con los importes que la Comisión considerase justos y razonables. Se nombró al congresista por Missouri Alexander M. Dockery responsable de dicha Comisión, motivo por el cual se la conocía como Comisión Dockery.

Los tres expertos independientes nombrados para la realización de dicho trabajo fueron Joseph W. Reinhardt, Charles Waldo Haskins y Elijah Watt Sells, que no se conocían con anterioridad. No obstante, el primero, por razones que no vienen al caso, dimitió poco tiempo después de su cargo, por lo que los otros dos expertos -Haskins y Sells- fueron los únicos que quedaron para llevarlo a cabo.

El trabajo encargado duró casi dos años y su ubicación fue en una sala del propio Ministerio de Hacienda en Washington. Un aspecto muy importante fue que tuvieron desde el primer momento el apoyo y la simpatía del Presidente Cleveland y también de todo su gobierno, los cuales veían con buenos ojos su tarea.

Cae totalmente fuera del alcance de este libro detallar los muchos pasos dados por los dos expertos independientes en el desarrollo de su trabajo, las dificultades que tuvieron en algunos temas, las caras largas de algunos funcionarios en algunos momentos y la resistencia que intentaron poner a su labor, pero todo ello no les arrugó y lo acabaron y muy bien.

Las recomendaciones que propusieron para mejorar en muchos aspectos los métodos aplicados en la administración estadounidense fueron claras, lógicas y llenas de sentido común, permitiendo simplificarlos, eliminar trabajo innecesario, uniformar criterios, ahorrar dinero de los contribuyentes y aumentar la eficiencia de dicha administración, de tal modo que a medida que las iban entregando se convertían en reglas e instrucciones del gobierno. Su trabajo no fue, ni de lejos, una auditoría de cuentas, sino un trabajo de los métodos aplicados por la administración estadounidense. Su tarea finalizó el día 4 de marzo de 1895, recibiendo de la Comisión una felicitación por el trabajo bien hecho y por los excelentes servicios prestados al Estado y adquiriendo un gran prestigio por su labor.

El mismo día 4 de marzo de 1895 Charles Waldo Haskins y Elijah Watt Sells, que habían trabajado juntos cuerpo a cuerpo e intensamente en el mismo, consiguiendo una muy buena relación y una complicidad muy amplia en las soluciones a proponer al Congreso para mejorar los métodos aplicados en la administración estadounidense, se asociaron y abrieron una oficina en el número 2 de la calle Nassau, en la ciudad de Nueva York, con el nombre de Haskins & Sells, *public accountants*. Había nacido una sociedad (*partnership*) que, con el tiempo, se convertiría en una sociedad de auditoría de cuentas y de otros temas internacional, de las más importantes de EE. UU., en la actualidad Deloitte, por fusión.

Charles Waldo Haskins fue uno de los fundadores de la American Association of Public Accountants (AAPA). No estuvo presente en el momento de su fundación el 22 de diciembre de 1886, pero al igual que muchos otros *public accountants*, ingresaron en la misma inmediatamente, por lo que se les consideró miembros fundadores. También fue miembro de Institute of Accounts.

En octubre de 1896 Haskins fue nombrado uno de los tres miembros del consejo de examinadores por el Consejo Directivo de la Universidad del Estado de Nueva York, siendo escogido presidente del mismo, por su prestigio, preparación, carisma y, también, porque no decirlo, por su gran habilidad para los temas de gestión. Estuvo 5 años en dicho cargo. Su número de certificado de *Certified Public Accountant* (CPA) fue el 6 por el estado de Nueva York.

Después de la rápida creación el 28 de enero de 1897 de la New York State Society of Certified Public Accountants (NYSSCPA) y de su organización en el Hotel Waldorf de la ciudad de Nueva York el 30 de marzo de 1897, en cuya reunión se nombró temporalmente a John

Hourigan y a Francis Gottsberger, presidente y secretario, con posterioridad se nombró a Charles Waldo Haskins presidente de dicha sociedad.

La New York State Society of Certified Public Accountants (NYSSCPA) dio pasos al final del año 1899 para crear unos estudios en la Universidad del Estado de Nueva York relativos a contabilidad, derecho mercantil, finanzas, economía, práctica de los negocios, etc. Después de las gestiones pertinentes, el 28 de julio de 1900 se creó por parte de dicha Universidad, la New York University School of Commerce, Accounts and Finance. Las clases se iniciaron el 2 de octubre de 1900. Charles Waldo Haskins fue nombrado decano de dicha facultad, y profesor de las asignaturas de auditoría y de historia de la contabilidad.

El año 1901 Charles Waldo Haskins recibió de la Universidad de Nueva York el título honorífico de Master of Arts (Master en Artes), en reconocimiento de sus distinguidos servicios en educación.

En el año 1902 Charles Waldo Haskins fue nombrado presidente de la Federation of Societies of Certified Public Accountants, cargo en el que estuvo muy poco tiempo, dado que el 9 de enero de 1903 falleció de neumonía, a los 51 años de edad.

Charles Waldo Haskins tuvo el gran honor de que su nombre fuese distinguido en el Accounting Hall of Fame (Salón de la Fama en Contabilidad) de la Ohio State University en el año 2000, con el número 65.

El 15 de abril de 1959 la New York State Society of Certified Public Accountants (NYSSCPA) emitió un comunicado autorizando lo siguiente:

“Resolución de Dedicación”

CONSIDERANDO, que Charles Waldo Haskins fue nombrado miembro del primer State Board of Certified Public Accountant Examiners (Consejo Estatal de Examinadores de Certified Public Accountants) y que en la primera reunión del citado Consejo fue nombrado Presidente, un cargo que retuvo hasta su muerte, y de esta manera se convirtió en uno de los fundadores de la profesión en el estado de Nueva York, y

CONSIDERANDO, que Charles Waldo Haskins, entendiendo que una profesión debe organizarse y regularse para conseguir sus objetivos y aspiraciones, fue clave en la fundación de la New York State Society of Certified Public Accountants, siendo su primer Presidente, y

CONSIDERANDO, que Charles Waldo Haskins, reconociendo la necesidad de la profesión de una educación preparatoria formal, se puso en contacto con el Consejo Directivo de la Universidad de Nueva York y finalmente consiguió la apertura el 2 de octubre de 1900, de su Escuela de Comercio, Contabilidad y Finanzas, de la cual fue nombrado Decano y Profesor de Historia de la Contabilidad, y

CONSIDERANDO, que el Consejo Directivo de la New York State Society of Certified Public Accountants, después de una deliberación total, en reconocimiento de la deuda contraída con Charles Waldo Haskins por su contribución a haber conseguido un reconocimiento y regulación legal de la profesión, al establecer normas impuestas, al proporcionar una adecuada educación preparatoria, y por su constante inspiración e influencia continuada,

RESOLVIÓ: Que el Consejo Directivo autoriza formalmente la dedicación de la sala de reuniones de la Sociedad como Sala Haskins en recuerdo perpetuo del hombre al que se le debe tanto, y

QUE SE RESUELVA: Que una copia de esta resolución, adecuadamente preparada, sea presentada a la Fundación Haskins and Sells para honrar la memoria de Charles Waldo Haskins y en agradecida conmemoración de esta ocasión.

EN FE DE ELLO a continuación colocamos nuestros nombres y colocamos el sello de la New York State Society of Certified Public Accountants.” (Haskins & Sells. Prentice Hall. 1923; Wikipedia; Atlantic Publishing and Engraving Co., 1901; The Accounting Hall of Fame of the American Accounting Association; Haskins & Sells, 1947; The Banking Law Journal, The State Board of Examiners; Flesher, Dale L, Previts, Gary John y Flesher, Tonya K, 1996; y Grant., Julia 1995, p. 227).

· **Charles Ezra Sprague: un enamorado de la contabilidad**

Charles Ezra Sprague puede calificarse perfectamente de personaje fuera de lo habitual. En efecto, polifacético, enamorado de la vida y, por supuesto, de la contabilidad, fue uno de los impulsores de la regulación de la profesión de *public accountant* en los Estados Unidos de América, y también de la contabilidad. Su *currículum vitae* habla por sí solo:

Nació en 1842 en Nassau, Nueva York. Obtuvo el grado de bachelor de cuatro años en el Union College cuando tenía 18 años, posteriormente obtuvo el máster y el Ph. D. o doctorado en 1896 en sus estudios universitarios. Posteriormente, le concedieron un *doctorado honoris causa* en 1893 y otro en 1910. Se enroló en la Guardia Nacional de Nueva York en 1862. Participó en la guerra civil norteamericana donde fue herido y, debido a su valentía en una batalla, se le otorgó el grado temporal de coronel en los New York Volunteers (1868). Posteriormente fue profesor en varias academias militares estadounidenses. Volvió a la Guardia Nacional de Nueva York en dos períodos diferentes, donde finalmente consiguió definitivamente el rango de coronel. Por este motivo, muchas personas le llamaban cariñosamente coronel Sprague.

En 1870 entró a trabajar en el Union Dime Savings Bank, en Nueva York, donde por su personalidad, inteligencia y preparación escaló muy rápidamente desde empleado, secretario, tesorero y finalmente presidente en 1892, conservando dicho cargo hasta su muerte en 1912.

En el año 1880 escribió una serie de artículos titulados “El Algebra de la Contabilidad”, en la revista *The BookKeeper*, en la que era director asociado. Estos mismos artículos volvió a publicarlos en la revista *The Office* en el año 1889.

Fue presidente del Institute of Accounts de Nueva York, creado en 1882 y que agrupaba a personas relacionadas o que trabajaban como contables, siendo un miembro muy activo del mismo.

El coronel Sprague fue una de las personas asistentes a la reunión del 22 de diciembre de 1886 en la ciudad de Nueva York, en la que se fundó la American Association of Public Accountants (AAPA), por lo que le cabe el honor de ser uno de sus fundadores.

Promovió, como un hobby suyo que le dio grandes satisfacciones, la adopción de un lenguaje universal -años después algunos pretendieron que fuera el esperanto y finalmente todo quedó en agua de borrajas-, que llamó Volapück, del cual escribió un libro con su gramática, ejercicios y vocabulario. Hablaba 6 lenguas y leía muchas más.

Participó en 1892 en la creación de la New York School of Accounts en el seno de la Universidad del Estado de Nueva York con la intención de conseguir un título oficial de Bachelor of Accounts (Graduado en contabilidad), que acreditase que los auditores que asistiesen poseían un nivel académico digno y eficaz para llevar a cabo su trabajo de una manera adecuada y rigurosa. Posteriormente, se convirtió únicamente en una School of Accounts, que funcionó únicamente en el curso académico 1893-1894, conforme hemos comentado ampliamente.

En los años 1895 y 1896 participó muy activamente en defensa de los intereses del Institute of Accounts para intentar lograr una ley en el estado de Nueva York que reconociese y regulase la profesión de *public accountant*. Fue él quien redactó el borrador de la misma que, posteriormente, con pequeñas modificaciones fue la que finalmente se aprobó en 1896, convirtiéndose en ley. En el mismo año 1896 consiguió su título de Certified Public Accountant (CPA), con el número 11 del estado de Nueva York.

El coronel Sprague -junto con Frank Broaker y Charles Waldo Haskins- fueron nombrados por el Consejo Directivo de la Universidad del Estado de Nueva York los primeros miembros del Consejo de Examinadores del estado de Nueva York para la obtención del certificado CPA, en aplicación de la nueva ley de creación del certificado profesional de *certified public accountant* (CPA). Posiblemente, su nombramiento como miembro de dicho consejo se debió a su amigo Melvil Dewey, secretario del Consejo Directivo de dicha Universidad, porque quería tenerlo allí al conocerlo bien, le tenía confianza y sabía que era un hombre riguroso y justo.

El coronel Sprague, junto con otros, fue crucial en hacer posible la creación de la School of Commerce, Accounts and Finance de la University of the State of New York en el año 1900. Debe reconocerse que Sprague era un hombre de gran imaginación e inteligencia y que cuando quería una cosa la perseguía hasta el fin del mundo. En efecto, la anécdota siguiente no tiene desperdicio.

“El éxito...se debe fundamentalmente a los esfuerzos de un solo hombre. En este caso, el hombre fue Charles E. Sprague. Él alquiló una vivienda para profesores en la Plaza Washington para el verano, cerca de la casa de Henry M. McCracken, presidente de la Universidad de Nueva York. Cada noche, Sprague se las apañaba para acompañar a McCracken en su habitual paseo, y nunca desfalleció en comentar el valor que tendría para los ciudadanos de Nueva York la creación de una facultad de comercio. En octubre de 1900, la Universidad de Nueva York aceptó la propuesta realizada por la New York State Society of Certified Public Accountants” (Previts, Gary John y Dubis Merino, Barbara. 1979, p. 139).

Fue profesor de la asignatura teoría de la contabilidad en esta nueva School desde su inicio en el año 1900 hasta 1912, en que falleció. Su asignatura era nueva en los Estados Unidos de América, dado que la intención era enseñar teoría de la contabilidad y no teneduría de libros, que es lo que se venía haciendo hasta aquel momento. Para ello, no tuvo más remedio que elaborar un nuevo material inexistente, lo cual le implicó la inversión de un gran número de horas.

Joseph French Johnson, cuando fue decano de dicha School, retrató perfectamente la personalidad de Sprague, al manifestar lo siguiente:

“Muy pocos son conscientes de la gran importancia que jugó el coronel Sprague en la organización y desarrollo de la School of Commerce, Accounts and Finance de la Universidad de Nueva York... El Coronel Sprague fue el primer miembro de la facultad de la New York School of Commerce, Accounts and Finance que escuché hablar desde una plataforma de una clase. Era en el invierno de 1900-1901, cuando yo entonces estaba trabajando en la Universidad de Pensilvania y pasaba unos pocos días en Nueva York asistiendo a un congreso. Había oído de la nueva Escuela de Comercio de la Universidad de Nueva York y, bajo la amabilidad del Decano Charles Waldo Haskins, dos de mis colegas y yo le hicimos una visita. El coronel Sprague estaba impartiendo una clase sobre filosofía de la contabilidad a un auditorio de cuarenta hombres, cuyas edades oscilaban de veinte a cincuenta años que sabían muy poco de contabilidad, pero me quedé gratamente impresionado de la claridad de las ideas que enseñaba, por la gracia de su manera de hablar y, por las respuestas muy respetuosas a las preguntas que, de vez en cuando, le hacían algunos de sus alumnos. Recuerdo que me quedé sorprendido al finalizar la clase, cuando me informaron que Sprague no era por profesión un profesor o un escritor, sino que era presidente de un banco y que impartía las clases sin retribución alguna, porque le gustaba mucho la asignatura y tenía esperanza en el futuro de la nueva escuela.

Sus estudiantes le querían mucho. Sobre la plataforma en que impartía sus clases estaba intensamente serio, siempre serio. Nunca oí a ningún estudiante cortar voluntariamente una de sus clases. Por lo general, llegaba a su clase en traje de noche. Si cualquiera de los profesores hubiese hecho lo mismo, lo hubiesen comentado e indudablemente hubiesen existido risas entre los alumnos, pero existía un sentimiento instintivo de que el Coronel Sprague asistía vestido de gala, no por orgullo de apariencia, sino porque tenía un profundo respeto por su trabajo de la tarde y quería hacerlo con la mejor presentación posible. Era un hombre muy modesto, y sin pretensiones de ningún tipo.

Cuando me incorporé a la Escuela en 1901 tuve muchas conversaciones amenas con el coronel Sprague en mi oficina, antes y después de sus clases. Nunca hablamos de contabilidad, quizás porque el sabía que yo no dominaba el tema. A él le gustaba hablar de los libros que ambos habíamos leído, y de nuestra etapa de estudiantes y de lo que se tenía que hacer para lograr que la contabilidad formase parte de

una profesión real. Recuerdo haber quedado gratamente impresionado por su devoción entusiasta al bienestar de su Alma Mater y por su casi amor infantil de su vieja fraternidad universitaria. De hecho, el coronel Sprague era uno de los hombres más humanos que nunca he conocido.” (Grant, Julia. 1995, p. 27. Apartado Committee on History. Early Development of Accountancy in New York State). Lo dicho anteriormente, todo un personaje.

Como consecuencia del material que elaboró para impartir sus clases de teoría de la contabilidad, en 1907 Sprague publicó un libro que le consagró como vaca sagrada de la contabilidad, titulado *The Philosophy of Accounts* (Filosofía de la Contabilidad), una obra maestra de esta disciplina, y más en su tiempo, en la que introdujo su famosa ecuación contable simbólica de $A = P + N$ (Activo = Pasivo + Neto), que ya había publicado en sus artículos en el año 1880 y explicado cuando redactó sus series de artículos sobre “El Álgebra de la Contabilidad”, antes citados, ecuación con la que todos aprendimos los conocimientos básicos de esta disciplina. En consecuencia, ahora los lectores ya conocen al “inventor” de la famosa ecuación contable simbólica: el coronel Charles Ezra Sprague.

En su libro y también en sus artículos Sprague demostró poseer una mentalidad analítica y sistemática de grandes proporciones iniciando, a nuestro criterio, con sus escritos una auténtica teoría de la contabilidad basada en un enfoque sistemático y deductivo que habría que tener una profunda influencia en muchos tratadistas posteriores que siguieron sus pasos, convencidos de su rigor.

El coronel Sprague publicó durante su vida 43 documentos, entre artículos y libros, de ellos 5 artículos publicados en *The Journal of Accountancy*. James T. Anyon escribió en una ocasión que

“el coronel Sprague fue un enamorado de cualquier tema relacionado con la contabilidad y se tomó con gran interés los asuntos de la profesión” (Zeff, Stephen A. AICPA Centennial Issue. 1987, p. 70).

Sprague fue distinguido en el año 1953 con el número 10 del Accounting Hall of Fame (Salón de la Fama en Contabilidad) de la Ohio State University, por su contribución significativa al progreso de la contabilidad en EE. UU. en el siglo XX. A nuestro criterio, un honor totalmente merecido (Grant, Julia. 1995, p. 164; Wikipedia; The Accounting Hall of Fame of the American Accounting Association; Zeff, Stephen A, May 1987; The Banking Law Journal, The State Board of Examiners; Flesher, Dale L, Previts, Gary John y Flesher, Tonya K, 1996).

· **James Yalden: un excelente *public accountant***

James Yalden nació el 26 de marzo de 1842 en Bentworth, Inglaterra. Se desconocen sus estudios, al no existir ninguna información sobre ello. En el año 1866 trabajaba en Londres con el nombre de J. Yalden & Co. como *accountant*, realizando trabajos de insolvencias e investigaciones financieras, que eran los trabajos típicos de la época. En el año 1876 se trasladó a vivir a Nueva York, continuando trabajando como *public accountant* en solitario.

En los años sucesivos tuvo varios socios, motivo por el cual la sociedad se llamó Yalden, Brooks & Donnell (1889); Yalden, Brooks and Yalden (1893); Yalden, Brooks & Walker (1893); Yalden, Walker & Co. (1896); Yalden, Walker & Weiss (1900), y James Yalden & Co. en el año 1902.

Conforme se constata en el cuadro 13, James Yalden fue un hombre que estuvo involucrado en prácticamente todos los hechos de la AAPA desde el momento de su constitución en el año 1886, dado que ya fue uno de sus fundadores. Por lo tanto, fue persona muy estimulada en cuanto al desarrollo y avance tanto de la auditoría como de la AAPA.

Fue el segundo presidente de la AAPA), inmediatamente después del fallecimiento de su primer presidente Robert Lehbridge Fabian el 16 de noviembre de 1887, y volvió a ser de nuevo presidente el 6 de febrero de 1892. Fue miembro permanente del Consejo Directivo de la AAPA desde el momento de su constitución hasta el año 1905, en que falleció. En consecuencia, pocas personas invirtieron tanto tiempo como James Yalden en los asuntos de la AAPA y de la profesión de public accountant en EE. UU.

Seguidamente detallamos dos opiniones sobre James Yalden: “James Yalden era un buen auditor” (Anyon, James T. 1925 (b), p. 85), y “El Sr. James Yalden es el director general de la sociedad Yalden, Brooks & Donnelly, probablemente la sociedad de public accountants más grande y conocida en los Estados Unidos. Ha estado involucrado con algunos grandes clientes en cuestiones de auditoría, por ejemplo, la conocida investigación sobre gas en la que fue contratado por el Estado, y muchos otros demasiado numerosos para mencionar. Su sociedad ha finalizado recientemente una investigación muy grande de la totalidad de las cuentas municipales de la Ciudad de Detroit” (Frase pronunciada por Henry R. M. Cook al Consejo Directivo de la Universidad del Estado de Nueva York cuando la AAPA estaba solicitando obtener autorización para conseguir la New York School of Accounts. *Early Accounting Firms in New York City. Committee on History. Grant, Julia. 1995, p. 52. The New York State Society of Certified Public Accountants. Foundation for a Profession. 2021*).

El extraño caso de James Yalden

Conforme hemos comentado anteriormente, James Yalden actuaba como *public accountant* en la ciudad de Nueva York desde el año 1876. Cuando se promulgó la ley de regulación de la profesión de *public accountant* el 17 de abril de 1896, James Yalden, en conformidad con lo establecido en su Sección 3, solicitó -al igual que lo hicieron muchos otros *public accountants*-, la exención de practicar el examen para obtener el certificado de *certified public accountant* (CPA), en base a la experiencia de sus muchos años de trabajo como tal, hecho que podía acreditar sin problema alguno.

No obstante, James Yalden se encontró que alguien hizo correr la voz de que tuvo que marcharse rápidamente de su país, Gran Bretaña, para que los tribunales de justicia no actuaran contra él como consecuencia de su actuación en un caso profesional. Se trataba únicamente de un rumor, dado que nadie acreditó nunca que James Yalden estuviese imputado por ninguna causa en Gran Bretaña, ni que los tribunales de dicho país hubiesen informado a los de EE. UU. que existía una causa contra él, de la que tenía que responder.

Pero dado que la Sección 1 de la citada ley establecía que cualquier persona que quisiese ser *certified public accountant* (CPA) debía ser persona “con buen carácter moral”, los miembros del Consejo de Examinadores decidieron no tramitar su solicitud, en espera de conseguir información adicional al respecto, de tal manera que después de que todos los *public accountants* conocidos obtuvieron el certificado profesional de *certified public accountant* (CPA), James Yalden, que había sido dos veces presidente de la AAPA y miembro de su Consejo Directivo durante muchos años, y persona ampliamente conocida por todos los *public accountants* del estado de Nueva York y de otras demarcaciones, no se le había contestado a su solicitud. Un caso realmente extraño.

Debemos pensar, por lógica, que, ante tal situación, James Yalden debió requerir al Consejo Directivo de la Universidad del Estado de Nueva York para que aclarasen la demora de su solicitud y le contestasen del resultado de la misma, y el Consejo Directivo no tuvo más remedio que tomar cartas en el asunto, solicitando al Consejo de Examinadores que resolviese al efecto.

El Consejo de Examinadores en su reunión de 25 de noviembre de 1898 resolvió lo siguiente:



Frank Broaker
Norteamericano
CPA nº 1 por
Nueva York



James Thornley Anyon
Británico
CPA nº 31 por
Nueva York



James Yalden
Británico
CPA nº 138 por
Nueva York



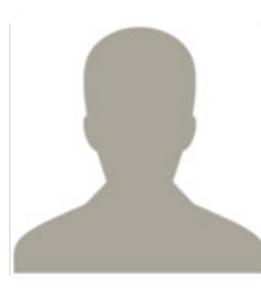
Charles Waldo Haskins
Norteamericano
CPA nº 6 por Nueva York



Charles Ezra Sprague
Norteamericano
CPA nº 11 por Nueva York



John Heins
Norteamericano
CPA nº 5 por
Pensilvania



Joseph Hardcastle
Británico
CPA nº 104 por
Nueva York

“Se acuerda que el Honorable Consejo Directivo de la Universidad del Estado de Nueva York ha sido informado que después de un estudio cuidadoso de todos los hechos y circunstancias relacionados con la solicitud de James Yalden para obtener el certificado de Certified Public Accountant, la opinión de este Consejo de Examinadores es que tal certificado le debe ser concedido, y que este Consejo así lo recomienda. Las razones siguientes apoyan dicha Resolución:

Primero: El Sr. Yalden ha estado residiendo en este país durante veintidós años, trabajando activamente como Public Accountant, durante los cuales ha realizado muchos trabajos importantes, tanto en el ámbito público como privado, habiendo tenido éxito al conseguir una clientela grande y respetable, y no parece que su carácter haya sido enjuiciado o cuestionado de cualquier manera durante este tiempo. Este hecho debería pesar en su favor.

Segundo: En relación a los rumores actuales existentes en algunos medios en relación a su carácter moral previos a su llegada a este país veintidós años atrás, este Consejo se encuentra totalmente justificado en ignorarlos, siempre que no se presenten cargos en su contra relativos a su solicitud ante este Consejo para su consideración, ni ninguna persona parece impugnar su competencia como Public Accountant o para reflexionar sobre su carácter moral.

Tercero: No existen cargos ante este Consejo que adecuadamente puedan ser considerados como evidencia contra su buen carácter moral, o que puedan legalmente o de otra manera justificar ante este Consejo cambiar su recomendación a su favor.

Cuarto: El Sr. Yalden ha sido muy activo durante muchos años en promover los intereses de la profesión de public accountant en este país y, en justicia, es merecedor del debido reconocimiento para ello.

Quinto: La solicitud del Sr. Yalden viene ante el Consejo acompañada por avales en cuanto a su carácter moral y a su buen hacer como public accountant, de personas de las más altas estancias de la comunidad de los negocios.

En la votación, la Resolución se perdió por dos votos a favor contra uno en contra.” (Webster, Norman E. 1954, p. 256).

Debe remarcarse que la norma existente en aquellos momentos era que la votación de los tres miembros del consejo de examinadores debía ser positiva, razón por la cual al existir un voto en contra, la solicitud presentada resultó denegada. La citada Resolución fue firmada por el secretario del Consejo de Examinadores, John Rice Loomis, estando formado por Charles Waldo Haskins, presidente, John Rice Loomis, secretario, y Charles Ezra Sprague, vocal.

El certificado emitido por el secretario del Consejo de Examinadores, John Rice Loomis explicita textualmente que, en la votación, la Resolución se perdió por dos votos a favor contra uno en contra,

“sugiere que el Consejo Directivo debía haber requerido que la votación del Consejo de Examinadores fuese unánime en los casos de solicitudes para la obtención de certificados sin examen. Esta conjetura fue confirmada por los registros del Consejo Directivo en su reunión del 15 de Diciembre de 1898 (V. 10, p. 498) como sigue:

Certificados C.P.A. Los detalles en el caso de James Yalden, un candidato para el certificado C.P.A., fueron presentados, y después de una discusión total, se Votó, Suspendir las reglas que requieren recomendaciones unánimes del Consejo Estatal de Examinadores de C.P.A., y conceder al Sr. Yalden un certificado de acuerdo con la exención establecida en la Ley de 1896, Capítulo 312, Sección 3 sobre recomendación de la mayoría del consejo.” Ídem, p. 257).

No deja de ser realmente curioso, que un hombre como James Yalden, que lo dio todo, absolutamente todo, por la profesión de *public accountants* en EE. UU. tuviese problemas en obtener su certificado de *Certified Public Accountant* (CPA), cuando cumplía con todos los requisitos legales para ello. A nuestro criterio, nos queda sumamente claro que existía una mano negra que iba en su contra. Pero, al final, consiguió su propósito de obtenerlo (CPA n° 138 por el estado de Nueva York), como tenía que ser.

Adicionalmente, hemos leído en varios documentos, que James Yalden era un hombre muy educado, de gran personalidad, que trataba muy bien a todo el mundo y persona muy agresiva comercialmente para lograr clientes (The Banking Law Journal. James Yalden).

3 Firmas de *public accountants*

Existen en los directorios de las ciudades de Nueva York, Filadelfia, Chicago y Boston, entre otras, nombres de sociedades de *public accountants* que agrupaban normalmente a dos o tres *public accountants* que, con el tiempo y por diferencias entre los socios, se disolvían y se extinguían de la misma manera que se habían creado. Adicionalmente, muchos de los nombres de dichas sociedades estaban formadas por *public accountants* totalmente desconocidos, en el sentido de que no habían participado en ninguna actividad del Institute of Accounts o de la American Association of Public Accountants (AAPA), motivo por el cual no las detallaremos al no aportar ningún valor añadido al objetivo pretendido en este libro.

La lista de las sociedades de *public accountants* que detallamos seguidamente (ver cuadro 14) es, en consecuencia, subjetiva, al no incluir todas las sociedades de *public accountants*, pero tiene

el valor de estar formada por los *public accountants* más conocidos y de los que podemos seguir razonablemente la pista, que es lo interesante. Por otro lado, la mayoría son sociedades ubicadas en el estado de Nueva York, por ser en este estado donde se promulgó por primera vez en los Estados Unidos de América una ley que reconoció y reguló la profesión de *public accountant*, y en consecuencia, donde se encontraban la gran mayoría de sociedades de *public accountants*. En este cuadro se detalla también el número de CPA que algunos miembros de las mismas obtuvieron con posterioridad a la promulgación de dicha ley de la profesión de *public accountant*.

Para los lectores interesados en conocer el desarrollo e implantación de la profesión de *public accountant* en un estado concreto de la Unión, existen libros que tratan este tema en detalle.

CUADRO 14. Firmas de *public accountants* hasta el año 1896

Año de creación	Nombre de la sociedad	Nombre de socios o empleados
1873	Veysey & Fabian Accountants	<ul style="list-style-type: none"> · William Henry Veysey (británico). 1 · Robert Lethbridge Fabian (británico).
1885	Veysey & Veysey	<ul style="list-style-type: none"> · Walter Hugh Peyton Veysey (norteamericano). CPA nº 192 por el Estado de Nueva York.
1896	James N. Kelley	<ul style="list-style-type: none"> · James Nicholas Kelly (irlandés). CPA nº 49 por el Estado de Nueva York. · George Wilkinson (británico). CPA nº 5 por el Estado de Illinois y CPA nº 302 por el Estado de Nueva York.
1876	J. Yalden & Co. New York	<ul style="list-style-type: none"> · James Yalden (británico). CPA nº 138 por el Estado de Nueva York. 2
1889	Yalden, Brooks & Donnelly	<ul style="list-style-type: none"> · William M. Brooks (británico).
1893	Yalden, Brooks & Yalden	<ul style="list-style-type: none"> · George W. Donnelly (británico).
1893	Yalden, Brooks & Walker	<ul style="list-style-type: none"> · Louis Yalden (británico). Hermano de James Yalden.
1896	Yalden, Walker & Co	<ul style="list-style-type: none"> · Alfred Percy Walker (canadiense). CPA nº 14 por el Estado de Nueva York. · Richard Nevile Hutchinson (británico). CPA nº 48 por el Estado de Nueva York.
1883	Barrow, Wade, Guthrie & Co.	<ul style="list-style-type: none"> · Se comentará más adelante. 3
1884	Andrew B. Martin & Clarence A. Martin	<ul style="list-style-type: none"> · Andrew B. Martin (irlandés). CPA nº 24 por el Estado de Nueva York. · Clarence A. Martin (norteamericano). CPA nº 25 por el Estado de Nueva York.
1885	Blackman & Forbes (Los Ángeles)	<ul style="list-style-type: none"> · William Robert Blackman (británico). CPA nº 38 por el Estado de California. · Alexander Forbes (británico).
1889	Heins & Whelen (Filadelfia)	<ul style="list-style-type: none"> · John Heins (norteamericano). CPA nº 5 por el Estado de Pensilvania. 4
1892	Heins, Whelen, Lybrand & Co.	<ul style="list-style-type: none"> · Kingston G. Whelen (desconocemos donde nació).
1896	Heins, Lybrand & Co.	<ul style="list-style-type: none"> · William M. Lybrand (norteamericano). CPA nº 518 por el Estado de Nueva York. · Adam Averell Ross (norteamericano). · T. Edward Ross (norteamericano). · Robert Hiestler Montgomery (norteamericano). CPA nº 467 por el Estado de Nueva York. · Charles W. Walters (norteamericano). · Charles H. Highley (norteamericano). CPA nº 14 por el Estado de Georgia.
1890	Price, Waterhouse & Co.	<ul style="list-style-type: none"> · Se comentará más adelante.

CUADRO 14. Firmas de *public accountants* hasta el año 1896

Año de creación	Nombre de la sociedad	Nombre de socios o empleados
1890	Deloitte, Dever, Griffiths & Co.	· Se comentará más adelante.
1890	Patterson & Corwin	· Andrew Stuart Patterson (norteamericano). CPA nº 41 por el Estado de Nueva York. · Hamilton Stewart Corwin (norteamericano). CPA nº 56 por el Estado de Nueva York.
1890	Howard, Bartlett & Co. Nueva York	· Thomas P. Howard (norteamericano). CPA nº 75 por el Estado de Nueva York. · Farquhar J. MacRae (norteamericano). CPA nº 23 por el Estado de Nueva York.
1891	Duggett & Ryan	· Thomas P. Ryan (norteamericano). CPA nº 63 por el Estado de Nueva York.
1891	John W. Francis & Co. (Filadelfia)	· John W. Francis (norteamericano). CPA nº 74 por el Estado de Nueva York y CPA nº 4 por el Estado de Pensilvania.
1893	J.W. Francis & Co. Francis & Sterrett	· Joseph Edmon Sterrett (norteamericano). CPA nº 12 por el Estado de Pensilvania y CPA nº 483 por el Estado de Nueva York. 5
1891	Hart Bros, Tibbetts & Co. Nueva York y Denver	· Ernest Joseph Hart (británico). · Arthur W. Smith (británico). CPA nº 44 por el Estado de Nueva York.
1891	Smith, Reckitt & Co. Nueva York	· Ernest Reckitt (británico). CPA nº 61 por el Estado de Nueva York. · Andrew Allen Clarke (norteamericano). CPA nº 15 por el Estado de Nueva York.
1895	Smith, Reckitt, Clarke & Co.	· Thomas Cullen Roberts (británico). CPA nº 154 por el Estado de Nueva York. · Thomas Ernest Cullen Roberts (británico). CPA nº 26 por el Estado de Nueva York. · Charles Coleby Reckitt (británico). CPA nº 108 por el Estado de Nueva York. · William Foster Oakes (británico). CPA nº 6 por el Estado de Nueva Jersey.
1892	Whitehead Clerihew & Briggs	· John W. Whitehead (norteamericano). CPA nº 103 por el Estado de Nueva York.
1894	Whitehead Clerihew & Co.	· Alexander C. Clerihew (norteamericano). CPA nº 90 por el Estado de Nueva York. · Harry Allen Briggs (norteamericano).
1892	Bergtheil, Horley & Co.	· Louis Micheal Bergtheil (británico)
1892	Bergtheil, Cook & Co.	· Thomas R. Horley (británico). CPA nº 106 por el Estado de Nueva York.
1896	Brummer & Co.	· Henry Rigsdale McDonald Cook. CPA nº 107 por el Estado de Nueva York. · Leon Brummer (norteamericano). CPA nº 88 por el Estado de Nueva York.
1892	Broaker & Chapman	· Frank Broaker (norteamericano). CPA nº 1 por el Estado de Nueva York. · Richard Marvin Chapman (norteamericano). CPA nº 2 por el Estado de Nueva York. · David Rollo (británico). CPA nº 27 por el Estado de Nueva York. · Thomas Cullen Roberts (británico). CPA nº 154 por el Estado de Nueva York. · Thomas Ernest Cullen Roberts (británico). CPA nº 26 por el Estado de Nueva York.

CUADRO 14. Firmas de public accountants hasta el año 1896

Año de creación	Nombre de la sociedad	Nombre de socios o empleados
1892	Waud & Edmonds	· David Jinkens Edmons (británico). CPA nº 93 por el Estado de Nueva York.
1894	Waud, Edmonds & Penney	
1895	Waud, Edmonds & Bouton	· John W. Penney (norteamericano). CPA nº 100 por el Estado de Nueva York
1893	Abrahams, Smyth, Williams & Co.	· John Wilkins Abrahams (británico). CPA nº 66 por el Estado de Nueva York.
1895	John W. Abrahams & Co.	· Thomas Bagot (británico). CPA nº 45 por el Estado de Nueva York.
1896	Bagot & Abrahams	· Cleveland H. Smyth (británico)
1893	William Trenholm, Teele & Co.	· William Trenholm (norteamericano)
1894	William Trenholm, Teele & Dennis	· Arthur Wellington Teele (norteamericano). CPA nº 13 por el Estado de Nueva York-
1895	Teele & Dennis	· Rodney Strong Dennis (norteamericano). CPA nº 5 por el Estado de Nueva York.
1894	Conant & Crook	· Leonard Hubbard Conant (norteamericano). CPA nº 3 por el Estado de Nueva York. · Edward Rutherford Conant (norteamericano). CPA nº 7 por el Estado de Nueva Jersey.
1894	W. N. Reid & Co. Boston	· William Norton Reid (británico)
1894	Byers & Reid. Nueva York	· Hudson Campbell (norteamericano). CPA nº 70 por el Estado de Nueva York.
1896	Reid & Campbell. Nueva York	· Edmun Wilcox (británico).
1894	Broads Paterson & Co (Chicago)	· Frank McMichael Boughley (británico). 6
1894	MacRae & Cowan	· Farquhar J. MacRae (norteamericano). CPA nº 23 por el Estado de Nueva York. · John D. Cowan. · Charles Both (británico). CPA nº 34 por el Estado de Nueva York
1894	Stuart & Young (Chicago)	· Se comentará más adelante.
1894	Niles & Niles	· Henry Anderson Niles (norteamericano). CPA nº 59 por el Estado de Nueva York.
1895	Haskins & Sells	· Se comentará más adelante.
1895	McGibbon & Lewis	· Brownell McGibbon (norteamericano). CPA nº 7 por el Estado de Nueva York.
1895	Scott & Housel	· Frank M. Scott (norteamericano).
1895	Edward W. Hooke & Co.	· Edward W. Hooke (británico). CPA nº 38 por el Estado de Nueva York.
1895	Kavanagh & Sullivan	· John B. Kavanagh (norteamericano). CPA nº 96 por el Estado de Nueva York. · Thomas J. Sullivan (norteamericano). CPA nº 83 por el Estado de Nueva York.
1896	Thomas C. Roberts & Son	· Thomas Cullen Roberts (británico). CPA nº 154 por el Estado de Nueva York. · Thomas Ernest Cullen Roberts (británico). CPA nº 26 por el Estado de Nueva York.

CUADRO 14. Firmas de *public accountants* hasta el año 1896

Año de creación	Nombre de la sociedad	Nombre de socios o empleados
1896 (cont.)	Harney, Cady & Co. Harney, Scott & Co. Henry Harney & Co.	<ul style="list-style-type: none"> · Henry Harney (norteamericano). CPA nº 18 por el Estado de Nueva York. · Charles E. Cady. · Wilbur A. D. Scott. · Herbert W. Hills. · William E. Kastendike. · John Kastendike. · Edward Glardon. · Sylvester E. Strickland. · William Cockcroft. · Farquhar J. MacRae (norteamericano). CPA nº 23 por el Estado de Nueva York.

↑ Fuente:

- "The American Association of Public Accountants: Its First Twenty Years 1886-1906". Norman E. Webster. American Institute of Accountants. 1954.
- "Directory of Early American Public Accountants". A.C. Littleton. 1942.
- "The Public Accountants of New York City". Business, June 1896.
- "Certified Public Accountants of the state of New York. June 1920".
- "The New York State Society of Certified Public Accountants. Foundation for a Profession". Julia Grant. 2021.

↑ Observaciones:

1. Algunas de las primeras reuniones de la Junta de Gobierno de la American Association of Public Accountants (AAPA) se realizaron en la oficina de Veysey & Veysey, en la ciudad de Nueva York. Ello se debió al hecho de que Robert Lethbridge Fabian, que era su primer presidente, había sido socio de dicha firma en años anteriores y el socio principal de la misma, William Henry Veysey, estaba de acuerdo.
2. Cuando James Yalden era presidente de la AAPA, la mayoría de las reuniones de su Junta de Gobierno se celebraron en la oficina de su firma, en la ciudad de Nueva York.
3. La constitución de la AAPA se celebró el día 22 de diciembre de 1886 en la oficina de la sociedad Barrow, Wade, Guthrie & Co. en la ciudad de Nueva York. Su socio Edwin Guthrie (británico, chartered accountant y residente en la ciudad de Manchester, Gran Bretaña) fue capital en su constitución. La sociedad Barrow, Wade, Guthrie & Co. se fusionó en el año 1950 con la sociedad Peat, Marwick, Mitchell & Co., perdiéndose su nombre.
4. William M. Lybrand, los hermanos Adam Averell Ross y T. Edward Ross y Robert Hiester Montgomery -que trabajaban con el riguroso public accountant John Heins-, fundaron, el 1 de enero de 1898 la sociedad de public accountants Lybrand, Ross Brothers & Montgomery, en la ciudad de Filadelfia. En el año 1957 se fusionaron con la sociedad de chartered accountants británica Cooper Brothers, creándose la sociedad Coopers & Lybrand. Esta última sociedad se fusionó en el año 1998, es decir, exactamente un siglo después de la creación de LRB & Montgomery, con la sociedad Price Waterhouse & Co., creándose la actual Price-waterhouseCoopers.
5. La sociedad de Joseph Edmond Sterrett (norteamericano) se fusionó con Price, Waterhouse & Co. el 1 de julio de 1907, pasando a ser socio de la misma. Sterrett, que era un hombre con una gran valía personal y profesional, fue un gran activo para Price, Waterhouse & Co. (1907-1934). Fue presidente de la AAPA en los períodos 1908-1909 y 1909-1910, y en el año 1953 tuvo el honor de ser distinguido en el Accounting Hall of Fame de la Ohio State University con el nº 11.
6. Broads Paterson & Co. una firma de chartered accountants británica de renombre, creada en el año 1869, se fusionó con la firma de certified public accountants norteamericana Arthur Young & Co. en el año 1923.

4 Firmas destacadas de *public accountants*

Al igual que hemos efectuado con los practicantes individuales, a continuación, glosaremos con base a un criterio subjetivo nuestro, los nombres de determinadas sociedades de *public accountants*, y lo haremos siguiendo la fecha de su creación: Barrow, Wade, Guthrie & Co. (1883); Deloitte, Dever, Griffiths & Co. (1890); Price, Waterhouse & Co. (1890); Stuart & Young (1894) y Haskins & Sells (1895) hasta el 31 de diciembre del año 1896, que es el límite del año analizado, si bien realizaremos algunos comentarios hasta la actualidad para conocer su situación actual.

Señalar que la sociedad de auditoría británica Hart Bros, Tibbetts & Co., ubicada en Londres, también abrió una oficina en la ciudad de Nueva York en el año 1891, y después otra en la ciudad de Denver, donde realizaba la auditoría de Denver United Breweries, Ltd., pero nada se sabe de la misma, por lo que no poseemos información acreditativa de dicha época. Ídem es aplicable a la sociedad de auditoría británica Broads Paterson & Co., que abrió una oficina en Chicago en el año 1894, pero de la que no poseemos información adicional.

Matizar, para que nadie pueda pensar que nos hemos olvidado de ellas, que las sociedades de public accountants Peat, Marwick, Mitchell & Co. (1897); Lybrand, Ross Bros & Montgomery (1898); Touche, Niven & Co (1900); Ernst & Ernst (1903) y Arthur Andersen & Co. (1913) al crearse después del año 1896, no son analizadas en este libro por estar fuera del alcance del período analizado.

· **Barrow, Wade, Guthrie & Co.**

Barrow, Wade, Guthrie & Co. se estableció en Nueva York en octubre de 1883. Hasta donde sabemos, probablemente fue la primera sociedad de auditoría británica establecida en los Estados Unidos de América. Sus fundadores fueron John Wylei Barrow (norteamericano); Charles Henry Wade y Edwin Guthrie¹², los dos últimos *chartered accountants* británicos, socios de la sociedad de auditoría de igual nacionalidad, Thomas, Wade, Guthrie & Company, con oficinas en Manchester y Londres.

La creación de esta sociedad de auditoría estadounidense se debió a que Edwin Guthrie viajó profesionalmente a EE. UU. “para actuar como síndico de la quiebra de una empresa financiera ubicada en Gran Bretaña, para investigar el valor y la situación de ciertas propiedades y activos que la empresa quebrada poseía en dicho país” (Murphy, Mary E, 1961, p. 58 y Anyon, James T, 1925 (a), p. 1) y aprovechó para crear la sociedad de *public accountants* norteamericana, porque su opinión era que dicha profesión tenía un gran futuro en dicho país y un gran potencial de crecimiento.

Como hemos visto anteriormente, Edwin Guthrie fue uno de los impulsores-probablemente el instigador- de la creación de la AAPA en diciembre de 1886, que fue la primera y única asociación profesional de *public accountants* en los Estados Unidos de América. Este hecho demuestra palmariamente, conforme hemos mencionado anteriormente, la gran influencia que tuvieron los *chartered accountants* británicos en los primeros tiempos de la auditoría de cuentas en dicho país.

James Thornley Anyon, *chartered accountant* británico, llegó a Nueva York en octubre de 1886 juntamente con Edwin Guthrie, siendo nombrado socio de la nueva sociedad americana en 1887. Tuvo también una participación activa en la creación de la AAPA, estando presente también en la citada reunión del 22 de diciembre de 1886 y formó parte de su primera Junta de gobierno después de su fundación, según acuerdo adoptado el 8 de febrero de 1888.

“Los clientes que tenía la sociedad americana en 1887 eran muy pocos. El cliente que apreciábamos más, y del que nos sentíamos orgullosos de tenerlo, era The New York, Ontario & Western Railway Co. Esta compañía fue la primera empresa ferroviaria en los Estados Unidos que empleó *public accountants* para actuar como auditores y certificar la corrección de sus cuentas anuales para sus accionistas... Otros clientes eran The Royal Insurance & Co. de Liverpool; The British and Foreign Marine Insurance & Co.; The London Assurance Corporation; the Sun Fire office; York Street Flax Spinning & Co., y varios otros” (Anyon, James T. 1925 (b), p. 81).

12 Remarcar que Charles Henry Wade y Edwin Guthrie fueron, en representación de *public accountants* británicos ubicados en la ciudad de Manchester, los dos solicitantes de esta ciudad de la Royal Charter de 11 de mayo de 1880, que creó el Institute of Chartered Accountants in England and Wales. (ICAEW). Ver Cuadro 3.

Son muy interesantes, a nuestro criterio, los recuerdos expuestos por Anyon de los primeros tiempos en su sociedad norteamericana, que rezan como sigue:

“Con este muy moderado volumen de negocio al inicio, me lancé como jefe de la firma en mi nueva carrera como auditor practicante en este gran Estados Unidos de América, lleno de ambición, un amor por mi trabajo y una determinación de hacer las cosas bien hechas...

Debido al limitado importe del negocio, mi firma tenía que empezar tímidamente, significando que no podía contratar a ningún ayudante en la oficina, más allá de un chico de oficina. De esta manera, tuve que encargarme de las varias funciones que debía cubrir: contable, actuando como auditor, corresponsal, cajero (este último cargo no me tomaba mucho tiempo por razones obvias), tenedor de libros de la firma, escribiente de informes, viajante, cronometrador, realizador de las facturas a los clientes y, de hecho, cualesquiera trabajos tales como limpiar los escritorios de la oficina, llenar de tinta los tinteros, enviar las cartas y otros trabajos menores que eran las áreas de un chico de oficina.

Por todos estos servicios, y por el hecho de que era socio, mi salario mensual fue fijado en \$208,33. En consecuencia, mis ingresos totales anuales ascendían a \$2.500, y una parte del beneficio neto de la firma, en su caso; y de ello tenía grandes dudas en aquellos momentos. Sin embargo, fue muy gratificante conocer que, al final de los primeros seis meses, es decir, al 30 de junio de 1887, el importe neto de la cifra de negocios ascendió a \$4.842,08, y un beneficio neto después de cargar mi salario de \$1.250, de \$2.133,50. Cito todas estas cosas para mostrar cómo de simple y moderado era el negocio de una sociedad de auditoría en aquellos años comparado con las muchas y maravillosas sociedades de auditoría de hoy en día.” (Anyon, James T. 1925 (b), p. 81)

Anyon fue secretario de la AAPA en los años 1887 y 1888.¹³ Fue uno de los 14 miembros escogidos por la AAPA para intentar que el estado de Nueva York promulgase una ley para crear el certificado profesional de *Certified Public Accountant* (CPA), lo cual se consiguió, finalmente, en el año 1896.

Los socios o empleados que trabajaron en esta sociedad de *public accountants* (digamos de auditoría) en EE. UU. desde su inicio hasta el 31 de diciembre de 1896, según la información que hemos podido recopilar de varias fuentes, fueron los siguientes:

- John Wylie Barrow (norteamericano). Era actuario. Falleció en el año 1886.
- Oscar E. Morton (norteamericano). Más tarde CPA n° 78 por el estado de Nueva York.
- James Thornley Anyon (británico). Más tarde CPA n° 31 por el estado de Nueva York.
- William John Bonner (británico). Más tarde CPA n° 86 por el estado de Illinois.
- Charles Gray (británico).
- Ernest Reckitt (británico), en la oficina de Chicago. Más tarde CPA n° 61 por el estado de Nueva York.
- David Rollo (británico). Más tarde CPA n° 27 por el estado de Nueva York.
- Edward Henry Sewell (británico). Era actuario.
- Allen Rich Smart (británico), en las oficinas de Nueva York y Chicago. Más tarde CPA n° 1 por el estado de Illinois.
- George Wilkinson (británico), en las oficinas de Nueva York y Chicago. Más tarde CPA n° 5 por el estado de Illinois.
- Arthur W. Smith (británico), en las oficinas de Nueva York y Chicago. Más tarde CPA n° 44 por el estado de Nueva York.
- Samuel Hardman Lever (británico). Más tarde CPA n° 40 por el estado de Nueva York. Años más tarde volvió a Gran Bretaña y recibió el título de Barón.

13 Ver el Anexo I posterior.

Los socios británicos iniciales de esta sociedad norteamericana, Charles W. Wade y Edwin Guthrie nunca trabajaron en su firma norteamericana en EE. UU.

En 1950, la sociedad de auditoría Barrow, Wade, Guthrie & Co. se fusionó con Peat, Marwick, Mitchell & Co., perdiéndose su nombre.

- **Deloitte, Dever, Griffiths & Co.**

El británico William Welch Deloitte inició en solitario su práctica profesional como *accountant* (*public accountant* en los Estados Unidos de América) en la ciudad de Londres en el año 1845, a la edad de 27 años, en la época victoriana.

“El directorio de la oficina de correos de Londres de 1845 mostraba que existían 205 sociedades de accountants practicantes en la ciudad de Londres, siendo la firma líder Quilter & Ball; casi tres cuartos de siglo después, esta sociedad, que entonces tenía el nombre de Welton & Bond, fue absorbida por Deloitte” (Deloitte, Plender, Griffiths & Co. 1958, p. 3).

Debido al aumento del trabajo existente, en el año 1857 se asoció con Thomas Greenwood, y el nombre de la sociedad fue Deloitte & Greenwood. En el año 1862 entró el tercer socio, Henry Dever, y el nombre de la sociedad cambió a Deloitte, Greenwood & Dever. En 1867 entró un nuevo socio, Alfred Richard Hollebone, y el nombre de la sociedad cambió a Deloitte, Dever, Hollebone & Co. En 1869 entró un nuevo socio, John George Griffiths, y de nuevo cambió el nombre de la sociedad a Deloitte, Dever, Hollebone & Griffiths. Y cuando Hollebone se jubiló en 1873, el nombre cambió a Deloitte, Dever, Griffiths & Co., nombre que se mantuvo hasta el año 1905.

En los años 1888 y 1889 Deloitte realizó numerosas investigaciones en los Estados Unidos de América, concretamente, en las ciudades de Nueva York, Denver, Kentucky, Brooklyn, Filadelfia, Boston, Chicago y Minneapolis, para efectuar los trabajos requeridos de la inversión británica en compañías cerveceras de aquellos años y también en otros clientes.

“Cuando se estaba realizando una investigación relativa a una fusión de empresas cerveceras, el hermano más joven de John Griffiths, Percival Davies Griffiths, que había ingresado en Deloitte en 1880, sugirió que él debía permanecer en Nueva York y trabajar con su propio nombre. Parece ser que esta sugerencia nunca tuvo respuesta” (Deloitte, Dever, Griffiths & Co. 1958).

Lo que está muy claro es el hecho de que, en aquellos años el trabajo de esta firma aumentó de manera significativa en EE. UU. y llegó un momento en el que la sociedad Deloitte en Londres se planteó abrir una sucursal en Nueva York, a fin de participar en el desarrollo del incremento de empresas creadas y de las inversiones efectuadas por inversores británicos en dicho país.

En el año 1890 Deloitte abrió una sucursal en la ciudad de Nueva York, nombrando a Edward Adams y a Percival Davies Griffiths -el hermano menor de John George Griffiths, socio muy importante de la firma-, gerentes de la nueva oficina. Años después, los dos fueron nombrados socios de la sociedad, quedándose Edward Adams en Nueva York, mientras que Percival Davies Griffiths volvió en 1898 a la oficina de Londres.

Deloitte realizó, entre otros, los trabajos de investigación relacionados con empresas cerveceras en:

- New York Breweries Company, Limited, que incluía las dos sociedades siguientes: H. Clausen and son Brewing Company, y Flanagan, Nay and Company (capital en libras esterlinas 930.000),

J.F. Betzand and Son, en Filadelfia (capital en libras esterlinas 550.000), que fueron las primeras promociones de inversión encargadas por el promotor británico Henry Osborne O'Hagan y, por este motivo, durante los años siguientes fue la sociedad británica de *chartered accountants* de mayor volumen de negocio en EE. UU. Deloitte abrió una nueva sucursal en la ciudad de Chicago en 1891. Otros trabajos importantes de esta época fueron en

“la Westinghouse Electric and Manufacturing Company y en la National Cordage Company, para los comités de reorganización bancaria.” (Wilkins, Mira. 1989, p. 537).

En noviembre de 1890 tuvo lugar en Londres la crisis provocada por el banco de inversión británico Baring Brothers & Co., que originó un revuelo financiero de grandes proporciones en dicha ciudad y también en Gran Bretaña. En efecto, el citado banco había concedido a la República de Argentina entre un 40% y un 50% de sus préstamos con el fin de intentar modernizar las estructuras de dicho país.

En vez de dedicar el dinero recibido a los objetivos previstos, el gobierno argentino lo invirtió en activos especulativos, generando una inflación desbocada en el país y una masa monetaria excesiva, lo que, unido a una gestión política desastrosa de las finanzas públicas del país, implicó la quiebra del Banco de la Nación Argentina y la suspensión de pagos del país durante cuatro años.

La incidencia de este hecho en el banco británico Baring Brothers fue enorme. Para evitar que entrase en quiebra por la concesión de tal volumen de préstamos incobrables, el Banco de Inglaterra lideró un consorcio para su rescate aportando el dinero suficiente y, así, evitar el hundimiento más que probable de la banca londinense, con todas sus consecuencias para la economía de Gran Bretaña. El efecto de esta crisis financiera en Gran Bretaña representó, como no podía ser de otra manera, la reducción significativa de sus inversiones en los Estados Unidos de América, desacelerando, consecuentemente, el desarrollo de la profesión de *public accountant* en dicho país por la disminución de su trabajo.

Adicionalmente, en el año 1893 tuvo lugar en EE. UU. el denominado “pánico de 1893”, que fue una depresión que empezó en dicho año y terminó en 1897. Su efecto fue impactante en todos los sectores de la economía norteamericana y representó una desaceleración relevante en la misma. Algunas perlas de dicho pánico, que como todos los pánicos se originan por una situación de miedo, fueron las siguientes: los precios del trigo en el mercado se desplomaron; la gente, por miedo, corrió rauda a los bancos para retirar el dinero que tenían invertido para evitar males mayores y los bancos, al disponer de mucho menos dinero, no pudieron conceder créditos a sus clientes, generándose una contracción crediticia de grandes proporciones, que incidió totalmente sobre la economía.

El pánico financiero provocado en Londres por el banco de inversión Baring Brothers & Co., combinado con una desaceleración en EE. UU. en el comercio europeo, provocó que los inversores extranjeros vendieran acciones estadounidenses de las empresas en que habían invertido para obtener dinero, en orden a comprar oro como activo de inversión, que se estimaba era más seguro que el papel moneda. Todo ello fue un cóctel explosivo. El paro en los sectores industriales de EE. UU. alcanzó el 19%, una cifra evidentemente muy alta.

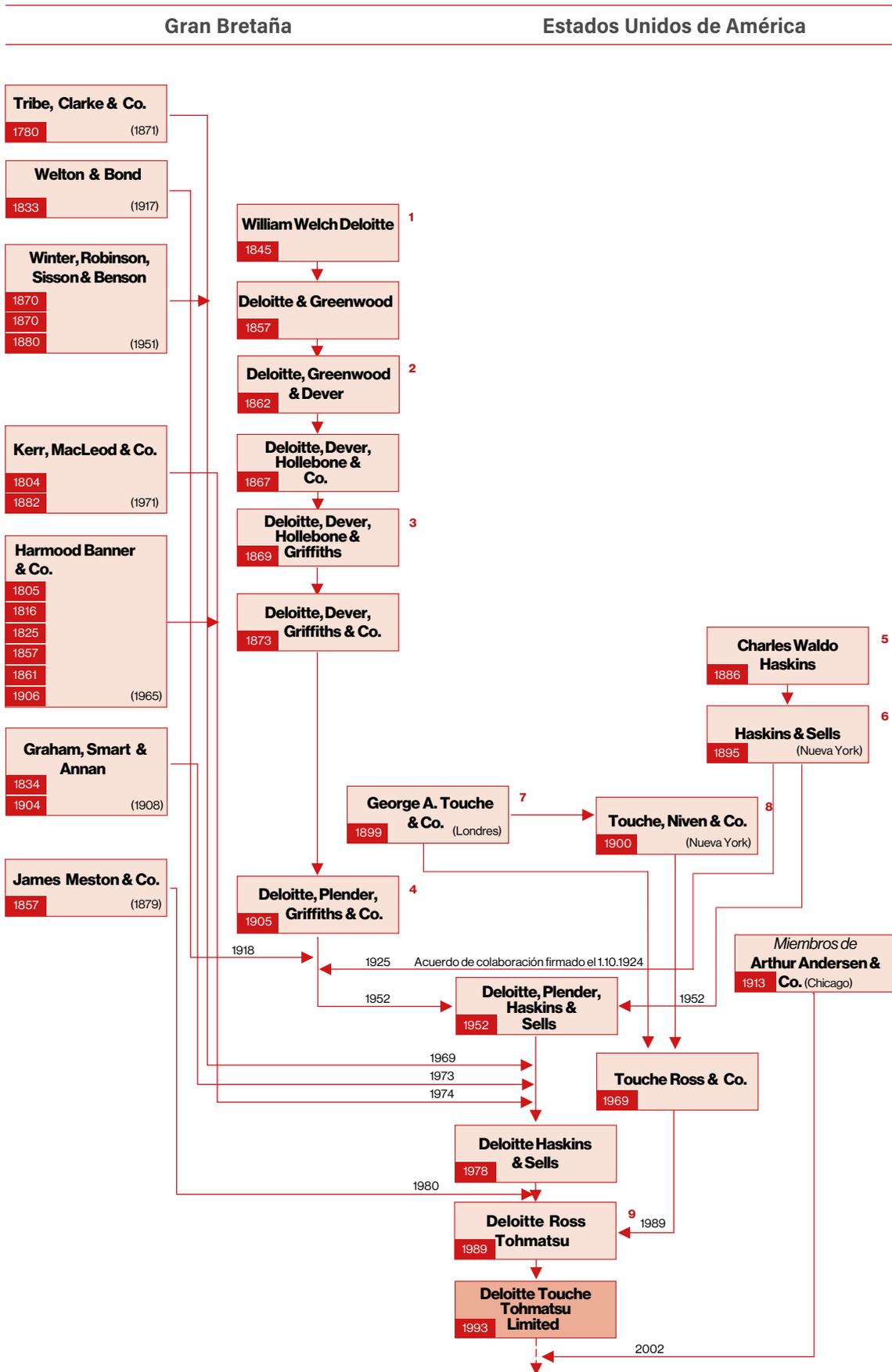
El pánico de 1893 provocó el cierre de muchos negocios estadounidenses y, evidentemente, afectó también a los clientes de los *public accountants*, entre ellos los de Deloitte, que no tuvo más remedio que reducir su plantilla de personal para adaptarse a la nueva situación de mercado.

Independientemente de los dos gerentes de Deloitte en la ciudad de Nueva York, otros profesionales que trabajaron en dicha sociedad hasta 1896 fueron los siguientes: Charles Griswold Bourne (de nacionalidad francesa), más tarde CPA n° 558 por el estado de Indiana; James Grant (británico), más tarde CPA n° 206 por el estado de Nueva York, y Vivian Harcourt (británico), más tarde CPA n° 18 por el estado de Ohio.

A fin de que los lectores posean información sobre el desarrollo y evolución de la sociedad Deloitte hasta la actualidad, tema que seguramente puede interesar a muchos “Deloitte” y “ex Arturos”, y también a otras personas, a continuación, les resumimos dicha evolución, obviamente en términos sintéticos y necesariamente esquemáticos, que se fundamenta en:

- a. La absorción o fusión de muchas sociedades de *chartered accountants* en Gran Bretaña en el siglo XX.
- b. La fusión con la sociedad norteamericana de *certified public accountants* Haskins & Sells.
- c. La fusión con la sociedad Touche Ross & Co., que tenía sus principales centros en Gran Bretaña, Estados Unidos y Japón.
- d. La integración de muchos miembros de muchos países de la ex Arthur Andersen & Co., derivada del problema que esta firma tuvo con el “caso Enron” en el año 2002 en EE. UU.

CUADRO 15. Evolución de la firma Deloitte



↑ Fuente:

Elaboración propia por adaptación del *family tree* de Deloitte Haskins & Sells elaborado por el historiador inglés Peter Boys, publicado en *Accountancy*, April 1998, p. 118-9 (ICAEW. Deloitte Haskins & Sells) y su actualización hasta la fecha actual.

- "Genealogy of the Big 4-2021". Internet.
- "Presidentes del ICAEW". ICAEW.
- "Deloitte". Wikipedia.
- "Deloitte & Co. 1845-1956". Sir Russell Kettle. Deloitte, Plender, Griffiths & Co. 1958.
- "Sir George Touche. 1861-1935".
- "The History of German Public Accounting Profession". Hugh B. Markus. 1997.
- "The History of Foreign Investment in the United States to 1914". Mira Wilkins. 1989.
- "*Family tree* de Touche Ross (ICAEW)" elaborado por el historiador inglés Peter Boys, publicado en *Accountancy*, December 1989, p. 134-5.
- "Haskins & Sells. Our First Seventy-Five Years. 1895-1970". Haskins & Sells. 1970. Arthur Bevins Foye.

↑ Observaciones:

1. William Welch Deloitte fue miembro de la primera Junta de Gobierno del Institute of Accountants in London, creado el año 1870, y también fue miembro de la primera Junta de Gobierno del Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), creado el 11 de mayo de 1880, y su presidente en el período 1888-89.
2. Henry Dever fue miembro de la primera Junta de Gobierno del Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW).
3. John George Griffiths fue miembro de la primera Junta de Gobierno del Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), y su presidente en el período 1897-99.
4. William Plender fue presidente del Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) en el período 1910-12. En el año 1911 fue nombrado Caballero (Sir), por lo que a partir de este momento todo el mundo le llamaba Sir William Plender. En el año 1923 se le concedió la dignidad de *baronet* -que no tiene una equivalencia en España y que no significa barón-, utilizando el título honorífico de Sir al no tener nobleza, y en el año 1931 fue nombrado Baron Plender de Sundridge, en el condado de Kent. Volvió a ser presidente del Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) en el período 1929-1930, en cuyo último año se cumplía el 50 aniversario de su creación.
Una anécdota simpática y sin mayores consecuencias en la vida de este chartered accountant: "cuando estaba en Canadá en 1887 para investigar un caso de malversación (estuvo allí y en los Estados Unidos durante nueve meses), viajando en tren desde Montreal hasta Nueva York, y no estando familiarizado con las costumbres americanas, dejó sus botas en el pasillo para que se las limpiasen. A la mañana siguiente habían desaparecido y tuvo que caminar desde la estación de tren hasta un taxi con sus calcetines." (Kettle, Sir Russell. 1958, p. 49)
5. Charles Waldo Haskins ha sido tratado separadamente en páginas anteriores.
6. Elijah Watt Sells, socio cofundador de la firma Haskins & Sells en el año 1895, fue un *certified public accountant* de gran prestigio en los Estados Unidos de América. Presidente de la American Association of Public Accountants (AAPA) en el período 1906-8, fue distinguido con el honor del número 6 en el Accounting Hall of Fame en el año 1952 -se creó en 1950-, instituido por la Ohio State University.
7. George Alexander Touche fue educado en la Universidad de Edimburgo. *chartered accountant* afiliado a la Society of Accountants in Edinburgh, trabajó en la sociedad de chartered accountants Broads, Patterson & May, en Londres. En 1899 fundó su propia sociedad en la ciudad de Londres, con el nombre de George A. Touche & Co., y en el año siguiente 1900 se asoció en los Estados Unidos de América con John Ballantine Niven, para crear la sociedad Touche, Niven & Co. También creó en el año 1909 la sociedad George A. Touche en Canadá.
Touche fue diputado durante el período 1910-18 por el partido conservador. En el año 1917 fue nombrado Caballero (Sir) y, en el año 1920, Primer Baronet of Westcott por sus servicios políticos.
8. John Ballantine Niven, escocés, chartered accountant, estuvo afiliado a la Society of Accountants in Edinburgh en 1883. Posteriormente, se trasladó a los Estados Unidos de América y trabajó desde agosto de 1887 hasta agosto de 1900 en la oficina de Chicago de Price, Waterhouse & Co. En dicho año 1900 se asoció con George Alexander Touche y Andrew Wilson Tait para formar la sociedad de contadores públicos Touche, Niven & Co. En el período 1924-5 fue presidente del American Institute of Accountants (AIA), sucesor de la American Association of Public Accountants (AAPA).
9. Nobuzo Tohmatsu fue vicealmirante de la armada japonesa. Después de la Segunda Guerra Mundial se dio de baja y se convirtió en auditor de cuentas. En el año 1967 fue presidente de la asociación japonesa de *certified public accountants*. En 1968 creó su propia firma, con otros, que con el tiempo se convirtió en una gran sociedad de auditoría. En 1975 su firma se convirtió en uno de los miembros de Touche Ross Internacional, y después de la fusión de Deloitte Haskins & Sells con Touche Ross & Co., su nombre fue añadido para que se viese la aportación japonesa.

↑ Nota:

- El año que aparece en la parte izquierda de los cuadros de las sociedades que se fusionaron con Deloitte significa el año de constitución de la firma o firmas, con el nombre que fuera, mientras que el año que aparece en la parte derecha entre paréntesis significa el nombre de la sociedad antes de la fusión.

La firma fusionada final, “Deloitte Ross Tohmatsu Limited”, en 1989, fue la unión de dos grandes sociedades de auditoría - Deloitte, Haskins & Sells, por un lado y Touche Ross & Co por otro-, que eran de tamaño similar, cada una con su estilo y personalidad, que formaban parte de las entonces denominadas “Big Eight”. En el año 1993, el nombre cambió a Deloitte Touche Tohmatsu, Limited, que es el actual, si bien, la marca de la firma es, simplemente, Deloitte.

En el cuadro anterior no hemos detallado el *family tree* de Touche Ross & Co porque esta firma nació posteriormente al período que estamos analizando. No obstante, seguidamente proporcionamos una información mínima sobre esta firma para que los lectores sepan su origen y desarrollo.

Al igual que ocurriera con Price, Waterhouse & Co. y, también, con Deloitte, la firma Touche Ross & Co. fue el resultado de:

- a. La absorción o fusión de muchas sociedades de *chartered accountants* en Gran Bretaña y de *certified public accountants* en los Estados Unidos de América.
- b. La fusión con la sociedad canadiense P S Ross & Sons, con antigüedad del año 1858. De ahí provenía el nombre de Ross.
- c. La fusión con la sociedad japonesa Tohmatsu, Avoiki & Sanwa, creada en 1968, que con los años se convirtió en la sociedad de auditoría más grande del Japón. En 1975 fue uno de los miembros fundadores de Touche Ross International.
- d. Destacar que el mismo año 1989 de la fusión citada, también se fusionaron Ernst & Whinney con Arthur Young, creándose el grupo Ernst & Young (EY).

· **Price, Waterhouse & Co.**

El británico Samuel Lowell Price inició su actividad profesional como *accountant* en el año 1849 en la ciudad de Londres, cuando tenía 28 años. Era un buen momento, dado que el parlamento británico había aprobado las recientes leyes de sociedades anónimas de los años 1844 y 1845, que requerían el examen de sus cuentas -concretamente, del balance-, aunque dicho examen se atribuía a *auditors*, es decir, a personas no profesionales, si bien, con el tiempo, derivaría en que su realización fuese llevada a cabo por profesionales expertos en la materia, por falta de formación de los primeros.

El 1 de mayo de 1865 se asoció con William Hopkins Holyland y con Edwin Waterhouse, y la nueva sociedad se denominó Price, Holyland & Waterhouse. Edwin Waterhouse era graduado (BA) del University College of London, lo cual era un hecho poco frecuente en aquellos tiempos, habiendo realizado su aprendizaje profesional en la sociedad de *accountants* Coleman, Turquand, Youngs & Co.

En el año 1868 entró un nuevo socio -Harvey Jay- y la sociedad pasó a denominarse Price, Jay, Holyland & Waterhouse, pero el nuevo socio se marchó al finalizar el año y, al año siguiente, el nombre de la sociedad cambió a Price, Holyland & Waterhouse. Posteriormente, Holyland se retiró de la sociedad para actuar como *accountant* individual y, en el año 1874, el nombre cambió nuevamente a Price, Waterhouse & Co., nombre que perduró hasta el año 1940 en que se eliminó la coma entre ambos nombres.

Es preciso remarcar que la auditoría de cuentas en Gran Bretaña fue imponiéndose poco a poco, por lo que durante muchos años los trabajos más habituales de la firma eran los referi-

dos a participación en quiebras de empresas, arbitrajes, informes para tribunales, administraciones concursales, *financial investigations* (revisiones contables para detectar fraudes y errores) y, también, como intermediarios entre prestamistas y prestatarios, aunque esto último pueda parecer extraño, pero tenemos que pensar en la época.

También hay que destacar que, debido al boom económico de la Era Victoriana, representativo de una gran riqueza económica del país, muchas empresas privadas propiedad de empresarios individuales se convirtieron en empresas cotizadas, implicando que los *accountants* tuviesen una gran oportunidad de trabajo, dado que su tarea consistió en informar, entre otros, sobre la recurrencia de los beneficios generados en los últimos años de aquellas empresas, información considerada esencial en los folletos emitidos por las empresas para que el público en general adquiriese sus acciones. Este mismo trabajo se repitió, años más tarde, en los Estados Unidos de América, conforme se ha comentado anteriormente.

Hasta donde sabemos, el primer trabajo que la sociedad británica Price, Waterhouse & Co. realizó en EE. UU. fue en el año 1873, es decir, poco tiempo después de la guerra civil norteamericana y durante el período de reconstrucción del país. Uno de los clientes de Edwin Waterhouse, Whitwell Iron Works, de Stockton, quiso invertir en una empresa norteamericana de hierro en Tennessee. Price, Waterhouse & Co. hizo la revisión de sus cuentas (Wilkins, Mira. 1989, p. 536).

Durante los años 1888, 1889 y 1890 en que se realizaron las adquisiciones de empresas cerveceras en EE. UU. por parte de inversores británicos, derivando posteriormente en la fusión de muchas de ellas, cuyas acciones también cotizaban en la bolsa de Londres, el promotor británico Henry Osborne O'Hagan nombró a Price, Waterhouse & Co. para llevar a cabo la investigación correspondiente de sus cuentas. Algunas de dichas "investigaciones" realizadas por Price, Waterhouse & Co. fueron las siguientes:

- Bartholomay Brewing Company, que incluía las cinco sociedades siguientes: Bartholomay Brewing Company; Rochester Brewing Company; Genesee Brewing Company; The Malthouses of E.B. Parsons y J.N. Oothout (con un capital en libras esterlinas de 970.000).
- Milwaukee and Chicago Breweries, que incluía las cuatro sociedades siguientes: M. Brand Brewing Company; Bartholmay and Roesing Brewing Company; K.G. Schmidt Brewing Company, Chicago, y V. Blatz of Milwaukee (con un capital en libras esterlinas de 2.271.000).
- City of Chicago Brewing and Malting Company, que incluía las cuatro sociedades siguientes: Conrad Seipp West Side Brewing Company; F.J. Dewes; Malthouses of George Bullen and Company, y L.C. Huck (con un capital en libras esterlinas de 1.900.000).
- St. Louis Breweries Company, que incluía las dieciocho sociedades siguientes: Anthony and Kuhn Brewing Company; Bremen Brewery Company; Brinkwirth-Nolker Brewing Company; Cherokee Brewery Company; Excelsior Brewery Company; Green Tree Brewery Company; A. Griesedieck Brewing Company; H. Grone Brewery Company; Hyde Park Brewery Company; Klausmann Brewery Company; Liberty Brewing Company; Miller Brothers Brewing Company; Schilling and Schneider; Joseph Schnaider; Charles G. Stifel's Wainwright Brewery Company; Jul. Winkelmeyer Brewing Company Assoc., todas en St. Louis; y Heims Brewery Company del Este St. Louis (con un capital en libras esterlinas de 2.850.000)¹⁴ (Wilkins, Mira. 1989, pp. 326 y 537 y DeMond, C.W. 1951, p. 18).

14 Los trabajos de investigación para poder llevar a cabo la fusión de este grupo son los que tienen un importe más elevado de todas las empresas cerveceras. Dichos trabajos fueron efectuados por diferentes equipos de *chartered accountants* enviados desde Londres.

Conforme ya hemos explicado, las inversiones efectuadas por inversores británicos en empresas cerveceras norteamericanas fueron realmente importantes, y significaron el inicio del desembarco importante de las sociedades británicas de *chartered accountants* en EE. UU. Matizar que la sociedad Price, Waterhouse & Co. fue la firma de *chartered accountants* más beneficiada por Henry Osborne O'Hagan en los trabajos en las empresas cerveceras norteamericanas.

Debido a la importancia de las inversiones de particulares, de empresas y de “sindicatos de inversores” británicos en EE. UU., que siempre eran seguidas del envío de *chartered accountants* a dicho país para constatar la solvencia y la rentabilidad de sus inversiones -recordemos que en los años 1850 en Escocia y en 1880 en Inglaterra y Gales se habían creado en Gran Bretaña las organizaciones profesionales de *chartered accountants*-, en los años 1888-9 la firma Price, Waterhouse & Co., al constatar el aumento de su trabajo en EE. UU., se planteó la conveniencia de la apertura de una representación permanente en dicho país para satisfacer las necesidades de sus clientes británicos.

Y así fue como dicha sociedad abrió, por primera vez, una agencia en EE. UU.

“Con el fin de establecer una representación de la firma en América, los socios seleccionaron a Lewis Davies Jones, que trabajaba en la plantilla de Londres desde febrero de 1877, para ir a América y dirigir la firma como agente. Fue nombrado gerente de la agencia o sucursal desde el 1 de septiembre de 1890 y abrió una oficina en el número 45 de Broadway, en la ciudad de Nueva York” (DeMond, C.W. 1951, p. 13).

Las condiciones de dicha apertura no incluían que el nombre de Price, Waterhouse & Co. podía utilizarse de primera mano en EE. UU., dado que el objetivo era que Lewis Davies Jones pudiese contratar los trabajos que estimase convenientes en su propio nombre, pero no podía contratarlos en nombre de Price, Waterhouse & Co., a menos que dicha firma, desde Londres, lo autorizase para ello.

Por tanto, lo que se abrió fue una agencia, dado que en la nueva oficina de Nueva York no existía ningún socio residente de Price, Waterhouse & Co. Ello prueba, sin lugar a dudas, a nuestro criterio, que el socio principal de Londres, Edwain Waterhouse, era un hombre muy celoso del nombre de Price, Waterhouse & Co. -al igual que lo eran también seguramente el resto de socios de dicha firma en Londres- y no quería dejar en una franquicia o algo parecido el nombre de Price, Waterhouse & Co. en EE. UU., por considerar que el buen nombre de la firma era sagrado.

A la vista del incremento de trabajo en EE. UU., Price, Waterhouse & Co. en Londres decidió enviar un refuerzo importante para Lewis Davies Jones y lo hizo con William James Caeser, también *chartered accountant*, que trabajaba en su oficina de Londres, quien llegó a Nueva York en junio de 1891. Posteriormente, Caeser se fue a Chicago para abrir la segunda oficina de Price, Waterhouse & Co. en EE. UU., ciudad donde tenían un buen número de clientes británicos (empresas cerveceras importantes, Union Stockyards y G.h. Hammond Company, Ltd., entre otros). Si bien es cierto que Caeser abrió dicha oficina en febrero de 1892, ello está perfectamente acreditado, la verdad es que durante el ejercicio 1891 diferentes equipos de Price, Waterhouse & Co., desplazados desde Londres, ya trabajaban en dicha ciudad, por lo que su presencia allí era activa.

La crisis provocada por el “caso Baring” en Gran Bretaña, que ya hemos comentado anteriormente, implicó una reducción de las inversiones en dicho país y, de rebote, en EE. UU., y esto unido al pánico originado en el mes de mayo de 1893 antes citado, llevó a una disminución del ritmo inversor británico en dicho país.

“A inicios de 1894, Jones informó a Price, Waterhouse & Co. en Londres que la oficina de Deloitte estaba disminuyendo significativamente su plantilla de personal en los Estados Unidos debido a la flojedad de los negocios. En enero de 1894 Jones y Caesar escribieron a Londres: Nuestra experiencia es que se realiza muy poco negocio contable americano fuera de Nueva York y posiblemente San Francisco... En 1894, después de cuatro años de negocio en América, Jones y Caesar estaban desanimados.” (Wilkins, Mira. 1989, p. 539).

En el año 1894 surgió un tema técnico contable importante que representó un problema en relación con las cuentas de las empresas cerveceras norteamericanas propiedad de inversores británicos. Dado que en dicho año existía una gran crisis económica en EE. UU., tanto los inversores británicos como los accionistas norteamericanos intuían y vieron claramente que los dividendos que distribuirían dichas sociedades en dicho año serían miserables o nulos, razón por la cual había que hacer algo para continuar disfrutando de la política anterior de repartir buenos dividendos.

Según dichos inversores -porque siempre hay gente que tiene grandes “ideas”-, el procedimiento para generar buenos beneficios era que las empresas cerveceras dotasen a amortización de los bienes del inmovilizado material un importe menor que en años anteriores que facilitase declarar una cuantía de beneficio que permitiese distribuir unos determinados dividendos.

Cuando propusieron este procedimiento de “generación de beneficios” de las empresas cerveceras a los dos agentes de Price, Waterhouse & Co. en los Estados Unidos de América -Lewis Davies Jones en Nueva York y William James Caesar en Chicago-, estos se negaron en redondo, dado que desde que dicha firma había realizado los primeros trabajos en las empresas cerveceras asignadas, el socio de Price, Waterhouse & Co. de Londres encargado de los negocios en EE. UU., Joseph Gurney Fowler, había instruido a los dos agentes citados sobre cuál debía ser la política de amortización que debía aplicarse a los bienes del inmovilizado material de las empresas cerveceras, y ahora por presiones externas interesadas e injustificables económicamente hablando, se pretendía aplicar una política de amortización absurda, que iba contra toda lógica contable y económica.

La discusión de esta propuesta con William James Caesar, agente representante de Price, Waterhouse & Co. de Londres, ubicado en Chicago -hombre de carácter, todo hay que decirlo-, debió de ser bastante fuerte, como es de ver en la cita que sigue:

“Caesar estaba involucrado en discusiones con algunas de las compañías de Chicago, particularmente con aquellas en las que Frederick S. Winston era su letrado, con el resultado de que Winston escribió una carta a Fowler solicitándole que debía producirse un cambio en la dirección de la oficina en Chicago. Winston expresaba su reconocimiento de la habilidad, juicio y tacto de Jones y señalaba que su nombramiento en la oficina de Chicago solucionaría todas las dificultades. Consecuentemente, se iniciaron los preparativos para que los dos agentes intercambiasen las oficinas el 1 de abril de 1894, con Jones ubicado en Chicago y Caesar en Nueva York...

Los periódicos de Chicago saltaron a la refriega, simpatizando con los accionistas y afirmando que “la dotación total a amortización era un invento de esos cansinos *accountants* británicos, que pretendían robar a los pobres accionistas su dividendo sobre su capital” (DeMond, C.W. 1951, pp. 21 y 22).

Finalmente, y tal como siempre ocurre en estos casos, el socio Joseph Gurney Fowler de Price, Waterhouse & Co. de Londres fue la persona que tuvo que lidiar directamente con el tema, explicando a sus clientes británicos la política de dotación a amortización que se había aplicado en dichas empresas cerveceras hasta la actualidad, para que constatasen que lo que se estaba haciendo era lo que se debía hacer, conforme a la técnica contable existente en dicho país. Los clientes británicos finalmente aceptaron, posiblemente a regañadientes, la política de amortización que se venía aplicando como correcta, porque también vieron que

Price, Waterhouse & Co. no aceptaría dotar un importe de amortización variable menor que el que se aplicaba, sin argumento razonable alguno.

También hay que pensar, para centrar adecuadamente el tema, que el Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) se había creado en el año 1880, y los *chartered accountants* británicos de aquellos días estaban imbuidos de la idea de que su trabajo constituía una “misión”, por lo que los inversores británicos y norteamericanos que pretendían manipular o tergiversar, según sus intereses, el importe de la dotación anual a amortización de las empresas cerveceras norteamericanas en las que habían invertido, tenían un margen de maniobra nulo para que Fowler aceptase tamaña insensatez. En consecuencia, estamos totalmente de acuerdo con lo que se afirma en la cita siguiente:

“Aparentemente, Price, Waterhouse resistió con éxito cualquier reducción en la dotación a amortización, y, así, las empresas cerveceras continuaron siendo no rentables, pero no “murieron”. La disputa añadió una sensación de optimismo acerca del futuro de la firma en América.” (Wilkins, Mira. 1989, p. 540).

Dado que se trata de un tema relacionado, en este momento consideramos interesante reproducir el certificado de auditoría del balance del grupo de sociedades St. Louis Breweries, Ltd., emitido por la oficina en Londres de Price, Waterhouse & Co., detallado en el cuadro siguiente (DeMond, C.W. 1951, p. 21).¹⁵

CUADRO 16. Certificado de auditoría del balance de St. Louis Breweries Ltd.

Hemos examinado las Cuentas adjuntas con los Libros y Comprobantes de la Compañía, y las hemos encontrado correctas. Las aprobamos y certificamos que el Balance de Situación adjunto refleja correctamente la situación de la Compañía.

PRICE, WATERHOUSE & CO.

Londres, 3 de diciembre de 1895.

Como consecuencia de la crisis económica existente en EE. UU., iniciada en mayo de 1893, Price, Waterhouse & Co., al igual que Deloitte, Dever, Griffiths & Co., redujo su cifra de ingresos y este hecho preocupó de manera significativa a los socios de Londres que, inicialmente, pensaron en cerrar su agencia en dicho país, pero después se lo repensaron y decidieron continuar, aunque de otra manera.

En efecto, propusieron a sus dos agentes en EE. UU., Lewis Davies Jones (Chicago) y William James Caeser (Nueva York) que a partir del 1 de enero de 1895 creasen una sociedad entre ellos, con lo que tendrían las manos libres para contratar todos los clientes que pudiesen, sin limitación alguna. La nueva sociedad se denominó “Jones, Caeser & Co”, que actuaría como agente de Price, Waterhouse & Co., en América. La firma británica les dio garantías económicas de que durante los tres próximos ejercicios tendrían unos ingresos mínimos personales si los ingresos de la nueva sociedad no fuesen los deseados.

En realidad, para ser francos, Edwin Waterhouse y el resto de socios en Londres estaban disgustados y también preocupados por el hecho de que el importe de su cuenta a cobrar con su agencia en América no solo no se rebajaba al no recibir dinero alguno del otro lado del Atlántico, sino que se incrementaba cada año, por lo que entendieron que los dos agentes

15 The original text in English, translated into Spanish by Gabriel Rey Gómez, is as follows:

“We have examined the above Accounts with the Books and Vouchers of the Company, and find the same to be correct. We approve and certify that the above Balance Sheet sets forth the position of the Company”.

descritos tenían que espabilarse por su cuenta y riesgo y que, obviamente, Price, Waterhouse & Co. continuaría enviándoles y asignándoles todos los nuevos trabajos que les encargasen. Debajo del nombre de la nueva firma “Jones, Caesar & Co” también podían poner “Agentes de Price, Waterhouse & Co”.

Esta nueva forma de actuar duró unos cuantos años, hasta que, en el inicio del nuevo siglo XX la situación cambió, especialmente cuando los accionistas de la United States Steel Corporation, que era el *trust* (grupo de sociedades) más grande de EE. UU., el 17 de febrero de 1902 nombró a la firma Price, Waterhouse & Co. sus auditores de cuentas para el ejercicio 1902. Un hito de vital importancia para Price, Waterhouse & Co., por la gran publicidad gratis que ello le representó y por la maravillosa oportunidad que tuvieron en varios frentes técnicos (especialmente consolidación, informe anual corporativo y modelo del informe de auditoría), pero este tema queda fuera del alcance del período estudiado en este libro, pero prometemos que continuará en el futuro.

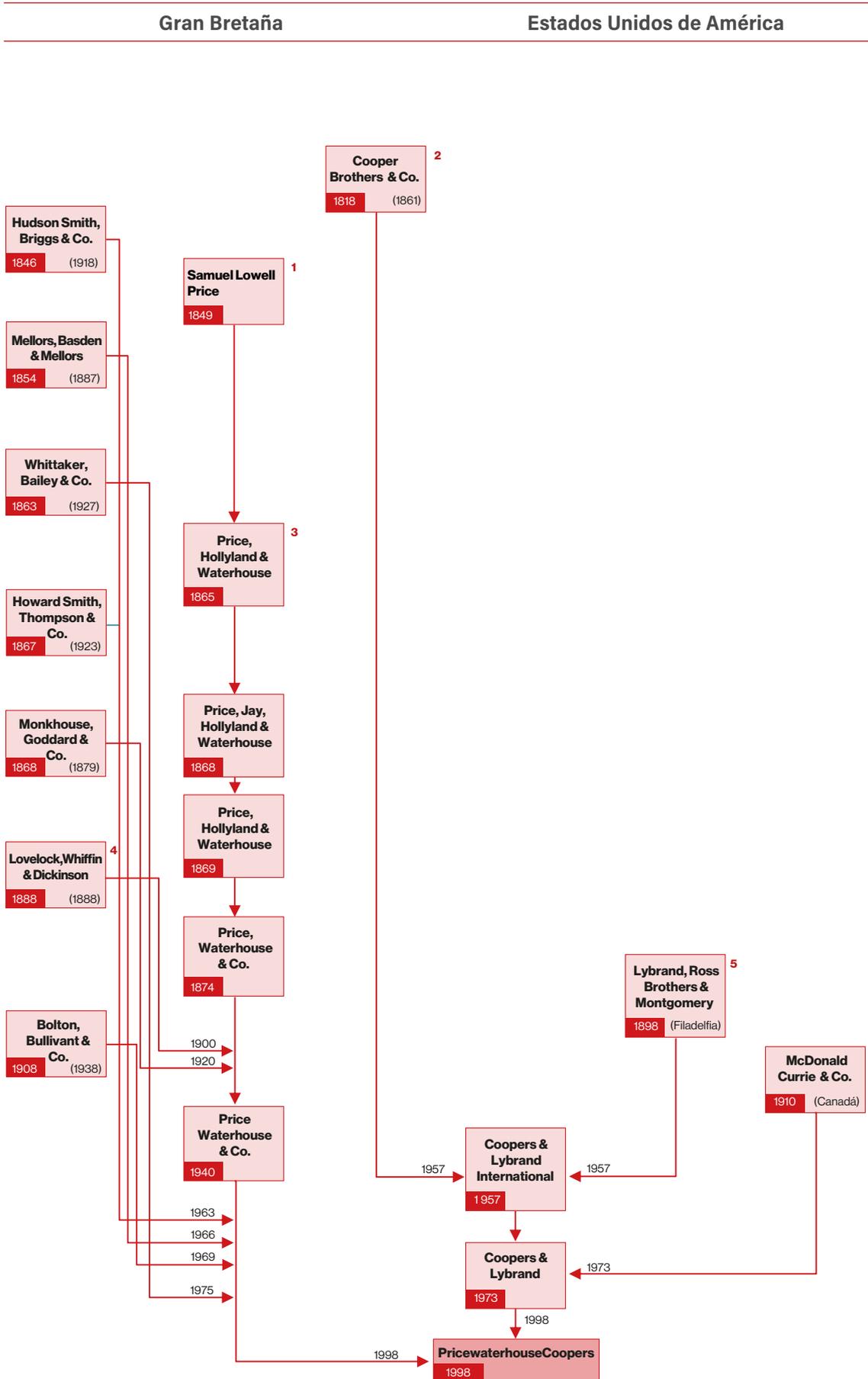
Los socios o empleados que trabajaron en esta sociedad de auditoría en los Estados Unidos de América desde su inicio hasta el 31 de diciembre de 1896, según la información que hemos podido recopilar de varias fuentes, fueron los siguientes:

- Lewis Davies Jones (británico). *Chartered accountant*, estuvo en Nueva York y Chicago.
- William James Caesar (británico). *Chartered accountant*, estuvo en Chicago y Nueva York. Más tarde CPA nº 89 por el estado de Nueva York.
- Sandys Birket Foster (británico). *Chartered accountant*.
- A.H. Pogson (británico).
- M.E. Pavey (británico).
- Edward James Marr (jamaicano). Más tarde CPA nº 8 por el estado de Illinois. Posteriormente fue socio de Price, Waterhouse & Co.
- Edward M. Mills.
- Robert O. Berger.
- Henry Walter Wilmot (brasileño). Más tarde fue socio de Price, Waterhouse & Co.

En sus inicios en los Estados Unidos de América, la política de Price, Waterhouse & Co. y de Jones, Caesar & Co. fue la de contratar únicamente personal británico en su plantilla, para ir a lo seguro y cubrirse bien las espaldas, más teniendo en cuenta que la formación y conocimientos en contabilidad y auditoría en EE. UU. en aquellos días eran pobres e iban muy por detrás de los existentes en Gran Bretaña. La primera vez que contrataron a un ciudadano norteamericano fue en el año 1897, en la persona de John Hall Bowman, un graduado universitario de la universidad norteamericana de Princeton (DeMond, C.W. 1951, p. 40).

En orden a que los lectores posean información sobre la evolución de la firma Price, Waterhouse & Co. hasta la actualidad, seguidamente, la resumimos, obviamente en términos sintéticos y necesariamente esquemáticos, en el cuadro 17.

CUADRO 17. Evolución de la firma Price, Waterhouse & Co.



↑ Fuente:

Elaboración propia por adaptación del family tree de Price Waterhouse & Co. elaborado por el historiador inglés Peter Boys, publicado en *Accountancy*, October 1998, p. 10 (ICAEW. Price Waterhouse) y su actualización hasta la fecha actual.

- "Genealogy of the Big 4-2021". Internet.
- "Presidentes del ICAEW". ICAEW.
- "ICAEW. Coopers & Lybrand".
- "PricewaterhouseCoopers – Company Profile, Information, Business Description, History, Background Information on PricewaterhouseCoopers". Internet.
- "PricewaterhouseCoopers". Internet.
- "The History of German Public Accounting Profession". Hugh B. Markus. 1997.
- "The History of Foreign Investment in the United States to 1914". Mira Wilkins. 1989.
- "Price, Waterhouse & Co. in America. A History of a Public Accounting Firm". C.W. DeMond. 1951.
- "Accounting for Success: A History of Price Waterhouse in America, 1890-1990". David Grayson Alley y Kathleen McDermott. 1984.
- "An Early History of Coopers & Lybrand, 1898-1948". Stuart Elliott. 1984.
- "Price Waterhouse: 100 Years of Service in the United States". New York: Newcomen Society. O'Malley y F. Shaun. 1990.

↑ Observaciones:

1. Samuel Lowell Price fue uno de los miembros fundadores del Institute of Accountants in London, creado el año 1870, cuyo nombre fue cambiado en 1872 a Institute of Accountants para dar entrada en el mismo a los accountants de las provincias. Cuando el 11 de mayo de 1880 se creó por Carta Real el Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) fue uno de los miembros de su primera Junta de Gobierno.
2. Arthur Cooper fue uno de los miembros de la primera Junta de Gobierno del ICAEW, y presidente del mismo durante el período 1883-1884.
3. Edwin Waterhouse fue presidente del Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) en el período 1892-1894.
Una observación muy importante a realizar: "Se cree que Waterhouse fue responsable de la introducción, a una fecha cercana, del sistema de cédulas de auditoría que están actualmente en vigor en oficinas de las firmas asociadas a través de todo el mundo, y también en las oficinas de muchos otros auditores" (DeMond. 1951, p. 7).
4. Arthur Lowes Dickinson fue nombrado senior partner de Price, Waterhouse & Co. en América en 1901. Hizo allí una labor muy buena y posteriormente volvió a Inglaterra. Después de la Primera Guerra Mundial el gobierno británico le concedió el título honorífico de Sir.
5. Robert Hiester Montgomery, de la firma americana Lybrand, Ross Brothers & Montgomery fue presidente de la American Association of Public Accountants (AAPA) durante el período 1912-1914, presidente de la New York State Society of Certified Public Accountants en 1922-1924, y presidente del American Institute of Accountants en el difícil período 1935-1936 en que se logró la fusión con la American Society of Certified Public Accountants, que se había creado en el año 1921 por desacuerdo con la política seguida por el American Institute of Accountants. Montgomery, además de CPA era abogado -una combinación poco frecuente en aquellos días en América- y se dedicó también al asesoramiento fiscal de sus clientes.
 - En el año 1950, cuando la Ohio State University creó el Accounting Hall of Fame (Salón de la Fama en Contabilidad), Montgomery fue distinguido con el honor de ser el Número 2. El Número 1 fue para George Oliver May (británico), chartered accountant (FCA) y certified public accountant (CPA), que fuera senior partner de la firma Price, Waterhouse & Co. en América, desde el año 1911 hasta el año 1940.
 - Por su extraordinaria incidencia en la contabilidad y en la profesión de auditoría de cuentas en los Estados Unidos de América de estos dos CPAs hablaremos más extensamente en un libro futuro para que los lectores conozcan su fabulosa aportación a estas dos disciplinas.

↑ Nota:

- a. El año que aparece en la parte izquierda de los cuadrillos de las sociedades que se fusionaron con Price, Waterhouse & Co. significa el año de constitución de la firma, con el nombre que fuera, mientras que el año que aparece en la parte derecha entre paréntesis significa el nombre de la sociedad antes de la fusión.
- b. La firma de chartered accountants británica Cooper Brothers & Co., era una firma grande y prestigiosa en Gran Bretaña, formada por la fusión, incluyendo la propia Coopers Brothers, de cinco sociedades de chartered accountants.
- c. La firma de certified public accountants norteamericana Lybrand, Ross Brothers & Montgomery era también una firma grande y prestigiosa en los Estados Unidos de América.

Stuart & Young

Robert Arthur Young, conocido como Arthur Young, nació el 17 de diciembre de 1863 en Escocia. Estudió derecho en la Universidad de Glasgow donde se graduó como MA (*Master's Degree*) y como LLB (*Law and Legal Studies Bachelor*). Fue aprendiz en el despacho de los abogados AJ&A Graham en Glasgow.

Sin embargo, constató que su futuro no debía ser como abogado, porque no sentía la vocación necesaria para dedicarse a ello, decidiendo emigrar a los Estados Unidos de América para iniciar su vida profesional.

Llegó a EE. UU. en 1890 y, después de pasar por varias experiencias, en el año 1894 creó con su socio C.W. Stuart la sociedad Stuart & Young en Chicago, que se dedicaba, al igual que la mayoría de las sociedades de *public accountants* en aquellos días, a revisar contabilidades, a realizar trabajos de mejora de los sistemas contables, informes periciales, y cualesquiera trabajos de muy diversa índole dentro de su amplio campo de actuación. Dado que el estudio de este libro finaliza el 31 de diciembre de 1896, poco es lo que podemos narrar sobre esta nueva firma de *public accountants* en este período corto de tiempo, si bien, más adelante efectuaremos una breve pincelada de su evolución hasta la fecha actual.

Consideramos conveniente exponer, a fin de que los lectores se hagan una idea de la situación existente en aquellos días en EE. UU., los comentarios efectuados por William Sutherland, socio jubilado de Arthur Young & Co., en la entrevista que le hicieron dos socios también jubilados de la misma firma, Thomas G. Higgins y A. V. McPhee, en 1967, con motivo de sus casi 90 años, en su domicilio en Pinehurst, North Carolina. Matizamos que su opinión se refiere a los años 1903 y posteriores, porque fue en aquel año cuando entró a trabajar en esta sociedad, pero sus comentarios son muy interesantes y refuerzan las dificultades de los inicios de la profesión de auditor de cuentas en dicho país.

“Cuando vamos atrás hasta el año 1903, constatamos que la profesión de auditoría ha recorrido un largo camino. Puedo dramatizar esto apuntando que, cuando llegué a Chicago un par de meses antes de que se promulgase la primera ley de regulación del certificado de *certified public accountant* (CPA) en el estado de Illinois y, aproximadamente, ocho meses antes de que fuese organizada la Illinois Society of Certified Public Accountants.

La primera cosa que ustedes deben entender es que, literalmente, no existía ninguna profesión de auditoría en 1903 -no existía ningún cuerpo de teoría contable en el que uno pudiese apoyarse y, naturalmente, no existían “autoridades”. Cualquier libro de texto existente en el mercado trataba, mayormente, de teneduría de libros y muy pocos trataban de la teoría y lógica de la contabilidad.

En los primeros años del siglo XX no existía un entendimiento claro de la función del auditor de cuentas y, naturalmente, éste no tenía ningún estatus. La mayoría de la gente lo veía como un tenedor de libros competente que era un experto en cifras y que podía ser contratado en el caso de irregularidades o si los libros estaban descuadrados.

Las empresas en aquellos días eran muy reservadas y la mayoría de sus directivos tenía una fuerte convicción de que a los auditores se les debía denegar el acceso ilimitado a los libros y registros. Algunas veces era una batalla acceder a un contrato o examinar los libros de actas, aunque esta batalla no era nada comparado con la que se originaba cuando el auditor insistía en que le facilitaran informaciones sobre los estados financieros. Sobre ello tuve experiencias espantosas. Tres o cuatro veces me amenazaron con despedirme de los trabajos y, en dos ocasiones, tuve que quejarme al consejo de directores. Incluso fui amenazado con violencia física en más de una ocasión.

En aquellos días iniciales no existía mucha uniformidad en las normas¹⁶ y procedimientos de auditoría. Diferentes compañías manejaban transacciones similares de manera diferente. La amortización de los bienes del inmovilizado material es un buen ejemplo de ello. Algunas compañías contabilizaban la amortización, otras no lo hacían y, cuando existía una dotación a amortización, rara vez se calculaba de manera sistemática. Normalmente, el importe dotado era arbitrario y variaba considerablemente de un año a otro, dependiendo más o menos de los caprichos de la dirección. Igualmente, con respecto a las inversiones en bienes del inmovilizado, existía muy poca uniformidad entre compañías en cuanto a las partidas que debían capitalizarse como activos y las partidas que eran cargadas a gastos.

16 Matizar que en aquellas fechas no existían normas de auditoría. Seguramente William Sutherland, por su edad avanzada cuando tuvo esta entrevista, mezcló este término con las normas que aparecieron a partir del año 1939.

Si lo comparamos con las normas actuales, la información incluida en los estados financieros de alrededor de los inicios del siglo XX era, de hecho, escasa. Naturalmente, no existía la actual necesidad de información financiera. Existían pocos inversores externos y muchas compañías estaban todavía controladas por sus dueños originales o por el grupo de directores. Pero, a pesar de estas deficiencias, es interesante remarcar que la calidad de la información proporcionada mejoró día a día y, naturalmente, esta mejora todavía continúa.

¿Hacia nuestra sociedad mucho trabajo de auditoría en aquellos días iniciales?

No, inicialmente el negocio principal de la sociedad era actuar como agentes de algunas empresas inversoras británicas y poner dinero en préstamos inmobiliarios de algunas de las compañías de seguros de vida escocesas. Algunas de estas inversiones eran altamente especulativas. En aquellos días no había el énfasis sobre seguridad que existe en la actualidad.

Era Stuart¹⁷ quien tenía la aspiración de practicar la auditoría de cuentas. Él pareció sentir la necesidad creciente de servicios de auditoría en un país que se estaba industrializando rápidamente. Pero, aunque Stuart tenía la idea, no se hizo mucho trabajo de auditoría hasta que Arthur Young se hizo cargo. Cuando llegué a Chicago en 1903 la sociedad estaba bien enfocada a desarrollar la práctica de auditoría, y constaté que tenía una plantilla de quizás veinte personas. Debo mencionar que quedé más que sorprendido cuando al llegar al Edificio Monadnock para encontrar el nombre de la sociedad en el tablón de anuncios en la planta baja, la sociedad se anunciaba como “Agentes Generales”.

¿Puede Vd. decir algo sobre la competencia de la plantilla de auditoría en aquellos años iniciales?

No era demasiado buena. Vd. debe recordar que no fue hasta después de la Segunda Guerra Mundial cuando las facultades y las universidades en América empezaron a enseñar contabilidad y auditoría seriamente. Hasta inicios de los años 1920 nuestra principal fuente de entrenamiento de los auditores era Gran Bretaña. Nosotros obteníamos algunos empleados competentes de allí, pero el número era limitado y tuvimos que buscar empleados que tenían poca experiencia, aparte de conocer poca contabilidad. También tengo que manifestar que la mayor parte de nuestro trabajo inicial estaba relacionado con investigaciones y trabajo de fusiones y consolidaciones. Este tipo de trabajo era totalmente diferente de la experiencia que poseían los británicos antes de que llegasen a los Estados Unidos. También era mi caso. Me enfrenté con cientos de problemas para los que no había precedentes de ningún tipo. Nosotros fuimos pioneros y tuve la sensación en muchas ocasiones de ser arrojado a un lago y tener que aprender forzosamente a nadar.” (Sutherland, William. 1969, p. 32).

De la anterior cita larga, concluimos lo siguiente como aspectos más importantes:

1. Que la profesión de auditor de cuentas en los Estados Unidos de América tardó muchos años en desarrollarse, teniendo que pasar por muchas dificultades hasta que logró coger la velocidad de crucero adecuada, hecho que no ocurrió -a nuestro criterio- hasta finales de los años 1930, especialmente por las consecuencias derivadas del “caso” McKesson & Robbins Incorporated, tema que comentaremos ampliamente en un libro futuro. Hemos de matizar que este hecho es extraño a muchos auditores actuales y esto lo decimos por nuestra propia experiencia, pues piensan que la auditoría de cuentas de “calidad” existía en EE. UU. mucho antes de la fecha anteriormente señalada, cuando esto no fue así.
2. Sutherland es muy claro cuando afirma que en los primeros años del siglo XX no existía un entendimiento claro de la función del auditor de cuentas, por lo que, obviamente, idéntica situación existía hasta el año 1896, que es el período en que nosotros finalizamos el examen de los hechos, factores y desarrollos determinantes que afectaron a la auditoría de cuentas en EE. UU.
3. Sutherland confirma un hecho que hemos expuesto anteriormente y que era la carencia de libros de contabilidad que tratasen su teoría y lógica, dado que la mayoría de libros existentes en el mercado trataban de teneduría de libros, esto es, de puros asientos contables para reflejar las transacciones realizadas, sin considerar la problemática

17 En aquellas fechas la sociedad de auditoría se llamaba Stuart & Young.

de su valoración, deterioro, devengo, clasificación y necesidad de información, entre otros, para poseer un conocimiento de lo que ocurría en las empresas auditadas.

Todo ello prueba la escasa fiabilidad de la información que se podía obtener de los datos contables, porque cada compañía trataba sus operaciones “según su leal saber y entender”, o del interés espurio de los altos directivos en algunas ocasiones, hechos que, para ser palmariamente exactos, ocurrieron hasta el *crash* del año 1929. Recuérdese, simplemente, a modo de ejemplo, la discusión habida en las auditorías de las empresas cerveceras del año 1894 realizadas por la firma Price, Waterhouse & Co. en relación con la dotación a amortización de los bienes del inmovilizado material, antes comentada, y las mentiras y absurdidades que sobre este tema comentaban los periódicos de la prensa sensacionalista norteamericana, para añadir fuego al tema, sin entender la problemática que trataban.

4. Sutherland es muy franco cuando afirma que en aquellos días Stuart and Young no hacía mucho trabajo de auditoría, dedicándose a otros menesteres, evidenciando con ello que la profesión de auditoría tardó muchos años en desarrollarse, por múltiples razones.
5. También es muy cierta la afirmación que hace en el sentido de que, hasta después de la Segunda Guerra Mundial, las facultades y escuelas universitarias no se tomaron muy en serio la formación de sus estudiantes en las disciplinas de contabilidad y de auditoría, lo cual, evidentemente, retrasó de manera importante la calidad de su formación y conocimientos en estas asignaturas.

Es una auténtica pena que aquella ilusión que tuvieron los primeros pioneros de la profesión de *public accountants* en EE. UU. de conseguir que los futuros miembros que entrasen en dicha profesión tenían que tener una formación y conocimientos altos en las disciplinas propias de la misma, tardase tanto en alcanzarse. No obstante, también hay que decir que, en la actualidad, este tema se ha corregido con creces, pues para poder presentarse al examen de *certified public accountant* se requiere tener un grado universitario y un máster, además de que existen muchas universidades norteamericanas que ofrecen estudios especializados de alto nivel, especialmente en contabilidad, lo cual es muy positivo y útil.

Arthur Young colaboró muy activamente en el año 1903 para hacer realidad la aprobación de una ley de regulación de la profesión de *certified public accountant* en el estado de Illinois, motivo por el cual posteriormente fue nombrado presidente de la Illinois Society of Certified Public Accountants.

En el año 1906 compró a su socio C.W. Stuart su parte en la sociedad y, conjuntamente con su hermano Stanley Young, crearon la sociedad denominada Arthur Young & Co.

A la vista de que el mundo estaba evolucionando muy rápidamente, en el año 1923 Arthur Young & Co. llegó a un acuerdo con la sociedad de *chartered accountants* británica Broads Patterson & Co., para crear una sociedad internacional denominada Arthur Young, Broads Patterson & Co. Posteriormente, en el año 1966, estas dos sociedades decidieron fusionarse y en los años 1968, 1970, 1979 y 1981 otras cuatro sociedades de *chartered accountants* británicas se fusionaron con Arthur Young & Co., conservando al final de dichas fusiones el mismo nombre (año 1985).

En el año 1979 la sociedad de *certified public accountants* norteamericana Ernst & Ernst, fundada el año 1903 en Cleveland, y las tres sociedades de *chartered accountants* británicas

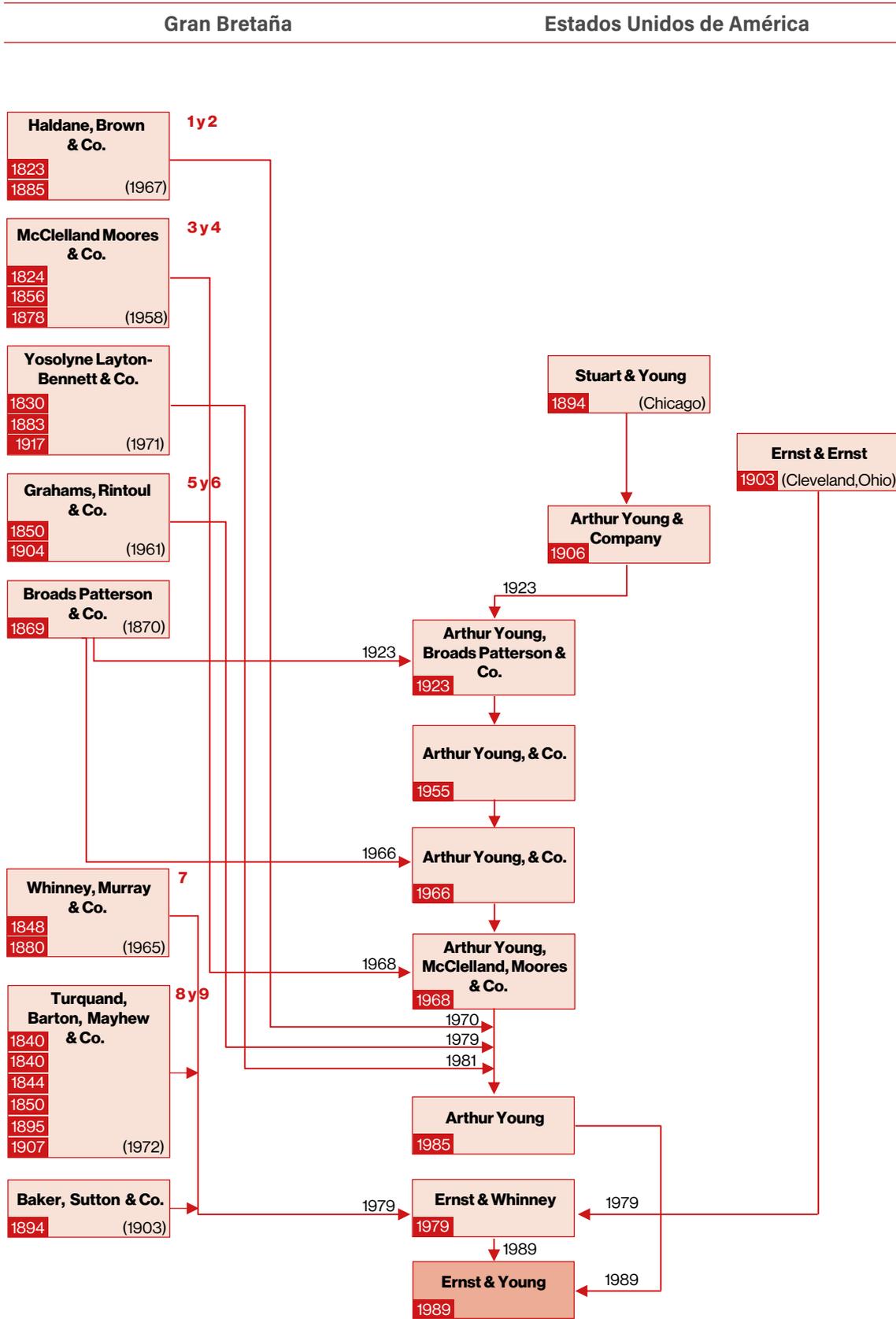
Whinney, Murray & Co., Turquand, Barton, Mayhew & Co. y Baker, Sutton & Co. se fusionaron para crear Ernst & Whinney.

En 1989 la sociedad Arthur Young & Co. y la sociedad Ernst & Whinney se fusionaron para crear Ernst & Young, cuyo nombre global es Ernst & Young Global Limited, siendo su marca simplemente EY desde el 1 de julio de 2013. La fusión de estas dos grandes sociedades se realizó, según sus manifestaciones, para crear una sociedad más competitiva.

En el mes de octubre de 1997, Ernst & Young anunció públicamente que estaba teniendo conversaciones con la sociedad KPMG en orden a fusionarse. De haberse realizado dicha fusión, el nuevo grupo hubiese sido el más grande del mundo en servicios profesionales. No obstante, estas conversaciones finalizaron en el mes de febrero de 1998, sin ningún acuerdo, dado que existieron una serie de factores que impidieron que se llevase a cabo, siendo uno de los más importantes la constatación de que se trataba de una fusión de sociedades diferentes, con culturas técnicas y empresariales difíciles de combinar.

En orden a que los lectores posean información sobre la evolución de la firma Arthur Young & Co. hasta la actualidad, seguidamente la resumimos, obviamente, en términos sintéticos y necesariamente esquemáticos, en el cuadro 18.

CUADRO 18. Evolución de la firma Arthur Young & Co.



- El nombre global es: **Ernst & Young Global Limited**
- Desde el 1-07-2013 su marca es **EY**

↑ Fuente:
Elaboración propia por adaptación del family tree de Arthur Young & Co. elaborado por el historiador inglés Peter Boys, publicado en *Accountancy*, January 1989, p. 102 (ICAEW. Arthur Young) y del family tree de Ernst & Whinney, también elaborado por el mismo historiador inglés, publicado en *Accountancy*, May 1989, p. 88 (ICAEW Ernst & Whinney) y su actualización hasta la fecha actual.

- "Genealogy of the Big 4-2021". Internet.
- "Presidents of ICAEW." ICAEW.
- "ICAEW. Arthur Young".
- "ICAEW. Ernst & Whinney".
- "Ernst & Young". Wikipedia.
- "Arthur Young (accountant)". Wikipedia.
- "Arhur Young and the business he founded: Personal Reminiscences". 2010.
- "Accountancy and the British Economy, 1840-1980: The evolution of Ernst & Whinney". Edgar Jones. 1981.

↑ Observaciones:
Algunos de los líderes de las sociedades de chartered accountants que se fusionaron con Ernst & Young son nombres famosos en la profesión de auditor de cuentas en Gran Bretaña que, por su importancia, destacamos seguidamente:

1. James Haldane fue presidente de The Society of Accountants in Edinburgh del período 1895-1898.
2. Richard Brown, autor del famoso libro "History of Accounting and Accountants", publicado por Frank Cass & Co. Ltd. en 1905, fue presidente de The Society of Accountants in Edinburgh en el período 1916-1918.
3. James McClelland fue presidente de The Institute of Accountants and Actuaries in Glasgow en el período 1853-1864, es decir, su primer presidente.
4. Alexander Moore fue presidente de The Institute of Accountants and Actuaries in Glasgow en el período 1884-1887.
5. John Graham fue presidente de The Institute of Accountants and Actuaries in Glasgow en el período 1881-1884.
6. Peter Rintoul fue presidente de The Institute of Accountants and Actuaries in Glasgow en el período 1928-1930.
7. Frederick Whinney fue presidente de The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) durante el período 1884-1888.
8. William Turquand fue el primer presidente de The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) en el período 1880-1882.
9. Harold Montague Barton fue presidente de The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) en el período 1944-1945.

↑ Nota:
El año que aparece en la parte izquierda de los cuadros de las sociedades que se fusionaron con Arthur Young y con Ernst & Ernst significa el año de constitución de la firma, con el nombre que fuera, mientras que el año que aparece en la parte derecha entre paréntesis significa el nombre de la sociedad antes de la fusión.

· **Haskins & Sells**

Cuando Charles Waldo Haskins y Elijah Watt Sells¹⁸ finalizaron el trabajo de la Comisión Dockery, el 4 de marzo de 1895, crearon la sociedad Haskins & Sells debido a las magníficas relaciones que se habían gestado entre ellos en los casi dos años que duró el mismo.

Dado que Haskins venía actuando como *public accountant* desde el año 1886, en realidad, la constitución de la nueva sociedad fue la continuación de su práctica profesional, motivo por el cual algunos de los primeros trabajos de la firma provenían de clientes ya existentes. El primer cliente de la nueva firma fue el Vassar College, que les encargó el examen de los métodos de contabilidad que utilizaban, seguramente porque conocían el trabajo que habían realizado en la Comisión Dockery, que simplificó los métodos administrativos y contables del gobierno norteamericano, creando eficacia y ahorrándole dinero, por lo que este nuevo cliente, probablemente, pensó que podrían repetir lo mismo en su *college*.

¹⁸ Elijah Watt Sells fue presidente de la American Association of Public Accountants (AAPA) en los años 1906-1907 y distinguido con el honor de formar parte del Accounting Hall of Fame (Salón de la Fama en Contabilidad) con el número 6 en el año 1952. Fue senior partner de Haskins & Sells a partir del año 1903 en que falleció súbitamente su socio Haskins.

Posteriormente, debido a las magníficas relaciones sociales de Haskins en la ciudad de Nueva York, recibieron ininidad de encargos de diferentes instituciones y empresas, por lo que desde el primer momento trabajo no les faltó.

La firma aumentó de tamaño con el transcurrir de los años debido al gran crecimiento económico de los Estados Unidos de América y a su potencial de riqueza en muchos campos y, al igual que el resto de firmas de auditoría que durante muchos años se conocían como las “Big Eight”, su gran crecimiento también se debió a la gran cantidad de fusiones realizadas con otras sociedades en muchas ciudades de dicho país.

Al igual que hemos realizado con las anteriores sociedades de auditoría analizadas y, aunque el objetivo de este libro es finalizar con hechos sucedidos hasta el 31 de diciembre de 1896, únicamente nos referiremos brevemente a ciertos hechos posteriores a dicha fecha para que los lectores conozcan su evolución hasta la fecha actual.

Con una gran visión de futuro -Charles Waldo Haskins la tenía-, en el año 1901 abrieron una pequeña oficina en Londres, con objeto de poder servir a las empresas norteamericanas que tenían inversiones en Gran Bretaña y en el continente europeo, siendo la primera sociedad de auditoría norteamericana que abrió una oficina en Europa. Este hecho les permitió conocer el mercado auditor en Gran Bretaña y entablar relaciones amistosas con alguna firma allí establecida.

En efecto, dicha relación se entabló con la sociedad de auditoría británica Deloitte, Plender, Griffiths & Co. (Deloitte), con la que existió siempre un buen *feeling*. Arthur H. Carter (conocido como coronel Carter), yerno de Elijah Watt Sells y socio de Haskins & Sells desde el año 1922, en sus visitas a Londres

“desarrolló las relaciones del Sr. Sells con Sir William Plender y con los otros senior partners de Deloitte, Plender, Griffiths & Co., Percival D. Griffiths, Lionel Maltbie, y Arthur E. Cutforth. Él y Charles E. Morris hablaron con ellos de mantener relaciones estrechas en Norteamérica y, como resultado, se firmó un acuerdo el 1 de octubre de 1924 para la formación de Deloitte, Plender, Haskins & Sells para desarrollar con este nombre las prácticas profesionales de Deloitte y Haskins & Sells en Canadá, Cuba, y México -con oficinas en Montreal, La Habana, y la ciudad de México-. Esto continuó en los años 1920 y 1930 cuando se abrieron las nuevas oficinas de Deloitte, Plender, Haskins & Sells en Argentina, Uruguay, Brasil, Chile, Bolivia, Perú, y en Sudáfrica. Todas estas oficinas de DPH&S demostraron ser técnicamente competentes y administradas eficientemente. Únicamente fue necesario cerrar una de ellas, la de La Habana, al inicio de los años 1960, debido a la política aplicada por el régimen de Castro en Cuba”. (Haskins & Sells. 1970, p. 128).

En posteriores visitas de Arthur H. Carter con Charles E. Morris a Londres en los años 1930 se comentó la posibilidad de ampliar las relaciones entre Deloitte, Plender, Griffiths & Co y Haskins & Sells pero, en aquel momento, no fructificaron, decidiendo continuar con la situación existente.

No obstante, años después y superada la Segunda Guerra Mundial y con una situación muy diferente -recordemos que, como consecuencia del *crash* del año 1929 hubo una depresión muy profunda en los Estados Unidos de América-,

“en los años 1951 y 1952 se efectuaron negociaciones por parte del Sr. Foye y el Sr. Powell con Sir Russell Kettle y Sir Alan Rae Smith que resultaron en la fusión de la práctica profesional en los Estados Unidos de Deloitte con Haskins & Sells, y la fusión de Haskins & Sells en Londres con Deloitte. Sir Russell Kettle y Sir Alan Rae Smith se convirtieron en firmantes del acuerdo general de socios de Haskins & Sells.” (Haskins & Sells. 1970, p. 101).

Es evidente que la apertura de una oficina de Haskins & Sells en el año 1901 en Londres generó con los años una buena relación con Deloitte, que finalizó en el año 1952 con la fusión de

ambas firmas, según se puede ver en el árbol genealógico de la evolución de Deloitte (cuadro 15), donde se constata que Deloitte se creó en 1845, es decir, exactamente 50 años antes que Haskins & Sells, que se fundó en 1895.

Por último, queremos destacar un hecho, a nuestro criterio de “vitalísima importancia”, que afectó de una manera definitiva a la profesión de auditoría de cuentas en EE. UU., que tuvo como autor a Arthur H. Carter (coronel Carter), socio principal de Haskins & Sells en el año 1933. Los lectores nos perdonarán porque este hecho cae fuera del alcance del período analizado en este libro, pero con independencia de que en un libro futuro se expondrá en detalle, pues es allí donde “tocará” hacerlo, estimamos conveniente anunciarlo.

Como consecuencia del *crash* de octubre de 1929 en los Estados Unidos de América, el gobierno norteamericano tuvo que tomar una serie de medidas para intentar evitar que una situación similar se repitiese en el futuro, y entre ellas especialmente había el control regulatorio de todas las empresas que cotizaban sus acciones en las bolsas de comercio y aquellas otras que emitían valores para que fuesen adquiridos por los inversores.

El Comité de Banca y Moneda del Senado norteamericano (Committee on Banking and Currency) estaba analizando la propuesta de Ley de creación de la Securities and Exchange Commission y precisaban conocer la opinión de un experto sobre una materia que ellos no dominaban. El senador Fletcher del citado comité invitó a Arthur H. Carter, que en aquel momento también era presidente de la New York State Society of Certified Public Accountants (NYSSCPA), para que aclarase las dudas que tenían por desconocimiento del tema. Carter se preparó concienzudamente las posibles preguntas que podían formularle y, con su autoridad, preparación y conocimientos, las contestó magistralmente. En una de sus repuestas expuso que las cuentas anuales de las empresas que desearan cotizar sus acciones en las bolsas de comercio deberían ser examinadas por un auditor de cuentas independiente, el cual debería expresar su opinión sobre las mismas, hecho que protegería los intereses de los inversores y les generaría confianza en cuanto a su razonabilidad y corrección.

Todo el texto de las preguntas y respuestas de su exposición ante el citado comité no tiene desperdicio, pero lo importante es que el comité citado siguió a pies juntillas su consejo y la ley de la SEC (*Securities and Exchange Commission* = Comisión Nacional del Mercado de Valores en España) así lo estableció, impidiendo, probablemente, que la verificación de las cuentas anuales de las empresas que cotizaban sus acciones en la bolsa hubiese podido ser asignada en exclusiva a funcionarios públicos, con las consecuencias que de ello se hubiesen derivado.

Por último, simplemente recordar que la sociedad de *certified public accountants* Haskins & Sells se fusionó con Deloitte, tal como puede constatarse en el cuadro 15.

Anexo I

PRINCIPALES MIEMBROS DE LA JUNTA DE GOBIERNO DE LA AMERICAN ASSOCIATION OF PUBLIC ACCOUNTANTS (AAPA), DESDE SU NACIMIENTO HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 1896

Fecha	Nombre	Cargo
17-01-1887	Robert L. Fabian (británico)	Presidente
	John Heins (norteamericano)	Vicepresidente
	James T. Anyon (británico)	Secretario
	William Henry Veysey (británico)	Tesorero
16-02-1888	James Yalden (británico)	Presidente
	John Heins (norteamericano)	Vicepresidente
	James T. Anyon (británico)	Secretario
	William Henry Veysey (británico)	Tesorero
19-11-1889	John Heins (norteamericano)	Presidente
	Edward H. Sewell (británico)	Vicepresidente
	William Henry Veysey (británico)	Secre-tesorero
18-12-1890	John Heins (norteamericano)	Presidente
	Edward H. Sewell (británico)	Vicepresidente
	Mark C. Mirick (norteamericano)	Secre-tesorero
06-02-1892	James Yalden (británico)	Presidente
	Henry R. M. Cook (británico)	Vicepresidente
	Thomas G. Williams (británico)	Secretario
	Thomas Bagot (británico)	Secretario
	Richard M. Chapman (norteamericano)	Tesorero
17-01-1893	Henry R. M. Cook (británico)	Presidente
	Richard F. Stevens (norteamericano)	Vicepresidente
	Thomas Bagot (británico)	Secretario
	Richard M. Chapman (norteamericano)	Tesorero
27-01-1894	Richard F. Stevens (norteamericano)	Presidente
	Frank Broaker (norteamericano)	Vicepresidente
	Thomas Bagot (británico)	Secretario
	Richard M. Chapman (norteamericano)	Tesorero
12-01-1895	Richard F. Stevens (norteamericano)	Presidente
	Frank Broaker (norteamericano)	Vicepresidente
	Thomas Cullen Roberts (británico)	Secretario
	Francis Gottsberger (norteamericano)	Tesorero

PRINCIPALES MIEMBROS DE LA JUNTA DE GOBIERNO DE LA AMERICAN ASSOCIATION OF PUBLIC ACCOUNTANTS (AAPA), DESDE SU NACIMIENTO HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 1896

Fecha	Nombre	Cargo
14-01-1896	Richard F. Stevens (norteamericano)	Presidente
	Frank Broaker (norteamericano)	Vicepresidente
	Thomas Cullen Roberts (británico)	Secretario
	Francis Gottsberger (norteamericano)	Tesorero

↑ Fuente:

- "The Rise of the Accounting Profession. From Technician to Professional, 1896-1936". John L. Carey. 1969.
- "The American Association of Public Accountants: Its First Twenty Years, 1886-1906". Norman E. Webster. 1954.

Anexo II

ROYAL CHARTER OF THE 11th MAY 1880

Victoria by the Grace of God

of the United Kingdom of Great Britain and Ireland Queen Defender of the Faith

TO ALL TO WHOM THESE PRESENTS SHALL COME GREETING!

Whereas an Humble Petition has been presented to Us by the following Public Accountants: namely William Turquand of Coleman Street in the City of London; John Unwin Wing of Prideaux Chambers, Sheffield; Anthony Wigham Chalmers of 5 Fenwick Street, Liverpool; Henry Grosvenor Nicholson of 100 King Street, Manchester; Jarvis William Barber of Alliance Chambers George Street, Sheffield, and Charles Henry Wade and Edwin Guthrie both of Marsden Street, Manchester, setting forth (among other things) to the effect following:

That the Petitioner William Turquand is the President of a Society established in 1870 in London called the Institute of Accountants, that the Petitioner John Unwin Wing is the President of a Society established in 1872 in London called the Society of Accountants in England; that the Petitioner Anthony Wigham Chalmers is the President of a Society of Accountants established in 1870 at Liverpool; that the Petitioner Henry Grosvenor Nicholson is the President of a Society of Accountants established in 1871 at Manchester; that the Petitioner Jarvis William Barber is the President of a Society of Accountants established in 1877 at Sheffield, and that the Petitioners Charles Henry Wade and Edwin Guthrie are Public Accountants at Manchester.

That the Profession of Public Accountants in England and Wales is a numerous one and their functions are of great and increasing importance of their employment in the capacities of Liquidators acting in the winding-up of companies and of Receivers under decrees and of Trustees in bankruptcies or arrangements with creditors and in various positions of trust under Courts of Justice as also in the auditing of the accounts of public companies and of partnerships and otherwise.

That the aggregate number of members of the said societies exceeds 500 and in that number are comprised nearly all the leading Public Accountants of England and Wales.

That the said societies were not established for the purposes of gain nor do the members thereof derive or seek any pecuniary profit from their membership, but the societies aim at the elevation of the profession of public accountants as a whole and the promotion of their efficiency and usefulness, by compelling the observance of strict rules of conduct as a condition of membership and by setting up a high standard of professional and general education and knowledge and otherwise.

That in the judgement of the Petitioners it would greatly promote the objects for which the said societies have been instituted and would also be for the public benefit if the members thereof were incorporated as one body as besides other advantages such incorporation would be a public recognition of the importance of the profession and would tend to gradually raise its character and thus to secure for the community the existence of a class of

persons well qualified to be employed in the responsible and difficult duties often devolving on Public Accountants.

That the Petitioners desire and propose that if incorporation by Charter is granted to them such conditions should be laid down as would require for the admission to membership of persons now already following the profession either long actual experience in the profession or service for a long time in the capacity of a Public Accountant's Clerk or else the passing of appropriate examinations under the supervision of the Corporation.

That with respect to the admission to membership of persons hereafter desirous of entering into the profession the Petitioners contemplate that subject to future determination by the Council or Governing Body of the Corporation a strict system of examination should be established including a preliminary examination to be held before the candidate for membership enters on service under articles, an intermediate examination to be held in the course of his service and a final examination and that no person be allowed to present himself for the final examination unless he has served for five years at least or if he has graduated in any of the Universities of the United Kingdom then for three years at least under articles as a Public Accountant's Clerk.

That the examinations would (subject to future determination by the Governing Body of the Corporation) be of such a character as to test the knowledge of the candidates not only in bookkeeping and accounts but also in the principles of mercantile law and in the law and practice of bankruptcy and the winding-up of companies.

That the Petitioners believe that such a system would have an educational effect of a highly beneficial kind.

That the Petitioners further desire and propose that the Corporation should lay down such rules respecting admission to membership and exclusion therefrom as would prevent Public Accountants from mixing the pursuit of any other business with the discharge of the higher duties devolving on them as Public accountants, and as would put an end to the practice which has been much objected to of the division of profits with persons in other professions or callings in the form of commission or the like.

That the Petitioners desire that the members of the Corporation should be authorized to annex to their names distinctive letters indicative of their membership.

And whereas by the said Petition, the Petitioners on behalf of themselves and the other members of the said societies and of the profession generally most humbly prayed that We would be graciously pleased to grant our Royal Charter for incorporating under the title of the incorporated Institute of Accountants in England and Wales, or under other title as to Us might seem fit and with all such powers and privileges as are mentioned in the Petition or such others as to Us might seem fit the Petitioners and the several persons who were then members of the said societies, or of any of them and other Public accountants who might thereafter become members of the Corporation in pursuance of the regulations thereof.

Now therefore we having taken the said Petition into Our Royal consideration and being satisfied that the intentions of the Petitioners are laudable and deserving of encouragement have constituted erected and incorporated and We by Our Prerogative Royal and of Our especial Grace certain knowledge and mere motion by these Presents for Us and Our Royal Successors do constitute erect and incorporate into one body politic and corporate by the name of THE INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS IN ENGLAND AND WALES, the said William Turquand, John Unwin Wing, Anthony Wigham Chalmers, Henry Grosvenor

Nicholson, Jarvis William Barber, Charles Henry Wade and Edwin Guthrie and such other persons as are by this Our Charter made or declared to be members or as shall thereafter be admitted as members of the said body corporate with perpetual succession and of a Common Seal and with the power to alter and renew the same at discretion, Willing and ordaining that the said body corporate (hereinafter referred to as the Institute) shall be capable in law to take and hold any personal property and also to take purchase and hold lands, buildings and hereditaments for the purposes of the Institute with power to dispose thereof but so that the Institute shall apply its profits (if any) or other income in promoting its objects and shall not any time pay any dividend to its Members.

In Witness whereof We have caused these Our Letters to be made Patent.

Witness Ourself at our Palace of Westminster, the Eleventh day of May in the Forthy third Year of Our Reign.

By Her Majesty's Command.

CARDEW.

↑ Fuente: "Institute of Chartered Accountants in England and Wales".

Anexo III

Ley para regular la Profesión de Public Accountant en el estado de Nueva York

Chapter 312. Laws of 1896
 Passed Assembly 3 April 1896; Passed Senate
 7 April 1896.
 Signed by Governor 17 April 1896
 State of New York

An Act to Regulate the Profession of Public Accountants.

The people of the State of New York, represented in the Senate and Assembly, do enact as follows:

Section 1. Any citizen of the United States, or person who has duly declared his intention of becoming such citizen, residing or having a place for the regular transaction of business in the State of New York, being over the age of twenty-one years and of good moral character and who shall have received from the Regents of the University a certificate of his qualifications to practice as a public expert accountant as hereinafter provided, shall be styled and known as a Certified Public Accountant; and no other person shall assume such title, or use the abbreviation C.P.A. or any other word, letters or figures, to indicate that the person using the same is such Certified Public Accountant.

Section 2. The Regents of the University shall make rules for the examination of persons applying for certificates under this act, and may appoint a board of three examiners for the purpose, which board shall, after the year eighteen hundred and ninety-seven, be composed of Certified Public Accountants. The Regents shall charge for examination and certificate such a fee as may be necessary to meet the actual expenses of such examinations, and they shall report annually their receipts and expenses under the provision of this Act to the State Comptroller and pay the balance or receipts over expenses to the State Treasurer. The Regents may revoke any such certificate for sufficient cause after written notice to the holder thereof and a hearing thereon.

Section 3. The Regents may, in their discretion, waive the examination of any person possessing the qualifications mentioned in Section 1 who shall have been for more than one year before the passage of this Act, practicing in this State on his own account, as a public accountant, and who shall apply in writing for such certificate within one year after the passage of this Act.

Section 4. Any violation of this Act shall be a misdemeanor.

Section 5. This act shall take effect immediately.

↑ Fuente:
 "Public Accounting in the United States, 1896-1913". James Don Edwards. Assistant Professor, Michigan State College.
 The Accounting Review. April, 1955, p. 240.

Anexo IV

Primer examen para obtener el certificado de Certified Public Accountant (CPA) por el estado de Nueva York, celebrado los días 15 y 16 de diciembre de 1896

Dicho examen, de acuerdo con lo establecido por la ley aprobada por el estado de Nueva York en abril de 1896, constaba de cuatro materias. Únicamente detallaremos las relacionadas con la contabilidad y la auditoría, que suponemos serán las que interesan a los lectores.

Universidad del Estado de Nueva York. Departamento de Exámenes.

Teoría de la contabilidad

Martes, 15 de diciembre de 1896. De las 9:15 horas hasta las 12:15 horas.

Evaluación de cien créditos; para aprobar se precisan superar setenta y cinco. Contestar las preguntas 1, 2, 4, 8, 13, y cinco de las otras. Si se contestan más de cinco de las restantes preguntas, únicamente las cinco primeras serán consideradas. Cada respuesta completa se valorará con diez créditos. No repetir las preguntas, sino que deben escribirse las respuestas únicamente, identificadas por número en el papel.

Comprobar el número de cada una de las preguntas que se hayan contestado. Utilizar solamente una parte de la hoja.

1. Exponer los principios esenciales de la contabilidad por partida doble, y explicar la diferencia con el sistema por partida simple.
2. Describir lo siguiente, y mostrar su diferencia: (a) balance de comprobación, (b) balance de situación, (c) cuenta de pérdidas y ganancias, (d) cuenta de realización y liquidación.
3. ¿En la elaboración de un sistema contable para una empresa, cuáles son los principales temas que deben considerarse, y en qué orden deben tenerse en cuenta?
4. Describir lo siguiente, y explicar la diferencia: (a) cuenta de ingresos, (b) cuenta de explotación, (c) cuenta de pérdidas y ganancias, (d) cuenta de diferencia.
5. Exponer el objetivo por el cual se utilizan series de columnas perpendiculares en los libros de entrada original, y por qué estos objetivos pueden cumplirse referentes a las condiciones siguientes: (a) varios libros de contabilidad incluidos en un sistema contable, (b) varios departamentos incluidos en un negocio, (c) varias cuentas incluidas en ingresos y gastos.
6. Describir lo siguiente y explicar la diferencia entre: (a) el estado de ingresos y gastos, y (b) el estado de cobros y pagos.
7. Describir un método de llevar las cuentas de tal manera que el importe a cobrar de los clientes y el importe a pagar a los acreedores pueda conocerse sin preparar una cédula de las cuentas de dichos clientes y acreedores, de tal manera que el saldo independiente del libro, incluyendo solo las cuentas reales, nominales, especiales y de control,

exclusivo de las cuentas individuales de los clientes y de los proveedores, pueda ser tenido en cuenta.

8. Definir y diferenciar: (a) capital e ingreso. (b) cobros de capital y cobros de ingresos, (c) gasto de capital (inversiones) y gasto de explotación.
9. ¿Cómo pueden organizarse las cuentas en el balance de comprobación para facilitar la preparación de un estado financiero para una empresa?
10. Definir y diferenciar: (a) activos no corrientes y activos corrientes, (b) pasivos no corrientes y pasivos corrientes, (c) dotación a amortización y gastos de explotación.
11. Describir las siguientes clases de cuentas: (a) personal, (b) impersonal, (c) real, (d) nominal, (e) corriente, (f) sumario.
12. Describir el proceso y enunciar algunos de los objetivos de análisis de un Libro.
13. Describir la naturaleza de las cuentas siguientes: (a) fondo de amortización de deudas, (b) fondo de reserva, (c) fondo de amortización, (d) fondo de depreciación, (e) fondo contingente, (f) fondo de inversión.
14. Definir lo siguiente: (a) existencias, (b) capital, (c) reservas, (d) descubierto, (e) capital social, (f) acciones preferentes, (g) acciones ordinarias, (h) capital en acciones, (i) empréstitos.
15. Describir la naturaleza de las cuentas siguientes: (a) mercaderías, (b) edificios, (c) consignación, (d) en participación, (e) subscripción, (f) gasto, (g) mantenimiento, (h) dudo-
sa, (i) orden, (j) dividendo.

Práctica contable

Martes, 15 de diciembre de 1896. De las 1:15 horas hasta las 4:15 horas.

Cien créditos; setenta y cinco necesarios para aprobar.

Contestar las preguntas una y dos y dos del resto. Si se contestan más de dos preguntas del resto, solo las dos primeras contestaciones serán consideradas. Cada contestación completa se evaluará con veinticinco créditos. No repetir las preguntas, escribir únicamente las respuestas. Comprobar el número de cada una de las preguntas que se hayan contestado. Utilizar solamente una parte de la hoja.

1. Jones y Robinson, comerciantes, no pueden cumplir con sus obligaciones. Del análisis de sus libros y del testimonio de los deudores insolventes se deduce el estado siguiente de su situación:

Efectivo en caja	\$5.500	Pérdidas varias	\$13.500
Deudores: \$1.000 buenos; \$600 dudosos, pero se estima que se pueden recuperar \$200; \$1.000 malos	\$2.600	Gastos comerciales	\$7.400
		Acreeedores, sin garantía	\$25.000
Inmovilizado, se estiman que recuperarán \$9.000	\$14.000	Acreeedores, parcialmente se garantizados	\$23.900

Efectos a cobrar, buenos	\$4.250	Acreeedores, totalmente garantizados	\$17.000
Otros valores: \$3.000 pignorados con acreedores parcialmente garantizados	\$28.000	Reivindicaciones preferentes: sueldos, salarios e impuestos	\$700
Jones, anticipos	\$9.000	Jones, capital	\$10.000
Robinson, anticipos	\$8.400	Robinson, capital	\$16.050

Preparar un balance, mostrando los pasivos y los activos con respecto a su realización y liquidación; también una cuenta deficitaria, mostrando las partidas que la generan.

2. A., B. y C. se asociaron para crear un negocio el 1 de enero de 1895. A. aporta \$8.500, B. \$5.500 y C. \$4.500. Los beneficios y las pérdidas se dividirán en la misma proporción. Al 31 de diciembre de 1895 los socios acuerdan que, antes de dividir los beneficios o las pérdidas, deben imputarse como salarios de los socios como gasto del negocio y registrarse en sus cuentas individuales de deudores, los siguientes importes: A., \$800, B., \$700, C., \$600.

Al 31 de diciembre de 1895, el balance de comprobación, según los libros, mostraba lo siguiente:

Capital de A.	\$8.500	Intereses del préstamo	\$125
Capital de B.	\$5.500	Salarios	\$1.257
Capital de C.	\$4.500	Sueldos	\$2.025
Efectivo en caja y bancos	\$1.900,48	Gastos comerciales	\$1.052,65
Existencias al 1-1-1895	\$11.550	Intereses y descuento	\$1.273,45
Compras	\$51.666,70	Diferencias de cambio	\$2.108
Ventas	\$25.650,80	Comisiones	\$3.510,20
Edificio y accesorios	\$2.068,92	Anticipos a A (incluyendo \$800 de salario)	\$2.750,25
Cuentas a cobrar, incluyendo consignaciones	\$20.745,83	Anticipos a B (incluyendo \$700 de salario)	\$2.345,65
Consignaciones	\$33.822,70	Anticipos a C. (incluyendo \$600 de salario)	\$1.970,43
Acreeedores comerciales	\$14.855,66		
Préstamo	\$6.250		

El inventario de existencias al 31 de diciembre de 1895 ascendía a \$11.337,50. Las primas de seguros anticipadas al 31 de diciembre de 1895 ascendían a \$91. Al 31 de diciembre de 1895 se había pagado \$300 del alquiler de mes de enero de 1896.

Preparar una Cuenta de Operaciones (revelando los costes y los ingresos), una Cuenta de Pérdidas y Ganancias, y un Balance; también las Cuentas de los accionistas al 31 de diciembre de 1895, aplicando un 6 por ciento de interés sobre el capital y dotar un 2'5 por ciento de pérdidas sobre las consignaciones.

3. A. compra un negocio de gas como consecuencia de una venta judicial, tomando el control de toda la planta, sujeto a un endeudamiento en condiciones de servidumbre de \$9.500. A. vende el mismo a B. una compañía de gas constituida de acuerdo con las leyes del Estado de Nueva York, con objeto de adquirirlo, teniendo un capital social de \$30.000, dividido en 300 acciones de \$100 cada una. C., D., y E. suscriben cada una de las acciones del capital de la compañía, y la compañía compra la planta de A. por 297 acciones y asume el endeudamiento citado.

Al hacer y evaluar un inventario de la planta con el propósito de distribuirlo a las cuentas pertinentes, los siguientes valores, excluyendo el fondo de comercio, los derechos de franquicia, etc., son los siguientes:

Terreno	\$2.000
Edificio	\$6.000
Planta de gas, maquinaria, etc.	\$3.800
Planta de agua, maquinaria, etc.	\$6.000
Red eléctrica	\$27.000
Contadores	\$1.200
Suministros	\$1.500
Mobiliario de oficina	\$300
Varios	\$1.200
	\$49.000

Contabilizar los asientos necesarios para abrir los libros de contabilidad y mostrar el capital social y los bienes del inmovilizado material en el libro mayor. Preparar un balance de situación.

4. Tres socios invierten los importes siguientes como capital: A. \$100.000, B. \$60.000, C. \$40.000. En conformidad con el capital invertido, que permanecerá intacto, asignan los beneficios o pérdidas en la proporción de A. 47'5 por ciento, B. 27'5 por ciento, C. 25 por ciento, independientemente de los salarios cobrador por cada uno de ellos.

Al finalizar el año la empresa ha sufrido una pérdida de \$10.000, que incluye los salarios devengados por los socios. Parece que C. ha cobrado a cuenta de futuros beneficios un importe de \$5.000 y, por tanto, ha disminuido su inversión en el capital en idéntico importe. Los socios han decidido finalizar el negocio y liquidar y distribuir el patrimonio neto resultante mensualmente a medida que se vaya realizando. C. inicia un nuevo negocio, dejando a A. y B. la realización y liquidación del negocio de la empresa. A. y B. conjuntamente deciden cargar un 5 por ciento a C, por el trabajo de cobrar y pagarle el importe de sus acciones en el patrimonio neto resultante.

Los importes cobrados mensualmente, menos los pasivos liquidados y los gastos y las pérdidas incurridos en la realización (excluyendo el 5 por ciento del importe cobrado a C., que será dividido a partes iguales entre A. y B.), son los siguientes:

Primer mes	\$20.250,50
Segundo mes	\$30.490,75
Tercer mes	\$60.890,25
Cuarto mes	\$58.725,10
Quinto mes	\$6.717,68
Último mes	\$4.425,72
	\$181.500,50

Preparar las cuentas de los socios mostrando los importes pagables mensualmente a cada uno de ellos, sin perjuicio de los derechos o intereses individuales de los otros.

5. El 15 de enero de 1896, A. de Nueva York envió a B. de Londres, la cuenta de ventas mostrando ingresos netos vencidos el 15 de febrero de 1896, de \$17.550, y remitió un cambio a la vista al \$4.82 del saldo de la cuenta.

A. había invertido \$5.000 en un giro a la vista, el 15 de noviembre de 1895, a un cambio al \$4,85, que envió a B., y al 15 de diciembre de 1895 había enviado adicionalmente a B. a 80 días a la vista 1.759 libras, 16 chelines, 8 peniques, a un cambio de \$4,83, cobrado por C. de Londres, que debía a A. \$9.000 en una cuenta abierta. El interés debe calcularse al 6 por ciento en base a 360 días, en Londres 12 días después de la fecha de Nueva York.

Preparar la cuenta corriente de A. a B.; también las cuentas de B. y C. tal como aparecen en el mayor de A.

6. A., B., y C. acuerdan comprar y vender café conjuntamente. Compran 3.000 sacos de café por importe de \$58.500, y un mes después lo venden a 16 céntimos por libra (digamos 130 libras por saco). Los gastos de almacenaje, personal, transporte, pesaje, corretaje, etc. ascienden a \$600.
- Aporta en efectivo \$20.000.
 - Aporta un efecto a cobrar a 4 meses, de \$19.000, con una tasa de descuento del 6 por ciento.
 - Aporta en efectivo \$18.900 y un efecto a cobrar a 3 meses, con una tasa de descuento del 6 por ciento.

Por tanto, el importe total asciende a \$59.982,50.

Se acordó que cada uno debería contribuir igualmente al dinero de compra requerido, en defecto del cual debería aplicarse un interés del 6 por ciento, por año por el mes que cubra la transacción y que deba ser calculado entre ellos, para igualar sus contribuciones respectivas.

Preparar una cuenta del negocio; también, las cuentas separadas de A., B., C, mostrando el porcentaje de cada uno en los ingresos netos finales.

Auditoría

Miércoles, 16 de diciembre de 1896. De 9:15 horas hasta las 12:15 horas.

Cien créditos; setenta y cinco necesarios para aprobar.

Contestar las preguntas 1, 8, 10, 14, 15, y cinco de las restantes. Si se contestan más de cinco preguntas de las restantes, solo las cinco primeras contestaciones serán consideradas. Cada contestación completa se evaluará con diez créditos. No repetir las preguntas, escribir únicamente las respuestas. Comprobar el número de cada una de las preguntas que se hayan contestado. Utilizar solamente una parte de la hoja.

1. Exponer una breve síntesis de los deberes de un auditor, y de sus responsabilidades.
2. Explicar los principales puntos a los que un auditor debería dirigir su atención al realizar una auditoría de las cuentas de una compañía constituida.
3. ¿Si el saldo de la cuenta efectivo en caja a la fecha del balance de situación no ha sido verificado por el auditor, qué método debería utilizarse para probar su corrección antes de firmar las cuentas?
4. ¿Cuándo en una auditoría un examen detallado exhaustivo de los libros no ha sido estipulado, o no es practicable, qué examen es esencial para asegurar su corrección general?
5. ¿Qué medios deberían ser empleados para detectar la omisión dolosa en los libros sujetos a auditoría, de ventas hechas o efectivo recibido?
6. ¿Especificar lo que debería ser requerido de una compañía o firma por alguien que debe realizar una auditoría de sus libros?
7. ¿Qué evidencia debería ser requerida en cuanto a la corrección de los valores de activos (independientemente de las cuentas de los clientes) registrados en los libros?
8. Indicar lo que es necesario en la auditoría de los pagos por caja, y cómo prevenir la reproducción y pase de comprobantes por segunda vez.
9. Señalar qué examen debería realizarse del libro de cuentas a cobrar de una firma o compañía para asegurar qué cuenta, si es que hay alguna, que debería ser eliminada por incobrable.
10. ¿Cómo puede determinarse si ciertos gastos de una empresa industrial son de la naturaleza de mantenimiento o reparación o constituyen mejoras reales de la planta? Indicar cómo en cada caso deberían tratarse en el balance de situación y en la cuenta de pérdidas y ganancias.
11. ¿Al auditar las cuentas de un negocio por primera vez, qué libros deberían estar disponibles? ¿Cuál debería ser el primer deber del auditor respecto a dichos libros?
12. ¿Al auditar las cuentas al cierre del año fiscal de una empresa creada para adquirir un negocio existente, qué documentos y registros deberían examinarse además de los libros ordinarios sujetos a una auditoría?

13. ¿Hasta qué punto debería el auditor considerarse responsable por la corrección de (a) existencias, (b) nóminas, (c) amortización y descuentos?
14. ¿En una auditoría en la que se ha acordado el examen de todos los comprobantes de cada cuenta, indicar que es lo que debe entenderse por comprobantes adecuados para lo siguiente: compras, devolución de compras, ventas, devolución de ventas, cobros de caja, pagos de caja, ¿para los asientos registrados?
15. ¿Con qué bases deberían valorarse los siguientes activos de un balance de situación: (a) productos terminados, (b) productos en curso, (c) materias primas, (d) cuentas a cobrar, € existencias, bonos, y otros valores, (f) efectos a cobrar?

↑ Fuente: "History of public accounting in the United States ". James Don Edwards. 2021. Anexo A.

Anexo V

Hechos históricos relevantes en los Estados Unidos de América en el período analizado

A continuación, detallamos el entorno de la vida y las circunstancias que consideramos más relevantes para que los lectores comprendan cómo eran los Estados Unidos de América en el período que estamos analizando.

Año	Hecho
1861-1865	Guerra civil norteamericana, consecuencia directa de la controversia histórica de la esclavitud.
1861	<p>Los estados del norte, denominados estados de la Unión o Unionistas, impusieron durante la guerra civil, como medio de financiación, un impuesto sobre la renta. Debía pagarse al Bureau of Internal Revenues un porcentaje del 3% sobre los ingresos anuales superiores a \$800.</p> <p>La gran mayoría de trabajadores unionistas percibía un salario anual de \$600, por lo que quedaban exonerados de pagar este impuesto. La Ley denominada Internal Revenue del año 1862 redujo el importe anterior a \$600, en orden a intentar recaudar una cifra superior de este impuesto, aplicando el porcentaje del 3% a los ingresos de entre \$600 y \$10.000 y un porcentaje del 5% para los ingresos superiores a \$10.000. Como botón de muestra, el sueldo del presidente Abraham Lincoln, que en el año 1863 ascendía a \$25.000, además de que tuvo unos ingresos adicionales de \$1.183, pagó un impuesto sobre la renta de \$1.297 (Lodge, Arthur. 1988, p. 124).</p> <p>Algunos autores sostienen que la aplicación de dicho sistema fiscal en los Estados Unionistas fue uno de los factores determinantes para ganar la guerra civil, dado que los Estados Confederados del Sur tenían un sistema fiscal y monetario muy rudimentario, que les provocó una inflación galopante y, por tanto, la existencia de un papel moneda no soportado por nada.</p>
1865-1877	Período de reconstrucción del país después de la guerra civil.
1867	<p>Creación en Nueva York del sistema central ferroviario como nudo gordiano de comunicaciones de vital importancia. Este sistema tuvo un éxito total. La Grand Central Station en la ciudad de Nueva York, con sus techos altos, su gran vestíbulo y su escalera de mármol, ha sido un gran centro de comunicación del país desde el año 1871.</p> <p>Fue a partir de este año cuando se inició la locura de construcción de multitud de nuevas líneas ferroviarias cuya financiación se obtuvo, mayormente, de inversores europeos, principalmente, británicos, alemanes y holandeses. Todo ello tenía que acabar mal, hecho que ocurrió en 1894.</p>
1868	La 14ª enmienda a la Constitución de los Estados Unidos estableció los derechos civiles a los esclavos ya liberados como resultado de la guerra civil norteamericana. Adicionalmente, permitió la regulación de las empresas a nivel interestatal -que, evidentemente, era el importante-, que debía realizarse a nivel federal y no a nivel de los Estados.
1869	Conexión del este con el oeste norteamericano a través del ferrocarril transcontinental, facilitando extraordinariamente el movimiento de personas y mercancías a un precio muy inferior al existente hasta aquel momento y con un ahorro de tiempo considerable.
1870	Creación de la Standard Oil Co. Inc. en Cleveland (Ohio), cuyo accionista mayoritario y presidente era John Davison Rockefeller -considerado uno de los "grandes barones ladrones" del país-, que llegó a ser, con el tiempo, la mayor empresa refinadora de petróleo del mundo. La política depredadora y agresiva de Rockefeller, consistente en comprar o destruir las empresas de su competencia empleando métodos poco ortodoxos, hizo que quedase prácticamente como única empresa en el mercado, sin competencia.

Rockefeller, que era un empresario nato y un hombre con gran visión de futuro, llegó a diversos acuerdos con varias compañías ferroviarias con el objetivo de obtener unas tarifas bajas para el transporte de sus productos, garantizándoles, en contrapartida, unos volúmenes de transporte que no estaban al alcance del resto de empresas del petróleo. En el año 1878 la Standard Oil controlaba ya el 90% de las empresas refinadoras de petróleo en los Estados Unidos de América.

Debido al hecho de que el gobierno norteamericano ya empezaba a preocuparse por la libre competencia en el mercado, Rockefeller y sus socios crearon la figura del *trust* para evitar que pudieran inmiscuirse en sus negocios, figura que después copiaron muchos otros grupos de sociedades. Así, en 1882, se creó la Standard Oil Trust, también en Cleveland, pero en 1885 trasladó su sede a Nueva York, siendo esta empresa matriz -empresa dominante, tal como se le denomina actualmente-, la que centralizaba todas las decisiones del grupo. En el año 1892 se iniciaron los problemas legales para la Standard Oil Trust al decretarse oficialmente que era un monopolio ilegal, pero todavía resistió unos cuantos años más y continuó tranquilamente sus operaciones gracias a la política de *laissez faire* de los sucesivos gobiernos norteamericanos, que no quisieron eliminar dicho trust porque todo el mundo reconocía que sus precios de petróleo eran los más bajos del mercado. Por tanto, monopolio ilegal, sí, pero precios del petróleo muy bajos.

Años después, concretamente en 1909, el Departamento de Justicia de EE. UU. presentó una demanda contra la Standard Oil acusándola de practicar un monopolio que perjudicaba la libre competencia, con base en la Ley Sherman Antitrust de 1890. Finalmente, el Tribunal Supremo de los Estados Unidos sentenció la desmembración de la Standard Oil en 34 empresas independientes. Empresas petroleras norteamericanas actuales bien conocidas como la Exxon, la Mobil y la Chevron, entre otras, son consecuencia de la fragmentación de dicho *trust* por orden judicial. La disolución de la Standard Oil implicó que la familia Rockefeller y demás accionistas recibieran acciones de todas las empresas fragmentadas en proporción a la participación accionarial que tenían, hecho que, en el futuro, les generó beneficios muy elevados.

Rockefeller, que había amasado una enorme fortuna, se dedicó también a la filantropía. Fundó, entre otros, la Universidad Privada de Chicago en el año 1890, con una aportación de 80 millones de dólares -el ex presidente de EE. UU., Barack Obama, fue profesor y catedrático de dicha universidad durante 12 años-, siendo calificada actualmente, con base en ciertos parámetros utilizados, como una de las 10 mejores universidades del mundo. En 1913 constituyó la Fundación Rockefeller y sus sucesores fundaron, en 1965, la Universidad Rockefeller en Nueva York, que provenía del llamado Instituto Rockefeller de Investigación Médica, creado en 1901. En EE. UU., la filantropía por parte de grandes magnates es un factor de gran interés que no se da en la misma medida en los países europeos.

1872 El periódico neoyorquino The New York Sun publicó el escándalo del Credit Mobilier de America, que involucró a diversos miembros de la administración del presidente Ulysses S. Grant y, también, a varios congresistas del país.

Dicho escándalo relataba el fraude perpetrado por la empresa Crédit Mobilier de América, empresa fantasma contratada como constructora de la parte oriental de la primera línea transcontinental a realizar por la empresa Union Pacific Railroad (2.820 km), fundada por el Congreso, inflando los costes de dicha construcción en 44 millones de dólares que fueron repartidos entre los accionistas de esta última. Con el fin de tapar dicha corrupción, entregaron dinero y vendieron acciones de la empresa, con un descuento importante a diversos cargos de la administración pública norteamericana para que promulgasen leyes favorables a sus intereses y mirasen para otro lado en referencia a todos los temas de esta empresa.

1873 Este año, tuvo lugar una gran crisis en EE. UU. provocada por la quiebra de la entidad bancaria Jay Cooke and Company, ubicada en la ciudad de Filadelfia. Su origen se debió al hecho de que esta entidad era quien gestionaba la venta de los bonos de la empresa ferroviaria encargada de construir el segundo ferrocarril transcontinental de EE. UU. y vendió muy pocos bonos porque los inversores no veían clara dicha inversión.

	<p>Finalmente, la entidad bancaria tuvo que quedarse con una participación del 75% en dicha empresa, lo cual era totalmente inasumible para el banco. Cuando los depositantes conocieron esta noticia, raudos retiraron su dinero del banco y este quebró. Como consecuencia de dicha crisis, miles de empresas cerraron sus puertas y más de 3 millones de trabajadores quedaron en el paro. El efecto de dicha crisis económica duró hasta el año 1879 y la línea ferroviaria citada no se completó hasta el año 1883.</p> <p>Algunos historiadores consideran que esta crisis constituyó la primera depresión importante o crisis sistémica del capitalismo.</p>
1873	<p>La firma británica Price, Waterhouse & Co. realizó su primer trabajo en EE. UU.: "Edwin Waterhouse tenía un cliente Whitwell Iron Works, Stockton, Inglaterra. Cuando Thomas Whitwell invirtió en el negocio del hierro en Tennessee, Price, Waterhouse, Londres, realizó la auditoría de las cuentas de la empresa comprada en los Estados Unidos" (Wilkins, Mira. 1989, p. 536).</p>
1873	<p>Creación de la firma norteamericana de <i>public accountants</i> Veysey & Fabian Accountants en la ciudad de Nueva York. Sus dos socios, William Henry Veysey (británico) y Robert Lethbridge Fabian (también británico) habían emigrado a los Estados Unidos y se establecieron allí, pero no tenían una firma de <i>public accountants</i> en Gran Bretaña.</p> <p>William Henry Veysey inició su actividad profesional como <i>public accountant</i> en Nueva York en el año 1866 en solitario, por lo que fue uno de los pioneros de esta actividad una vez finalizada la contienda civil. Fabian fue el primer presidente de la American Association of Public Accountants (AAPA en 1886-1887) (ver Anexo I).</p>
1876	<p>Las primeras regulaciones contables gubernamentales estaban relacionadas con las compañías ferroviarias que, en aquellos días, tenían una importancia capital y constituían, junto con otros sectores, el epicentro del capitalismo en los Estados Unidos de América. Fueron las normas para preparar las cuentas de los ferrocarriles publicadas por The Railway Commissioners of Massachusetts (Brundage, Percival F. 1950, p. 384).</p>
1876	<p>Creación de la firma norteamericana de <i>public accountants</i> J. Yalden & Co. en Nueva York. Al igual que William Henry Veysey y Robert Lethbridge Fabian, James Yalden también había emigrado a EE. UU., pero no tenía una firma de <i>public accountants</i> en Gran Bretaña. Yalden (británico) fue el segundo presidente de la AAPA (ver Anexo I).</p>
1870 1880 1890	<p>Durante estas décadas, la falta de información contable, la existencia de pocos libros de contabilidad en el mercado y el secretismo en la información favorecieron las manipulaciones, los abusos y los fraudes estaban a la orden del día. No existía todavía ninguna regulación en el mundo de los negocios que los impidiese, por lo que los directores de las empresas creían que no eran responsables de facilitar información contable a sus accionistas.</p> <p>Señalar, por ejemplo, que, hasta el año 1899, la Bolsa de Nueva York no requirió que las empresas que cotizaban en la misma tuviesen que presentar cuentas anuales (estados financieros, en terminología norteamericana e internacional) de manera periódica (Gary John Previts y Barbara Dubis Merino. 1979, p. 89).</p>
1882	<p>Creación en la ciudad de Nueva York de The Institute of Accountants and Bookkeepers, cuyo nombre cambió en 1886 por el de Institute of Accounts, con el que es conocido.</p>
1882	<p>Creación de la Standard Oil Trust, que permitió la integración vertical de las operaciones de todo su grupo de sociedades con el control absoluto de la matriz, que disponía del control de todas sus empresas filiales, iniciándose la época de estos conglomerados empresariales que iban a dar un gran poder a las personas que los gestionaban.</p> <p>La creación de los <i>trusts</i> o conglomerados de empresas fue posible debido al carácter enérgico y dinamizador de ciertos hombres de negocio que supieron aprovechar adecuadamente las circunstancias del momento en EE. UU.</p>

Destaquemos de entre ellos a John Pierpoint Morgan, en banca y finanzas, especialmente, con la gran cantidad de fusiones corporativas que ayudó a realizar (Morgan legó la mayoría de su espléndida colección de arte al Museo Metropolitano de Arte de la ciudad de Nueva York); Andrew Carnegie, con el hierro y el acero (su legado fue la construcción de 2.509 bibliotecas públicas gratuitas en EE. UU. para ayudar a la gente a formarse y, cómo no, el Carnegie Hall, la famosa sala de conciertos de Nueva York, que dicen que tiene una acústica extraordinaria, que se abrió en 1891); Cornelius Vanderbilt, que inició su primera fortuna en la industria naviera pero acabó en compañías ferroviarias (creación de la Vanderbilt University en Nashville, en Tennessee en 1873); John Davison Rockefeller, en petróleo y, evidentemente, también muchos otros que, con su espíritu empresarial agresivo, allanaron el camino para crear grandes empresas generadoras de empleo que, con el tiempo no en aquellos días, al no existir un sistema fiscal como el actual-, aportaron grandes sumas de dinero al erario público norteamericano en forma de impuestos.

Recordar que el primer impuesto sobre sociedades (corporation income tax) fue promulgado por el Congreso de los Estados Unidos en el año 1909. Exigía pagar un 1% del beneficio neto, pero su redactado estaba tan mal hecho que su aplicación -aunque fuese con un porcentaje tan pequeño- entrañó grandes dificultades, dado que los gastos deducibles debían ser los efectivamente pagados y no los contabilizados. Para resolver estos entuertos, tuvieron que emitir diversas órdenes aplicando la clásica máxima de "donde dije digo, digo Diego".

1883 Constitución en la ciudad de Nueva York de la sociedad norteamericana de *public accountants* Barrow, Wade, Guthrie & Company, dependiente de la sociedad de *chartered accountants* británica Thomas, Wade, Guthrie & Co., ubicada en Manchester. Entendemos que fue la primera sociedad de *public accountants* creada en EE. UU. por una firma británica de *chartered accountants*.

Barrow, Wade, Guthrie & Co. se fusionó en el año 1950 con la sociedad norteamericana Peat, Marwick, Mitchell & Co.

1886 Se levantó la Estatua de la Libertad en la isla de la Libertad, al sur de la isla de Manhattan, junto a la desembocadura del río Hudson, a la entrada del puerto de Nueva York. Fue un regalo del pueblo francés al pueblo norteamericano para conmemorar el centenario de la Declaración de Independencia de EE. UU. y como signo de amistad entre las dos naciones. En el año 1924 fue declarada monumento nacional y, en 1984, considerada Patrimonio de la Humanidad por la UNESCO. Algunos manifiestan que dicha estatua pretendía recordar al Coloso de Rodas, una de las grandes maravillas de la antigüedad.

1886 Creación de la American Association of Public Accountants (AAPA) en la ciudad de Nueva York, antecesora del actual American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). Como dato curioso, el principal instigador de su fundación fue Edwin Guthrie (británico), socio de la firma británica de *chartered accountants* Thomas, Wade, Guthrie & Co. ubicada en Manchester, y también de la firma norteamericana de *public accountants* Barrow, Wade, Guthrie & Co.

Los dos socios *chartered accountants* de la firma británica, Charles Henry Wade y Edwin Guthrie fueron dos de los firmantes de la solicitud para la obtención de una Carta Real para la creación del Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), en representación de *public accountants* en la ciudad de Manchester (ver Anexo II).

1886 The American Cotton Oil Trust preparó cuentas anuales consolidadas por primera vez en EE. UU. (Gary John Previts y Barbara Dubis Merino. 1979, p. 85). Otros autores manifiestan que las primeras cuentas anuales consolidadas en EE. UU. fueron formuladas por The American Smelting and Refining Company en el año 1889 (Parker, Robert H. 2014, p. 129). Años después lo hicieron The Union Pacific Railroad Company en 1900 y, posteriormente, la United States Steel Corporation, el *trust* más grande de EE. UU. en aquellos días- en 1902.

Adelantándonos a lo que expondremos en un futuro libro, no deja de ser tremendamente curioso que la United States Steel Corporation elaborara en el año 1902 cuentas anuales consolidadas por la presión ejercida por Arthur Lowes Dickinson, senior partner de Price, Waterhouse & Co. en América, firma auditora de dicho *trust*, en contra de las recomendaciones de sus abogados, que manifestaban que lo único que debía auditarse eran las cuentas anuales de la empresa dominante y nada más. Arthur Lowes Dickinson era británico y, evidentemente, *chartered accountant*. Las cuentas anuales consolidadas de este *trust* pasaron a ser un modelo para muchos otros y su informe anual corporativo una auténtica maravilla en su tiempo por la gran cantidad de información valiosa que proporcionaba.

"Antes de 1925, cualquier informe anual corporativo de la United States Steel no tenía menos de cincuenta páginas y, en 1939, el año con el informe anual menos extenso de todos, el informe tenía veintiocho páginas" (Claire, Richard S. 1945, p. 40).

Hasta donde sabemos, EE. UU. fue el primer país del mundo donde se elaboraron cuentas anuales consolidadas. Ello se debe a que los grandes grupos de sociedades se desarrollaron muy rápidamente en dicho país, antes que en muchos otros países. Por ejemplo, a efectos comparativos, en Gran Bretaña el primer grupo de sociedades que elaboró cuentas anuales consolidadas fue la Nobel Industries Ltd. -una de las empresas predecesoras de Imperial Chemical Industries- que lo hizo en el año 1922 voluntariamente, no por imposición legal.

La obligatoriedad legal de elaborar cuentas anuales consolidadas en Gran Bretaña ocurrió mucho más tarde, concretamente en el año 1948, mediante la Companies Act 1948, cuya ley, además de obligar a elaborarlas para los grupos de sociedades, también incrementó el nivel de información a suministrar por las empresas y obligó a auditar las cuentas de pérdidas y ganancias, pues hasta aquel momento la ley únicamente obligaba a auditar el balance.

1886	Fundación en Columbus (Ohio) de la American Federation of Labor (Federación Americana del Trabajo). Fue una de las primeras federaciones de sindicatos de EE. UU. Su objetivo no fue político, sino laboral, persiguiendo recortar las horas de trabajo diarias, conseguir salarios más altos y obtener mejores condiciones en el trabajo para los empleados.
1886	Año en que se inició, de una manera relevante, el paso de una economía agraria a una economía industrial en EE. UU., que iba a proporcionar un incremento muy significativo de riqueza en todo el país y un cambio en su modo de vida.
1887	<p>La American Association of Public Accountants (AAPA) registró su certificado de constitución en el estado de Nueva York el 20 de septiembre de este año.</p> <p>La creación de la AAPA no representó, por el reducido número inicial de sus miembros y por la inexistencia de una ley que regulase la profesión de <i>public accountant</i> en EE. UU. ningún cambio relevante, eso sí, se había constituido la primera organización profesional que agrupaba a los entonces denominados <i>public accountants</i>. También hay que matizar que la falta o inexistencia de una amplia literatura técnica, tanto de contabilidad como de auditoría, no ayudó precisamente al desarrollo y a la evolución positiva de esta nueva profesión. Tuvieron que pasar muchos años hasta que dicha profesión cogiera velocidad de crucero y fuese aceptada y confiable para la sociedad norteamericana, un hecho diametralmente diferente al de Gran Bretaña, pues en este último país las leyes de sociedades anónimas dieron un impulso definitivo a esta profesión, hecho que no se dio en EE. UU.</p>
1887	<p>Creación de la Interstate Commerce Commission (Comisión Interestatal de Comercio) por la Ley de Comercio Interestatal de 1887. Fue la primera agencia reguladora independiente -algunos dicen que las agencias reguladoras representan el cuarto poder dentro de los Estados- en EE. UU.</p> <p>En sus inicios su objetivo fue regular las compañías ferroviarias, siendo su alcance ampliado, posteriormente, a las compañías de transporte por camión, las líneas de autobuses interestatales y también las compañías telefónicas, con objeto de asegurar la aplicación de precios justos para los consumidores, sancionando a aquellas empresas que creasen malas prácticas en contra de lo establecido en la dicha ley.</p>

1887	Una nueva depresión tuvo lugar en EE. UU. Como consecuencia, muchos inversores británicos, holandeses y alemanes decidieron retirar su dinero de este país, en especial de las compañías ferroviarias, a un precio muy bajo, provocando que los nuevos accionistas norteamericanos pasaran a ser sus dueños a un precio que nunca hubiesen imaginado. Se estima que estos inversores extranjeros perdieron, aproximadamente, 250 millones de dólares como consecuencia de la venta de sus acciones en las compañías ferroviarias, un importe muy significativo en aquellos tiempos.
1888	El primer club de golf en EE. UU. se creó en la ciudad de Nueva York.
1888	<p>En este año, inversores británicos decidieron invertir en compañías cerveceras norteamericanas, buscando obtener una buena rentabilidad y, posteriormente, plusvalías, en caso de desinvertirlas. Antes de adquirirlas, enviaron a sus <i>chartered accountants</i> para auditar y controlar las cuentas de dichas sociedades. Pero ello tenía un coste elevado, dado que, además de los honorarios de dichos profesionales, había que incluir los gastos incurridos en dichos viajes (barcos, hoteles, comidas...), por lo que, al incrementarse los trabajos profesionales algunas sociedades británicas de <i>chartered accountants</i> decidieron abrir en dicho país delegaciones de las mismas para atender dichos trabajos a un coste menor, además de intentar captar nuevos trabajos de las sociedades norteamericanas.</p> <p>Las sociedades británicas de <i>chartered accountants</i> que abrieron agencias o delegaciones en EE. UU. para la realización de dichas auditorías, fueron las siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Price, Waterhouse & Co. en Nueva York (1890). • Deloitte, Dever, Griffiths & Co. en Nueva York (1890). • Broads, Patterson & Co. en Chicago (1894). <p>Por tanto, la inversión británica en empresas cerveceras norteamericanas en dicho año representó, a nuestro criterio, el desembarco definitivo de los <i>chartered accountants</i> británicos en EE. UU.</p>
1869-1890	Incremento muy significativo de las retribuciones de los trabajadores en EE. UU. que, combinado con una disminución de los precios de muchos productos, consecuencia de la mejora de las comunicaciones, facilitó un incremento de su poder adquisitivo y nivel de vida.
1889	El Wall Street Journal inició su publicación.
1889	<p>Creación de la firma norteamericana de <i>public accountants</i> Heins & Whelen en Filadelfia. John Heins (norteamericano) había iniciado su actividad profesional en solitario como <i>public accountant</i> en años anteriores. En esta firma trabajaron en años posteriores William M. Lybrand, los hermanos Adam Averell Ross y T. Edward Ross y Robert H. Montgomery, todos ellos fueron socios de la misma. John Heins fue vicepresidente y después presidente de la American Association of Public Accountants (AAPA) (ver Anexo I).</p> <p>James T. Anyon, en sus famosas "Recollections...", que ya hemos citado anteriormente, expresó su opinión sobre John Heins con las siguientes palabras</p> <p style="padding-left: 40px;">"Considero que el primero de ellos era John Heins, de Filadelfia, un hombre que era "<i>accountant</i>" por instinto natural, confiable, dedicado y un caballero".</p> <p>La opinión de Anyon sentencia perfectamente la personalidad y la profesionalidad de John Heins. El 1 de enero de 1898 los cuatro amigos <i>public accountants</i> antes descritos se independizaron de dicha firma creando la sociedad norteamericana de <i>public accountants</i> Lybrand, Ross Bros & Montgomery, en la misma ciudad de Filadelfia.</p> <p>En años posteriores, esta firma norteamericana se fusionó con la firma británica de <i>chartered accountants</i> Cooper Brothers, y posteriormente con Price Waterhouse & Co., en la actualidad PricewaterhouseCoopers. (ver cuadro 17).</p>
1890	Promulgación de la Ley Sherman Antitrust, destinada a eliminar los monopolios empresariales y restringir los abusos contra la competencia insana, si bien, durante los primeros años, su incidencia fue prácticamente nula debido a la política totalmente liberal de los diferentes gobiernos norteamericanos, que perseguían no inmiscuirse en el mundo empresarial, dando a los empresarios una gran libertad para que creasen riqueza en el país, por considerar que este era su propósito.

1890	En Nueva York, los teléfonos ya funcionaban en muchos negocios.
1890	Price, Waterhouse & Co. abrió una oficina en la ciudad de Nueva York, aunque funcionaba en forma de agencia de la sociedad de <i>chartered accountants</i> británica. También Deloitte, Dever, Griffiths & Co. abrió una oficina en Nueva York.
1890	La sociedad de <i>public accountants</i> norteamericana Barrow, Wade, Guthrie & Co, compró su primera máquina de escribir (Reckitt, Ernest. 1953).
1891	Recordemos simplemente la situación existente en Chicago en este año: "En 1891 no disponíamos de electricidad, bien sea para alumbrar nuestras casas, bien sea para otras funciones domésticas, ni de coches, camiones o tractores y, naturalmente, tampoco de aviones. Las imágenes en movimiento, radios y otros adelantos tecnológicos todavía no se habían descubierto. ¡Qué diferencia con la actualidad al disponer de fotografías en nuestros periódicos de las escenas del día anterior de todo el mundo!... El teléfono y la máquina de escribir estaban en su infancia. Los informes de los auditores antes de 1892 se escribían usualmente a mano, de tal manera que una buena escritura era un logro necesario" (Ernest Reckitt. 1953,p. 228).
1892	Cierre patronal y rebelión obrera en la fábrica de acero de Homestead, que formaba parte de la Carnegie Steel Company, en el estado de Pensilvania. La huelga decretada por el sindicato norteamericano denominado Amalgamated Association of Iron and Steel Workers resultó al final en varios muertos y heridos y, dado el cariz que iba tomando, finalmente el gobernador del Estado envió al 18º regimiento de infantería de Pensilvania para resolver el tema. Al final, hubo un recorte importante de los salarios de los trabajadores.
1892	Se decretó la jornada laboral diaria de ocho horas, únicamente para los empleados de la Administración Federal. Por el contrario, en la industria, la gran mayoría de empleados trabajaba 10 o más horas diarias percibiendo un salario habitual de \$600 al año.
1892	Obtención de una cédula o autorización provisional por parte del Consejo Directivo de la Universidad del Estado de Nueva York para la creación de la New York School of Accounts, cuyas enseñanzas tenían una duración de dos cursos académicos. Únicamente funcionó el curso académico 1893-1894, por falta de alumnos, situación derivada principalmente de la crisis económica del país, que se inició en mayo de 1893.
1893	Pánico de 1893. Sus causas son variadas, pero duró hasta 1897. La depresión originó, entre muchos otros efectos, la quiebra de una cuarta parte de las compañías ferroviarias, el cierre de miles de empresas, la quiebra de 500 bancos, la reducción de los precios de venta del trigo, el desempleo de un porcentaje significativo de la masa laboral de EE. UU., y la aparición de los comedores sociales para evitar que la gente muriera de inanición.
1893	En este año se realizó la Feria Mundial en la ciudad de Chicago (<i>Chicago World's Fair</i>).
1893	El único puente sobre los ríos era el puente de Brooklyn. El resto de puentes que conocemos hoy en día y el metro en la ciudad de Nueva York todavía no se habían construido.
1893	Los trenes a vapor eran los únicos existentes. En la ciudad de Nueva York seguían las vías elevadas en varias avenidas, pero la mayor parte del tráfico se realizaba en sus calles mediante coches tirados por caballos. Evidentemente, los taxis todavía no existían. En las zonas suburbanas de la ciudad, dada la distancia que las separaba del centro, lo común era viajar en bicicleta, utilizando incluso las bicicletas para dos personas.
1893	La firma Price, Waterhouse & Co. compró su primera máquina de escribir en su oficina de Nueva York, "para preparar cartas, informes y cuentas con copias al carbón" (DeMond, C. W. 1951, p. 17).
1894	La huelga Pullman fue una huelga de ferrocarriles a nivel nacional. Enfrentó a la Compañía Pullman (Chicago) de fabricación de coches o de vagones de ferrocarril con la Unión Ferroviaria Estadounidense (ARU), en protesta y respuesta a la reducción de salarios. 30 personas fallecieron en los disturbios acaecidos en muchas ciudades de los Estados Unidos de América.

1894	Se creó nuevamente un impuesto sobre la renta que pretendía sustituir las tarifas. Posteriormente, fue declarado inconstitucional alegando que imponía impuestos no proporcionales a la distribución de la población entre los estados. Tuvieron que pasar cerca de 20 años para que se hiciera una enmienda a la Constitución para corregir este problema y promulgar un nuevo impuesto.
1894	Creación de la firma norteamericana de <i>public accountants</i> Stuart & Young, en la ciudad de Chicago, en la actualidad Ernst & Young (EY) (ver cuadro 18).
1894	La Interstate Commerce Commission publicó unas instrucciones tituladas "Clasificación de los Gastos de Explotación", especialmente para las compañías ferroviarias, pero no exclusivamente para ellas.
1894	Una cuarta parte de las compañías ferroviarias entró en quiebra, pero algunas de ellas fueron reorganizadas. La banca de inversión Morgan fue la encargada de intentar reflotar financieramente las compañías ferroviarias en quiebra. Consiguió que los acreedores financieros se convirtiesen en accionistas y, de esta manera, la deuda de dichas empresas disminuyó considerablemente y aquellos acreedores que no quisieron convertir su deuda en acciones fueron presionados para hacerlo y, en caso de no lograrlo, castigados con el pago de unos intereses muy inferiores a los que se habían pactado en el momento de aportar su financiación a las empresas. A estas operaciones las denominaban de "reorganización de las empresas ferroviarias".
1895	El teléfono se instaló en la ciudad de Chicago.
1895	Creación de la firma norteamericana de <i>public accountants</i> Haskins & Sells, en la ciudad de Nueva York, en la actualidad Deloitte (ver cuadro 15).
1895	Intento de promulgar una ley en el estado de Nueva York para regular la profesión de <i>public accountant</i> , que fracasó.
1896	Consecuencia del pánico de 1893, que muchos culpaban al presidente demócrata Grover Cleveland de no saber gestionarlo adecuadamente, el partido demócrata sufrió enormes pérdidas en las elecciones del año 1894. En el año 1896 perdieron definitivamente las elecciones y no volvieron a ganarlas hasta 1910. No solo le culpaban de no saber dirigir la economía del país, sino también de la cantidad de muertos habidos en la huelga de la Compañía Pullman.
1896	Promulgación de una ley en el mes de abril para regular la profesión de <i>public accountant</i> en el estado de Nueva York. De acuerdo con la misma, el certificado que habilitaba a una persona como <i>public accountant</i> , se denominó <i>Certified Public Accountant</i> (CPA).
1896	El 15 de octubre de 1896, el Consejo Directivo de la Universidad del Estado de Nueva York nombró a Charles Waldo Haskins, a Frank Broaker y a Charles Ezra Sprague miembros del Consejo de Examinadores, encargado de aceptar o rechazar a los candidatos para obtener el certificado de <i>Certified Public Accountants</i> (CPA). Todos los <i>public accountants</i> que quisieron y que reuniesen los requisitos exigidos, podían presentar su solicitud para ser exonerados del examen para obtener el certificado de CPA (<i>waiver provision</i>) basándose en los años de experiencia previa y demostrando su buena conducta moral, expedientes que fueron resueltos poco a poco. Se convocó el primer examen para obtener el certificado de CPA los días 15 y 16 de diciembre de 1896 en las ciudades de Nueva York y Buffalo, al que se presentaron, únicamente, cinco candidatos. Tres de ellos superaron todas las pruebas y dos de ellos se quedaron en el camino (el texto de dicho examen puede verse en el Anexo IV).
	Adelantándonos a lo que explicaremos en un futuro libro, la primera mujer en EE. UU. que consiguió el certificado de <i>Certified Public Accountant</i> (CPA) fue Christine Ross (CPA nº 143 por el estado de Nueva York), que lo consiguió el 27 de diciembre de 1899, a la edad de 26 años. No deja de ser curioso que la primera mujer británica que consiguió el título de <i>chartered accountant</i> fue Mary Harris Smith, después de muchísimos esfuerzos, en el mes de mayo de 1920, es decir, 21 años después que la norteamericana, cuando en Gran Bretaña la organización profesional de los <i>chartered accountants</i> -tanto en Escocia como en Inglaterra y Gales-, fue anterior a la de los <i>public accountants</i> en EE. UU.

↑ Fuente: Documentos varios.

Bibliografía consultada

Libros

- Anyon, James T. *Recollections of the Early Days of American Accountancy: 1883-1893*. Privately printed. New York. 1925.
- Arthur Young and Company. *Arthur Young and the Company He Founded: Personal Reminiscences*. New York: Privately printed. 1948.
- *Biographical sketch of Professor Charles W. Haskins, CPA*. Atlantic Publishing and Engraving Co. New York. 1901.
- Brown, Richard. *A History of Accounting and Accountants*. Frank Cass & Co. Ltd. London. 1968. (La primera edición es del año 1905).
- Carey, John L. *The Rise of the Accounting Profession. From Technician to Professional. 1896-1936*. American Institute of Certified Public Accountants. 1969.
- Dean, Walter N. *The Role of the State Board of Examiners in the Development of Accountancy in New York*. The New York State Society of Certified Public Accountants, Fiftieth Anniversary Number. 1897-1947.
- DeMond, C. W. *Price, Waterhouse & Co. in America. A History of a Public Accounting Firm*. Comet Press. New York.1951. (o también publicado por Arno Press, 1980).
- Dicksee, Lawrence R. *A Practical Manual for Auditors*.1892. Editado actualmente por Franklin Classics. 2018.
- Edey, H.C. and Panitpakdi. *British Company Accounting and the Law 1844-1900*, dentro del libro "Studies in the History of Accounting", de A.C. Littleton y B.S. Yamey. Richard D. Irwin. Illinois. 1956.
- Edwards, James Don. *History of Public Accounting in the United States*. Bureau of Business and Economic Research, Graduate School of Business Administration, Michigan State University, East Lansing. Michigan. 1960.
- Edwards, James Don, Salmonson, Roland F. *Contributions of Four Accounting Pioneers*. Kohler, Littleton, May, Paton: *Digests of Periodical Writings*. Routledge Library Editions. Accounting History. 2020.
- Edwards, J. R. *Legal regulation of British Company Accounts 1836-1900*. Routledge Library Editions: Accounting. Garland Publishing, Inc. New York and London. 1986.
- Elliott, Stuart. *An Early History of Coopers & Lybrand, 1898-1948*. 1984.
- Ernst & Ernst. *Ernst & Ernst: A History of the Firm*. Privately published. Cleveland, Ohio.1960.
- Gitlow, Abraham L. *New York University's Stern School of Business: A Centennial Retrospective*. New York University Press. 1995.
- Allen, David Grayson and McDermott, Kathleen. *Accounting for Success: A History of Price Waterhouse in America, 1890-1990*. Boston: Harvard Business School Press. 1993.
- Grady, Paul. *Memoirs and Accounting Thought of George O. May*. The Ronald Press Co. New York. 1962.
- Grant, Julia. *The New York State Society of Certified Public Accountants. Foundation for a Profession*. Routledge Library Editions: Accounting History. Volume 33. New York. 2021.
- Grayson Allen, David y McDermott, Kathleen. *Accounting for Success: A History of Price Waterhouse in America, 1890-1990*. Harvard Business School Press. 1993.
- Haskins, Charles Waldo. *Business Education and accountancy*. Harper & Bros. New York. 1904.
- Haskins and Sells. *Haskins and Sells, Certified Public Accountants: A History of the Origin and Growth of the Firm, 1895-1935*. New York: Privately printed. 1935.
- Haskins and Sells. *The First Fifty Years*. New York: Privately printed. 1947.

- Haskins and Sells. *Our First Seventy-five Years*. Arthur Bevins Foye. New York: Privately printed. 1970.
- Horne, Henry A. *The History and Administration of Our Society: Fiftieth Anniversary of the Foundation of NYSSCPA*. New York State Society of Certified Public Accountants. New York. 1947.
- Howitt, Sir Harold. *The History of the Institute of Chartered Accountants in England and Wales 1880-1965 and of Its Founder Accountancy Bodies 1870-1880*. William Heinemann Ltd. London, England. 1966.
- Jones, Edgar. *True and Fair: A History of Price Waterhouse*. London: Hamish Hamilton. 1995.
- Jordan, William George. *Charles Waldo Haskins: An American Pioneer in Accountancy*. Prentice-Hall Inc, 1923 o Read Books. 2017.
- Kettle, Russell. *Deloitte & Co: 1845-1956*. Oxford University Press. 1958.
- Kilpatrick, James. *Deloitte, Plender, Griffiths & Co. Some Notes on the Early Days of the Firm*. Wyman & Sons Limited. London. 1942.
- Lee, T. A. *The Development of the American Public Accounting Profession: Scottish chartered accountants and the Early American Public Accountancy Profession*. Routledge. 2006.
- Lester Boyd, Ralph. *A Study of CPA Legislation in the United States: 1896-1940*. University of Illinois. 1941.
- Littleton, A. C. *Accounting Evolution to 1900*. American Institute Publishing Co. New York. 1933.
- Littleton, A. C. *Directory of Early American Public Accountants*. Urbana: University of Illinois Bulletin. 1942.
- Littleton, A. C. y Yamey, B. S. *Studies in the History of Accounting*. Richard D. Irwin, Inc. Homewood, Illinois. 1956.
- Lybrand, Ross Bros. & Montgomery. *Fiftieth Anniversary. 1898-1948*. Privately Printed. 1948.
- Meade, Edward S. *The Reorganization in Railroads*. Annals of the American Academy of Political and Social Science. March. 1901.
- Montgomery, Robert H. *Auditing Theory and Practice*. The Ronald Press Company. New York. 1912.
- Montgomery, Robert H. *Fifty Years of Accountancy*. Privately printed by The Ronald Press Company. 1939.
- Murphy, May E. *Heritage of the American Accounting Profession and Founding Fathers of the American Accounting Profession*. Advanced Public Accounting Practice. Chapters 1 and 2. Homewood, Illinois. Irwin. 1966.
- Murray, David. *Chapters in the History of Bookkeeping and Accountancy*. Jackson, Wylie & Co. Edinburg. 1930.
- O'Malley y Shaun, F. *Price Waterhouse: 100 Years of Service in the United States*. Newcomen Society. New York. 1990.
- Previts, Gary John. *A critical evaluation of comparative financial Accounting Thought in America 1900-1920*. University of Alabama. 1972. PhD thesis.
- Previts, Gary John y Dubis Merino, Barbara. *An Historical Interpretation of the Cultural Significance of Accounting. A History of Accounting in America*. A Ronald Press Publication. New York. 1979.
- Reckitt, Ernest. *Reminiscences of Early Days of the Accounting Profession in Illinois*. Illinois Society of Certified Public Accountants, Illinois during its Fiftieth Anniversary. 1953.
- Roberts, Alfred R. *Robert H. Montgomery: A Pioneer Leader of American Accounting*. Ph. D. Dissertation. University of Alabama. 1971.
- Sprague, Charles Ezra. *Hanbook of Volapüch, Grammer, Exercises and Vocabulary*. Steiger, New York. 1902.
- Stacey, Nicholas A. H. *English Accountancy: Study in Social and Economic History, 1800-1954*. Gee & Co. London. 1954.
- The Association of Certified and Corporate Accountants. *Fifty Years: the story of the Association of Certified and Corporate Accountants, 1904-1954*.

- The Institute of Chartered Accountants of Scotland. *A History of the Chartered Accountants of Scotland from the Earliest Times to 1954*. Edinburgh, 1954. Reimpreso por Routledge Library Editions. Accounting History. 2020.
- Vangermeersch, Richard. *Financial Accounting Milestones in the Annual Reports of United States Steel Corporation: The First Seven Decades*. Routledge Library Editions. Accounting History. 2020.
- Webster, Norman E. *Public Accountancy in the United States. The American Institute of Accountants 1887-1937. Fiftieth Anniversary Celebration 1937*.
- Webster, Norman E. *The American Association of Public Accountants: Its First Twenty Years, 1886-1906*. American Institute of Accountants. New York. 1954.
- Wilkins, Mira. *The History of Foreign Investment in the United States to 1914*. Harvard University Press. 1989.
- Zeff, Stephen A. *The U. S. Accounting Profession in the 1890s and early 1900s*. Routledge Library Editions. Accounting History. Volume 44. 2020.

Artículos y otros documentos

- Abs, George, et al. *Historical Dates in Accounting*. The Accounting Review. July 1954.
- AccountingWEB. *3 Accountants who changed the world*. 19 de octubre de 2017.
- AICPA centennial issue. The Journal of Accountancy. May 1987.
- Allen, C. E. *The Growth of Accounting Instruction Since 1900*. The Accounting Review. June 1927.
- Anyon, James T:
- (a) *Early Days of American Accountancy*. The Journal of Accountancy. January,1925.
- (b) *Early Days of American Accountancy*. The Journal of Accountancy. February,1925.
- (c) *Early Days of American Accountancy*. The Journal of Accountancy. March 1925.
- Young, Arthur (accountant). Wikipedia.
- Brundage, Percival F. *Influence of Government Regulation on Development of Today's Accounting Practices*. The Journal of Accountancy. November 1950.
- Campbell, David. R. *The First CPA Manual*. Journal of Accountancy. May 1987. Centennial Issue.
- Charles Ezra Sprague. Accounting Information.
- Charles Ezra Sprague. Wikipedia.
- Charles Waldo Haskins. Wikipedia.
- Claire, Richard S. *Evolution of Corporate Reports. Observations of the Annual Reports of United States Steel Corporation*. The Journal of Accountancy. January 1945.
- Cook, Michael. *The AICPA at 100: Public Trust and Professional Pride*. The Journal of Accountancy. Centennial Issue. May 1987.
- Deloitte. Wikipedia.
- Dewing, Arthur. S. *The Theory of Railroad Reorganization*, American Economic Review. December 1918.
- Edwards, James Don. *The Emergence of Public Accounting in the United States, 1748-1895*. The Accounting Review. January 1954.
- Edwards, James Don. *Public Accounting in the United States, 1896-1913*. The Accounting Review. April 1955.
- Ernst & Young. Wikipedia.
- Flesher, Dale L; Previts, Gary John y Flesher, Tonya K. *Profiling the New Industrial Professionals: The First CPAs of 1896-97*. Business and Economic History. Volume 25, no. 1, Fall 1996.
- Flesher, Dale L. and Previts, Gary J. *Preparing an accounting professional: The articles of clerkship (1892-1897) of George Oliver May*. Accounting Historians Journal. June 2014.
- Genealogy of the Big 4 - 2021.
- Gray, Cassandra. *Notable "Female Firsts" in Accounting*. 29 de marzo de 2012.

- Haskins, Charles Waldo. Wikipedia.
- Haskins, Charles Waldo. The Accounting Hall of Fame.
- Haskins & Sells. *Charles Waldo Haskins. An American pioneer in accountancy.* Prentice Hall, Inc. 1923. New York.
- Herrick, Anson. *I remember When...* The California CPA Quarterly, September 1959. Citado en The Journal of Accountancy con el título de *Auditing-Fifty Years Ago*. Abril 1960.
- *History of Women in Accounting-Christine Ross*. 11 de septiembre de 2020.
- ICAEW. *Arthur Young*.
- ICAEW. *Coopers & Lybrand...*
- ICAEW. *Deloitte Haskins & Sells*.
- ICAEW. *Ernst & Whinney*.
- ICAEW. *Female first*. 6 de septiembre de 2019.
- ICAEW. *Presidentes del ICAEW*.
- ICAEW. *Price Waterhouse*.
- ICAEW. *Touche Ross*.
- ICAEW. Royal charter de 11 de mayo de 1880, de creación del Institute of Chartered Accountants in England and Wales.
- ICAEW secures women in accountancy centenary blue plaque. 5 de mayo de 2020.
- ICAEW. *Touche Ross*.
- Jefatura del Estado. *Ley de 17 de Julio de 1951 sobre régimen jurídico de las sociedades anónimas*. B.O.E. núm. 199, de 18 de julio de 1951.
- Kyj, Larissa S. and Romeo, George C. *Paying the way for the NYSSCPA: The Institute of Accounts*. CPA Journal Online. 1997.
- Lockwood, Jeremiah. *Early University Education in Accountancy*. The Accounting Review. June 1938.
- Lodge, Arthur. *Annals of Taxation*. Journal of Accountancy. August 1988.
- Lowe, Herman J. *Ethics in Our 100-Year History*. The Journal of Accountancy. Centennial Issue. May 1987.
- Lybrand, Ross Bros. & Montgomery. *These Forty Years*. LRB & M. Journal. Vol. 19. 1938.
- Mary Harris Smith. Wikipedia.
- Merino, Barbara D. *Development of American Accounting from 1876 to 1976*. The CPA Journal. June 1976.
- Miranti, Paul J. *Birth of a Profession*. CPA Journal Online. April 17, 1996.
- Montgomery, Robert H. *Early Days*. L.R.B& M. Journal. May 1926.
- Moyer, C. A. *Early developments in American Auditing*. The Accounting Review. January 1951.
- Murphy, Mary E. *Arthur Lowes Dickinson: Pioneer in American Professional Accountancy*. Bulletin of the Business Historical Society. Tomo 21. Issue 2. April 1947.
- Murphy, Mary E. *Notes on Accounting History*. The Journal of Accounting Research. January 1950.
- Murphy, Mary E. *British and American Institutes' Effect on Present Accounting Practice in the Two Countries*. The Journal of Accountancy. August and September 1952.
- Murphy, Mary E. *Centenary of the Scottish Institute of Chartered Accountants*. The Accounting Review. July 1955.
- Murphy, May E. *The British Accounting Tradition in America*. The Journal of Accountancy. April 1961.
- New York State Society of Certified Public Accountants. *Certified public accountants of the state of New York*. June 1920.

- Previts, Gary John. *A Chronological Index prepared for John L. Carey's. The Rise of the Accounting Profession. Volume I, 1896-1936. Working Paper No. 6. KAIKEI. August 1974.*
- Previts, Gary John. *Origins of American Accounting. The CPA Journal. May 1976.*
- PricewaterhouseCoopers – *Company profile, Information, Business Description, History, Background Information on PricewaterhouseCoopers. Internet.*
- PricewaterhouseCoopers. Wikipedia.
- Reid, J. Lindsay. *A Needed Profession. The North American Review. University of Northern Iowa. October 1894.*
- Reckitt, Ernest. *History of Accounting in the State of Illinois. The Journal of Accountancy. May 1940.*
- Roberts, Alfred R. *American Accountancy, An Overview, 1875-1900. Department of Accounting, University of Missouri.*
- Ross, Thomas Edward. *Random Recollections of an Eventful Half Century. Journal of Accountancy. October 1927.*
- Ross, Thomas Edward. *A Record of Half a Century in the Accountancy. L.R.B & M. Journal. January 1937.*
- Ross, Thomas Edward. *Pioneers of Organized Public Accountancy in Pennsylvania. Philadelphia, January 1942.*
- Royal Charter of 1854 incorporating the Society of Accountants in Edinburgh.
- Sprague, Charles Ezra. *Accounting Information.*
- Sprague, Charles Ezra. Wikipedia.
- Sprague, Charles Ezra. *The Accounting Hall of Fame. American Accounting Association.*
- Stewart, Andrew. *Accountancy and Regulatory Bodies in the United States. The Journal of Accountancy. January 1938.*
- Suárez Rico, Yuli Marcela. *Evolución de la profesión contable en Estados Unidos: una revisión de mitad del siglo XIX y siglo XX. Lúmina 18. Universidad de Manizales. Enero – Diciembre 2017.*
- Sutherland, William. *Early Days of the Firm and the Profession. 75th Anniversary Edition. The Arthur Young Journal. P. 32. Spring-Summer 196.*
- The Accountant, XXIII (January, 1897). *Accountancy in the States. Habla de los exámenes en Estados Unidos de América para ser Certified Public Accountant (CPA).*
- The Journal of Accountancy. *History of Railway Audits. April 1932.*
- Walker, C.E. *The History of the Joint Stock Company. The Accounting Review. June 1931.*
- Webster, Norman E. *Early Movements for Accountancy Education. The Journal of Accountancy. May 1941.*
- Webster, Norman E. *Some Early Accountancy Examiners. The Accounting Review. April 1944.*
- Webster, Norman E. *The Meaning of Public Accountant. The Accounting Review. October 1944.*
- Webster, Norman E. *What is a Public Accountant. The New York Certified Public Accountant. November and December 1944.*
- Webster, Norman E. *Public Accountancy in the United States. Accounting Research, 1948-1958. Volume I. Selected Articles on Accounting History. Edited by David Salomons and Stephen A. Zeff. Garland Publishing, Inc. New York. 1996.*
- Wilkinson, George. *The C.P.A. Movement: A historical sketch of the efforts made up to date (1903) to secure State legislation recognizing the profession of the public accountant in the United States. 1903.*
- Wilkinson, George. *The C.P.A. Movement and the Future of the Profession of the Public Accountant in the United States of America. Official Record of the Proceedings of the Congress of Accountants Held at the World's Fair, Sant Louis, September 26th, 27th and 28th, 1904.*
- Wilkinson, George. *Organization of the Profession in Pennsylvania. The Journal of Accountancy. September 1927.*

- Wilkinson, George. *The Genesis of the CPA Movement*. The Certified Public Accountant. September and October 1928.
- James Yalden. Accountant's Department.
- Young, Arthur (accountant). Wikipedia.
- Zeff, Stephen A. *Overview: The Past and its Leaders. Leaders of the accounting profession: 14 who made a difference*. The Journal of Accountancy. Centennial Issue. May 1987.
- Zeff, Stephen A. *How the U.S. Accounting Profession Got Where It Is Today: Parte I*. Accounting Horizons. Vol 17, N° 3. September 2003.

i/c/a/c/ Instituto de Contabilidad y
Auditoría de cuentas



AUDITORES
INSTITUTO DE CENSORES JURADOS
DE CUENTAS DE ESPAÑA

CE Col·legi d'Economistes
de Catalunya
*Al servei dels professionals
de l'economia i de l'empresa*

Col·legi
de Censors Jurats
de Comptes
de Catalunya
=
EL CØL·L361

E **economistas**
Consejo General
REA auditores