

Evolución de la profesión contable en Estados Unidos: una revisión de mitad del siglo XIX y siglo XX¹

Evolution of the accounting profession in United States of America: a mid-nineteenth century and twenty century review

Evolução da profissão contable em Estados Unidos: uma revisão de metade do século XIX e XX

Yuli Marcela Suárez Rico² 

Resumen

El presente artículo realiza una revisión histórica sobre la evolución de la profesión contable en Estados Unidos desde un punto de vista descriptivo, particularmente desde la segunda mitad del siglo XIX, llegando hasta finales del siglo XX, con el fin de evidenciar las características representativas que enmarcan la profesión en uno de los países que más contribuciones ha realizado a la disciplina contable. Para ello, el artículo aborda los antecedentes de la profesión contable en dicho país, posteriormente se plantea una evolución histórica de la misma desde la llegada de los contables británicos a los Estados Unidos y la formación de las primeras firmas de contadores. En seguida se describe el proceso seguido por los organismos profesionales. Luego se comenta la evolución de la regulación contable y también se trata el tema de la educación y la certificación profesional. El documento finaliza con unas conclusiones.

Palabras Clave: Profesión Contable; Contaduría; Contabilidad; Estados Unidos.

Recibido 2 de diciembre de 2016; aceptado 3 de marzo de 2017

Para citar este artículo:

Suárez, Y. M. (2017) Evolución de la profesión contable en Estados Unidos: Una revisión de mitad del siglo XIX y siglo XX. *Lúmina*, (18): 60 - 89.

- 1 Artículo producto de investigación del proyecto “El impacto de la reforma contable en la profesión de la Contaduría Pública” dirigido por los profesores Luis Antonio González y Nohora García y financiado por el Fondo de Investigación de la Facultad de Ciencias Económicas - “Jesús Antonio Bejarano 2014” Código Hermes 25428 durante los años 2015 y 2016.
- 2 Escuela de Administración y Contaduría Pública, Universidad Nacional de Colombia, Carrera 30 No 45 03 Edificio 310, 311 y 238)
ymsuarezr@unal.edu.co - Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-3754-6600>

Abstract

This article presents a historical review of the evolution of the accounting profession in the United States from a descriptive point of view, particularly from the second half of the nineteenth century until the end of the twentieth century, in order to highlight the representative characteristics that frame the profession in one of the countries that has made the most contributions to accounting discipline. In order to do this, the article deals with the history of the accounting profession in that country. Later, a historical evolution of the accounting profession takes place from the arrival of the British accountants to the United States and the formation of the first accounting firms. The process followed by professional bodies is described below. Then the evolution of accounting regulation is discussed and the issue of education and professional certification is also addressed. The document concludes with some conclusions.

Keywords: Accounting Profession; Accountancy, Accounting; United States.

Resumo

Este artigo apresenta uma revisão histórica da evolução da profissão contábil nos Estados Unidos do ponto de vista descritivo, particularmente da segunda metade do século XIX até o final do século XX, para destacar as características representativas que enquadram a profissão em um dos países que mais contribuiu para a disciplina contábil. Para fazer isso, o artigo aborda os antecedentes da profissão contábil nesse país, depois uma evolução histórica do mesmo desde a chegada dos contadores britânicos aos Estados Unidos e a formação das primeiras firmas contábeis. O processo seguido pelos organismos profissionais é descrito abaixo. Em seguida, discute-se a evolução do regulamento contábil e também discute a questão da educação e da certificação profissional. O documento conclui com algumas conclusões.

Palavras Chave: Profissão Contábil; Contabilidade; Estados Unidos.

JEL: M40; M41; M48

Introducción

Comprender el desarrollo de la profesión contable a nivel mundial reclama en primer lugar, examinar en perspectiva su evolución en diferentes ámbitos y países. Tal como lo afirma Carr (1987) hay al menos dos razones para estudiar la historia de la contabilidad: primero, para entender el comportamiento de nuestros predecesores y segundo, para ayudarnos a abordar los conflictos actuales y las experiencias del hoy. Esto, en concordancia con lo planteado por Carey al manifestar que “Hay notables paralelos entre los problemas que enfrentaron los contadores hace muchos años y aquellos que enfrentan hoy. Las lecciones deben ser aprendidas de las fallas y también del éxito del pasado” (Carey, 1969, pág. XV).

Las contribuciones de diversos autores alrededor del mundo nos permiten vislumbrar el camino recorrido por la profesión. En este contexto Estados Unidos es, sin duda, uno de los referentes en contabilidad financiera y en lo que respecta al desarrollo de la contaduría debido, entre otras, cosas a la asociatividad y la agremiación que la caracterizan, y a que la regulación contable en dicho país ha estado ampliamente influenciada por la investigación y la discusión académica.

El transcurrir de la profesión en el país norteamericano ha sido posible gracias a los aportes de distinguidos profesionales inmigrantes y locales que, propiciaron desde etapas tempranas la organización y el reconocimiento social del trabajo del Contador Público. Desde una fase incipiente e incluso anterior al periodo abordado por este trabajo, varias labores contables venían desarrollándose por los practicantes locales en Estados Unidos que fueron potenciadas con la influencia británica en el siglo XIX.

Los cambios originados en la Contaduría Pública en Estados Unidos en el periodo aquí tratado, son reflejo de la maduración de sus agentes e instituciones en la consolidación de una profesión basada en la confianza pública. Dichos aportes y discusiones han sido abordados tangencialmente en Colombia pero, aún se requiere de revisiones históricas que permitan vislumbrar aspectos importantes que sirvan como foco de análisis e interpretación y, que impulsen más investigaciones de tipo histórico en relación al desarrollo profesional colombiano, ya que tal y como Quinche lo menciona “no hemos aún examinado a profundidad los cambios sufridos por la contabilidad en nuestro país y en nuestro continente” (2006, pág. 188).

Por ello, en el marco del proyecto de investigación denominado “El impacto de la reforma contable en la profesión de la Contaduría Pública” del Observatorio en Contabilidad de la Universidad Nacional de Colombia, se ha realizado una revisión histórica y bibliográfica de la profesión contable en Estados Unidos, buscando caracterizar de manera general aspectos esenciales que coadyuven a la reflexión sobre las experiencias que otros países han vivido en la materia y sobre el camino que la profesión contable en nuestro país podría emprender.

Es necesario aclarar que la revisión realizada a través de este artículo no pretende cubrir todos los hechos significativos relativos a la profesión. Sin embargo, el documento realiza aproximaciones que evidencian momentos y aspectos estratégicos en el transcurrir de los siglos XIX y XX, usando para ello los trabajos de destacados autores como son Chatfield (1977; 1979), Edwards (1954; 1955; 1956; 1958; 1965; 1979; 1987), Lee (1995a; 1995b; 2001; 2006; 2009), Flescher, Miranti & Previts (1996), Previts & Merino (1998) y Zeff (1984; 2003), entre otros.

El artículo cuenta con siete secciones adicionales a la presente introducción. La primera de ellas presenta brevemente el enfoque metodológico del documento. La segunda, aborda los antecedentes de la profesión contable en Estados Unidos tendiendo puentes con la profesión de la Contaduría Pública en el Reino Unido para identificar la relación histórica directa de los contadores británicos con la Contaduría Pública en Norteamérica. Posteriormente, se realiza un breve recuento desde la llegada de los primeros contadores británicos hasta la formación y desenvolvimiento de las firmas de contadores. Luego el artículo se centra en describir la evolución de las organizaciones profesionales. En quinto lugar, se recogen los cambios generados en la regulación contable y la sexta parte se ocupa de la educación y la certificación profesional. Finalmente se presentan algunas conclusiones sobre la discusión presentada.

1. Metodología

El documento fue estructurado siguiendo un enfoque metodológico de tipo cualitativo-descriptivo basado en la revisión documental de fuentes secundarias, principalmente, usando el análisis de contenido para identificar patrones clave y episodios que pudieran agruparse dentro de las mismas clasificaciones. De acuerdo con Ahrens & Champan (2006) la investigación de tipo cualitativo implica una reflexión permanente sobre los datos y brinda mayor conocimiento al investigador sobre contextos determinados que permiten desarrollar aún más los temas de investigación elegidos desde un punto de vista hermenéutico.

La búsqueda y recolección documental se llevó a cabo durante los meses de junio y julio de 2015. Los documentos seleccionados fueron obtenidos a partir de bases de datos como Scopus, Science Direct y Ebsco. Para la selección se tuvieron en cuenta en primer lugar, la relevancia temática, el periodo tratado, y el reconocimiento de la trayectoria del autor en el ámbito de la historia contable anglosajona como fuente fiable de información. En segundo lugar, se privilegiaron documentos oficiales de los organismos reguladores o profesionales del país de análisis o de Reino Unido, particularmente se estudiaron los pertenecientes al ICAEW³, AICPA⁴, IA⁵, AAPA⁶ y AIA⁷. Finalmente, se restringió la búsqueda temática al periodo estudiado, que data de 1711 - donde se encuentran los antecedentes de la profesión

3 Institute of Chartered Accountants in England and Wales

4 American Institute of CPAs

5 Institute of Accountants

6 American Association of Public Accountants

7 American Institute of Accountants

en el Reino Unido- hasta el año 1973⁸ -fecha en la que se da la creación del FASB-. El idioma de preferencia para la búsqueda fue el inglés.

2. Antecedentes de la profesión contable en Estados Unidos

Los antecedentes de la Contaduría en Estados Unidos se encuentran en la teneduría de libros comercial desarrollada en la Italia Septentrional, que posteriormente sería llevada a Inglaterra y a Escocia, siendo este último país un referente importante en la infancia de la contabilidad moderna (Edwards, 1965; Edwards, 1979a).

En sus inicios en Inglaterra y Escocia, la Contaduría Pública no era considerada aún una profesión sino que se veía más bien como un oficio. En Escocia, por ejemplo, el ejercicio contable se ligaba a la abogacía y en Inglaterra, quienes ejercían actividades contables solían denominarse “contador y calígrafo”, “contador y escribano” o “comerciante y contador” puesto que las funciones contables eran confundidas con el manejo comercial de los negocios y no se encontraban propiamente delimitadas.

Debido a la falta de claridad sobre las labores del contador, en los inicios del siglo XVIII aquellas personas dedicadas a la teneduría de libros o a actividades contables se ocupaban paralelamente de otros oficios más rentables que incluían roles como comerciantes o como actuarios (Chatfield, 1977).

Con el advenimiento de las grandes compañías, formadas para organizar el comercio exterior y conquistar nuevos territorios⁹ se dio un empuje trascendental a las actividades contables. Uno de los antecedentes en Inglaterra lo constituye la creación de la Compañía del Mar del Sur en 1711 que nueve años más tarde fue protagonista del primer episodio especulativo en ese país (Hasson, 1979). Tras la bancarrota de dicha compañía, se tiene el registro del primer informe emitido por un contador. Charles Snell, conocido como “maestro calígrafo y contador” fue el encargado de realizar una investigación a los libros de la compañía Sawbridge & Co, una de las subsidiarias de la compañía del Mar del Sur (Hasson, 1979; Edwards, 1979a).

A partir de las quiebras generadas en la época por efecto de la especulación se produjeron regulaciones que directamente afectaron el ejercicio contable y contribuyeron a que a finales del siglo XVIII la contaduría fuera considerada un oficio lo suficientemente importante para que los contadores solamente se

8 Algunas alusiones a fechas posteriores aparecen eventualmente en este trabajo. Sin embargo estas no fueron objeto de estudio de manera detallada.

9 Las primeras compañías marítimas establecidas para ello datan del siglo XV y son conocidas como las compañías en *commendas* en las cuales unos socios aportaban el capital al mercader activo que se encargaba administrar los aportes de varios socios y de rendir cuentas al final de los viajes (Irish, 1979).

dedicaran a este. De ello dan cuenta registros del directorio de Edimburgo de 1773 que reflejaba los datos de contacto de 7 sujetos autocalificados a sí mismos como Contadores (American Accounting Association, 1954).

A inicios del siglo XIX se da la ley sobre “acciones bancarias” de 1844 que estipula la obligación de que los accionistas fueran provistos de un balance anual y un estado de ganancias y pérdidas. Un año después, es emitida la ley de consolidación de sociedades mercantiles de 1845, denominada *Companies Act* (Edwards, 1956), que “estipuló lo referente a las auditorías de compañías de servicios públicos y empresas semejantes” (Edwards, 1979a, pág. 173). Posteriormente, la ley de compañías de 1862, conocida como la “amiga de los contadores” estableció en su sección 92 el puesto de oficial liquidador, en el cual era nombrado en la mayoría de los casos un contador. En la época posterior a la expedición de esta última se liquidaron al menos 13.820 sociedades, con lo que los contadores aumentaron sus ingresos por las liquidaciones realizadas (Edwards, 1979a).

Adicionalmente, la ley de 1862 introdujo varios requerimientos en los que la tarea de un contador era indispensable. Por tal ley se introdujo la restricción para el pago de dividendos, limitándolos a la utilidad obtenida para lo cual se hacía necesaria la información contable (Edwards, 1956). Más adelante, en 1868 se reformó esta ley al exigir que las compañías ferroviarias enviaran estados financieros auditados a la Cámara de Comercio y a los accionistas (Edwards, 1979b).

Durante el periodo 1850-1890 la profesión contable vio grandes avances. La primera sociedad de contadores tuvo lugar en Edimburgo en 1853 y su primera reunión anual fue celebrada en 1854, en la que se decidió solicitar la incorporación por cédula real. En ese mismo año, el 23 de octubre se dio el reconocimiento real a la denominada Sociedad de Contadores de Edimburgo. Otras ciudades siguieron el camino de Edimburgo, el Instituto de Contadores y Actuarios de Glasgow fue oficialmente reconocido en 1855 y doce años después en 1867, por cédula real, se reconoció la Sociedad de Contadores de Aberdeen (Edwards, 1979a).

Estas tres sociedades decidieron tener las mismas reglas de admisión y de examen para transitar hacia la uniformidad de la instrucción en contabilidad, por lo que conformaron conjuntamente un consejo de examinadores. La primera de las tres sociedades en establecer la denominación de Contador Autorizado o *Chartered Accountant*¹⁰ fue la sociedad de contadores de Edimburgo, a la que después le siguieron las otras dos sociedades. Se estableció la sigla C.A y se transmitió al público la idea de que el *Chartered Accountant* debía ser entendido como un Contador Profesional, distinguién-

10 Se optó por dicha denominación porque la palabra *charter* se refiere a autorización, cédula, carta. Se entendía que por una autorización oficial se había permitido la constitución de la sociedad (Edwards, 1979a).

dolo de otros profesionales (Edwards, 1979a). El interés primario de las sociedades era el de establecer normas educativas para la profesión y el de asegurar los criterios para el ingreso de nuevos miembros.

En Inglaterra la primera sociedad de contadores fue *The incorporated society of Liverpool Accountants*, organizada en 1870. Ese mismo año se constituyó también el Instituto de Contadores de Londres; en 1871 surgió el Instituto de Contadores de Manchester y el Instituto de Contadores de Sheffield se constituyó en 1877.

En 1880 se autorizó la incorporación de todas las sociedades existentes en un solo grupo denominado Instituto de Contadores Autorizados de Inglaterra y Gales -*The Institute of Chartered Accountants in England and Wales*- ICAEW (Noguchi & Edwards, 2008). Este Instituto tenía dos tipos de miembros, según se muestra en la tabla 1.

Tabla 1
Tipos de miembros del ICAEW

CATEGORÍA	SIGLA USADA	REQUISITOS PARA LA CATEGORÍA
Fellow*	F.C.A	Práctica continua como contador público durante un periodo de 5 años
Associate	A.C.A	Práctica de la contabilidad durante 3 años como contador público o cinco (5) como empleado público

* De acuerdo con el Diccionario de Oxford, fellow traduce en este caso miembro de una sociedad científica, de conocimiento o de un campo o disciplina específicos.

Fuente: Elaboración propia a partir de Edwards (1979a)

Las visitas de los contadores británicos a los Estados Unidos se dieron con anterioridad al siglo XIX, debido a que Gran Bretaña tenía varias inversiones en las colonias americanas que requerían ser controladas. No obstante, estas se acrecentaron con posterioridad a la revolución industrial debido a las enormes cantidades de capital británico invertido en los Estados Unidos (Barfitt, 2007).

3. Llegada de los contadores británicos a los Estados Unidos: creación de las firmas de contadores

De acuerdo con Lee (2006), el primer contador profesional -o *Chartered Accountant*- escocés que llegó a los Estados Unidos como residente fue Eric Mackay Noble, quien en 1875 fue enviado desde Edimburgo hasta Nueva York y de allí partió inmediatamente hacia Washington donde se desempeñó como contador hasta su muerte en 1892. Sin embargo, otros contadores inmigrantes no cualificados ya habían llegado en tiempos cercanos a los de Mackay. Al menos 17 contadores inmigrantes británicos se encontraban

como residentes en los Estados Unidos en 1879, quienes sirvieron como maestros de los contadores locales o fundaron firmas profesionales en contabilidad (Lee T. A., 1995; Lee T. A., 2009). Una de estas primeras firmas establecidas en Nueva York fue "V V" -Veysey and Veysey- originada en 1866 por los inmigrantes británicos William Henry Veysey y Walter Hugh Peyton Veysey, que en 1880 alcanzaría el liderazgo del ejercicio profesional, aunque años después desaparecería (Grant, 1995).

Otra firma fundada por inmigrantes no cualificados fue JYC constituida por James Yalden en 1870, también en Nueva York. Yalden sería más adelante uno de los presidentes de la Asociación Americana de Contadores Públicos en Estados Unidos.

Estas primeras firmas -antes del fenómeno de la migración británica-, ejercían labores sin personal cualificado pero con amplia experiencia en asuntos prácticos comerciales, desempeñando en general labores de teneduría de libros (Masters, 1915; Lee T. A., 2001). Más adelante, hacia la década de 1870 se dan cambios económicos relacionados con la expansión de la población, un aumento de la industria acompañado de un declive en la agricultura y un rápido desarrollo de la economía norteamericana (Lee T. A., 1995). Con ello se abrió el camino para la inversión británica y en consecuencia muchos contadores ingleses y escoceses se convirtieron en visitantes frecuentes para realizar el control de las inversiones de sus clientes, principalmente en los ferrocarriles y las cervecerías (Chatfield, 1977; Barfitt, 2007; Lee, 2001).

De esta manera, al observar el desarrollo económico del país y la creciente demanda de contadores, muchos de ellos decidieron quedarse para establecerse definitivamente y asociarse para formar las firmas predecesoras de las actuales *Big Four* (Lee T. A., 2001). Autores como Edwards (1954) sugieren que los contadores inmigrantes decidieron asociarse en un intento de imitación de otras profesiones como el derecho o la medicina, y tratando de asemejarse a lo acontecido con la profesión contable en el Reino Unido.

El auge de la constitución de firmas en Estados Unidos por parte de los inmigrantes se dio en la tercera mitad del siglo XIX. Algunas de ellas fueron Barrow, Wade & Guthrie fundada en 1883 como la agencia americana de Thomas, Wade & Guthrie (TWG) de Londres y Manchester; Arthur Young and Company (AYC) fue fundada en 1894 como Stuart and Young y ahora es parte de Ernst & Young; Deloitte, Dever & Griffiths (DDG) se estableció con una oficina en Nueva York en 1889 y ahora es parte de Deloitte and Touche.

En 1890 se constituyó una oficina de Price Waterhouse and Company (PWC), también en Nueva York, agente de la británica PWC, que inició sus labores bajo la guía de Lewin Davis Jones quien fue elegido para coordinar la rama americana de la firma debido a sus años de servicio con PWC en

Londres (Grayson & McDermott, 1993). Posteriormente, en 1891 se incorporaría a la firma el contador William James Caesar, con gran experiencia en asuntos contables en los Estados Unidos. Por ello, entre otras razones, en 1897 la firma cambió su denominación a Jones, Caesar and Company aprovechando su trayectoria. También en 1897 se fundó Marwick, Mitchell and Company, que luego cambiaría su nombre a KPMG¹¹ (Grayson & McDermott, 1993; Lee T. A., 2001).

El trabajo desempeñado por los contadores cualificados en estas firmas iba más allá de la simple teneduría de libros. Muchos auditaron o certificaron los reportes financieros de las grandes compañías para sus accionistas y se encargaron de asesorarlas en diversas situaciones (Anyon, 1925).

En el lapso 1880-1890 los contadores inmigrantes jugaron papel trascendental en la consolidación de la Contaduría Pública estadounidense. De hecho, fueron estos inmigrantes quienes hicieron los primeros esfuerzos por organizar la profesión. Como ejemplo de lo dicho, Guthrie (de Barrow, Wade & Guthrie) fue invitado como asesor para la creación de la que sería la Asociación Americana de Contadores Públicos (Lee T. A., 2001), Anyon, otro socio de Barrow, Wade & Guthrie hizo parte del primer consejo de la Asociación Americana de Contadores Públicos como Secretario (Anyon, 1925), Nicholas Kelley miembro de Veysey and Veysey hizo parte del Instituto de Contadores de Nueva York y William Henry Brook, miembro de JYC fue el presidente de la Sociedad de Contadores Públicos Certificados del estado de Missouri en 1908 (Lee T. A., 2001).

En la década del 90 de 1800, muchas de las firmas mencionadas se expandieron para ofrecer servicios cada vez más complejos ocupando otros contadores británicos y muchos de los contadores locales que recibieron instrucción. Por otro lado, la firma JYC terminó sus servicios durante tal década cediendo el paso a la consolidación de las que serían las *Big Eight*, que luego tras grandes fusiones llegarían a ser seis¹²(Lee T. A., 2001; Sullivan, 2002).

A comienzos del siglo XX, el surgimiento del capitalismo financiero implicó la definitiva separación de la propiedad y el control y, por tanto, dio un impulso al desarrollo de la profesión contable (Previts & Merino, 1998). El advenimiento de las guerras mundiales también involucró una labor importante de las firmas de contadores de la época. Arthur Young & Co, por ejemplo, tuvo un papel destacado en la investigación de las empresas propiedad de países enemigos (Wooton & Wolk, 1992).

Adicionalmente, en 1909 con la iniciativa de establecer el impuesto sobre ingresos, las compañías requerían sistemas contables robustos que les per-

11 Obedece a sus fundadores K= Klynveld, P=Peat, M= Marwick, y G= Goerdeler.

12 Más adelante tras otros movimientos y con el escándalo Enron permanecieron solo cuatro (4), conocidas actualmente como las Big Four: PWC, KPMG, Deloitte and Touche y Ernst & Young.

mitieran conocer sus ingresos y sus gastos, y para dicha tarea recurrieron a sus firmas auditoras (Lee T. A., 2001); situación que se afianzó con el impuesto a las ganancias excedentes de 1917. Una de las primeras firmas en ofrecer servicios de impuestos fue Arthur Anderson & Co, fundada por el profesor Arthur Andersen de la Universidad de Northwestern (Wooton & Wolk, 1992; Previts & Merino, 1998).

En la década de 1920 las *Big Eight* crecieron, en gran parte, debido a la apertura de la línea de negocios basada en la asesoría -o *advisory*-. De acuerdo con Wooton & Wolk (1992), en adición al servicio tradicional de auditoría las firmas comenzaron a transitar hacia la preparación de impuestos y la implementación de sistemas contables necesarios para la generación de la información útil que coadyuvara en su determinación.

Además se crearon nuevas divisiones, como las de servicios, donde las firmas se enfocaban en asistir a los gerentes y analizar la operación de toda la organización, estudiando la estructura organizacional, la delegación de responsabilidades, el departamento de gestión humana y otras áreas (Wooton & Wolk, 1992).

Luego, con la gran depresión cesó la demanda por muchos de los servicios ofrecidos por estas firmas. Paradójicamente este mismo episodio pocos años después contribuyó a su crecimiento definitivo. Con el *crash* del 29 y la quiebra de muchas empresas, aunado al descubrimiento del fraude de la empresa *Kreuger and Toll*, listada en la bolsa de Nueva York, esta entidad anunció en 1933 la necesidad de que todas las compañías inscritas contaran con una auditoría certificada de sus estados financieros y estipuló que tal auditoría debía ser ejecutada por un contador público certificado independiente (Wooton & Wolk, 1992; Sullivan, 2002). Un escenario similar se dio en 1934 con la *Securities Act* que exigió a las compañías vigiladas por la *Security and Exchange Commission* (SEC) certificar sus estados financieros por un contador independiente, lo que le otorgó una responsabilidad legal a la profesión contable y por tanto, generó mayores oportunidades y negocios para las grandes firmas de contadores.

En las siguientes décadas la expansión de las firmas estuvo determinada por el crecimiento e internacionalización de sus clientes lo que demandó cada vez más personal y oficinas en todo el globo. Con ello, muchas de las firmas locales fueron absorbidas con el propósito de responder a tales demandas, debido a que los contadores locales conocían las prácticas de los nuevos contextos. El constante crecimiento de estas les otorgó un estatus de poder en los servicios contables y frente a los reguladores.

Fue solo hacia mediados de la década del 70 de 1900 que se inició el cuestionamiento a la posible dominación de las *Big Eight* sobre los servicios contables. En 1976 se publicó un estudio titulado *The Accounting Establis-*

hment realizado por el personal del subcomité de reportes, contabilidad y gestión del comité de operaciones del gobierno de los Estados Unidos que criticaba a las firmas referidas, por considerar que estas manejaban el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados y que ejercían una influencia significativa sobre el Consejo de Estándares Financieros de Contabilidad (Wooton & Wolk, 1992). En tal década también se da un aumento significativo de la proporción de mujeres en la profesión y las firmas pronto empiezan a trabajar en reclutarlas y mantenerlas en su staff.

A finales de los años 80 del siglo XX se dieron las fusiones más importantes de las firmas de contadores: en 1987 Peat Marwick and KMG Main Hurdman se unieron para formar KPMG, en 1989 Ernst & Whinney y Arthur Young se fusionaron para formar Ernst & Young, y en este mismo año Deloitte, Haskins & Sells y Touche Ross se unifican en Deloitte and Touche (The New York Times, 1989; Brewster, 2003).

En la década de los 90 del siglo XX las firmas se centraron más en servir como asesores de confianza de sus clientes. Por esta razón en esta década un nuevo cuestionamiento se sumó al actuar de las mismas: se prestaban paralelamente servicios de auditoría y consultoría en la misma organización lo que facilitó el colapso financiero de muchas compañías. A raíz de ello se generaron estándares de auditoría que incrementaran la responsabilidad del auditor en descubrir fraudes, para “disminuir el gap de expectativas” entre la apreciación del público y de los profesionales sobre las responsabilidades que atañen al auditor (Wooton & Wolk, 1992).

Años después, las bancarrotas de Enron y WorldCom sometieron al escarnio público a la profesión contable y centraron las críticas en las grandes firmas de auditoría, especialmente sobre Arthur Andersen, una de las *Big Five* del momento¹³ y quien era la firma auditora de ambas compañías. Luego de que fuera encontrada culpable de obstrucción a la justicia, la firma desapareció dejando finalmente a las *Big Four* actuales (Holtzman, 2004).

4. Las organizaciones profesionales

Una de las organizaciones de la profesión contable con mayor reconocimiento actual en Estados Unidos es el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) constituido oficialmente como tal en 1957. No obstante la historia de este organismo se remonta a 1882 con la creación del Instituto de Contadores y Tenedores de Libros de Nueva York- “*Institute of Accountants and Book-keepers of the City of New York*” que reunió contadores, tenedores de libros y hombres de negocios interesados en los asuntos contables (Flescher, Miranti, & Previts, 1996).

¹³ Para ese momento las Big Five eran: PriceWaterhouse Coopers, KPMG, Ernst & Young, Deloitte and Touche y Arthur Andersen.

No hay muchos documentos que informen acerca de los aportes del instituto puesto que estos fueron opacados por los logros de la Asociación Americana de Contadores Públicos (Romeo & Kyj, 1998). Empero, esta organización constituye un punto de referencia importante en la evolución de la Contaduría Pública americana. Puede decirse, de acuerdo con Loeb & Miranti (2004), que el Instituto obtuvo gran parte de sus logros en el periodo anterior a la legislación de la profesión que se daría en 1896 y tal como lo afirman Romeo & Kyj (1997; 1998), la creación del instituto fue el primer intento de organización de la profesión contable en Estados Unidos.

El Instituto tuvo como algunos de sus fundadores a los editores del primer periódico contable creado en los Estados Unidos “*The book-keeper*” publicado por primera vez en 1880. Selden Hopkins, su editor principal anunció con anterioridad al establecimiento del Instituto una convocatoria para aquellos que quisieran aportar nombres para la nueva asociación que se crearía y para aquellos que tuvieran la disponibilidad de unirse (Romeo & Kyj, 1998).

La organización fue formalmente incorporada el 28 de julio de 1882 y tenía como uno de sus objetivos primordiales la educación y el avance del conocimiento contable, para el efecto se constituyó con varios comités, dentro de los cuales se incluyó el comité de lectura y fomento de la educación de la que fue llamada la “ciencia de las cuentas” (Romeo & Kyj, 1998). Incluso, varios de los fundadores del instituto posteriormente se convirtieron en profesores de la Escuela de Comercio de la Universidad de Nueva York, tales como Charles Sprague, Joseph Hardcastle y Anson Kittredg.

En cuanto a la membresía, este instituto estipuló que el aplicante debía contar con experiencia práctica como tenedor de libros o contar con un cargo que requiriera el entendimiento de la contabilidad y que debía aprobar un examen donde se evaluaba su conocimiento de las cuentas y su integridad moral (Romeo & Kyj, 1997; Romeo & Kyj, 1998).

En 1886 el instituto cambió su nombre a “Instituto de Contadores” -IA¹⁴- y para “aumentar el prestigio de la profesión” (Romeo & Kyj, 1998, pág. 40) fijó los tipos de membresías, divididas en tres (3) clases que enfatizaran las etapas de las competencias que un contador debía adquirir. Los tipos de membresías del *Institute of Accountants* se detallan en la tabla 2.

Igualmente, en 1886 fue creada la Asociación Americana de Contadores Públicos –AAPA¹⁵- (predecesora directa del Instituto Americano de Contadores) “por una élite de *Chartered Accountants* y practicantes locales que admiraban las tradiciones de sus colegas británicos” (Miranti, 1996, pág. 14) y que procuraban establecer una organización nacional de la profesión

14 Institute of Accountants

15 American Association of Public Accountants

debido a que para el momento varios factores habían impedido el reconocimiento oficial de la misma y no se había configurado aún un cuerpo institucional que reuniera gran parte de los contadores que ejercían en el país. Dentro de tales factores pueden incluirse la falta de reconocimiento de la profesión por muchos líderes de gobierno, y la falta de agencias federales que regularan la economía de la sociedad americana (Miranti, 1990). Pronto el Instituto de Contadores y la Asociación Americana de Contadores Públicos -una vez incorporada a las leyes del Estado de Nueva York en 1887 (Edwards, 1954)- empezaría a rivalizar por el liderazgo de la profesión, aunque con enfoques distintos.

Tabla 2
Categorías de los miembros del IA

CLASE	DENOMINACIÓN DE LA MEMBRESÍA	SIGLA USADA	REQUISITOS
Clase A	Fellows	F.I.A. (Fellow of the Institute of Accountants)	Aportar las credenciales de experiencia como contadores o tenedores de libros
Clase B	Certified Accountants	C.A.	Aportar las credenciales de experiencia como contadores o tenedores de libros y aprobar el examen
Clase C	Associates	--	Haber sido Contador Certificado por al menos un año y haber aprobado el examen propuesto por la junta de miembros

Fuente: Adaptado de Romeo & Kyj (1998)

La Asociación se fundamentó en un interés de organización nacional sobre la base de la agremiación de contadores de altísimo nivel, lo que la diferenciaría de otras organizaciones pequeñas en cada estado porque estas agrupaban contadores de bajo nivel o tenedores de libros. Incluso, siendo los miembros fundadores contadores británicos, se propendía por la continuación del legado de las asociaciones británicas mediante las cuales la profesión contable obtuvo su estatus y otorgó a los contadores mayores reconocimientos e ingresos, lo que sólo ocurrió luego de que dichas organizaciones se fusionaron en el ICAEW (Miranti, 1990).

El posterior prestigio de la AAPA fue secundado por su perfil. Los principales bancos inversionistas como J.P. Morgan and Company, J. and W. Seligman y Kuhn Loeb and Company preferían los contadores profesionales provenientes de la AAPA para auditar sus estados financieros (Miranti, 1990). Además, la AAPA fue la primera organización en establecer estándares para la práctica contable. Barfitt (2007) menciona que el primer estándar emitido por la asociación se dio en 1894 como una resolución que especificaba la presentación de la hoja de balance. En cuanto a la categoría de sus miembros, los estatutos de la asociación fijaron dos clases: *Fellows* y *Associates*, tal y como se observa en la tabla 3.

Tabla 3
Categorías de los miembros de la Asociación
Americana de Contadores Públicos

CATEGORÍA DE MIEMBROS	SIGLA USADA	REQUISITOS
Fellows	F.A.A	Haber sido uno de los fundadores originales de la asociación o haber ejercido como contadores públicos continuamente por tres años antes de su admisión a la asociación
Associates	A.A.A	Haber aprobado un examen provisto para la categoría.

Fuente: Adaptado de Edwards (1954)

En los años 90 del siglo XIX ambas organizaciones –el instituto y la asociación- entraron en conflicto por el reconocimiento legal de la profesión contable en Estados Unidos. El Instituto de Contadores fue el primero en enviar un borrador de ley a la legislatura de Nueva York en 1895 pero fue rechazado por el senado. Al mismo tiempo la AAPA estaba gestionando su proyecto de ley y decidió reunirse con el IA para llegar a un acuerdo. El proyecto nacionalista del IA fue elegido con una modificación: se permitía certificarse como Contadores Públicos (CPA¹⁶) a aquellos individuos que planearan convertirse en ciudadanos estadounidenses (Flescher, Miranti, & Previts, 1996), lo que favorecía a los británicos que residían allí en la época.

El reconocimiento legal de la Contaduría en Nueva York otorgado en 1896, hizo que un año después se creara la Sociedad Nacional de Contadores Públicos Certificados que propendía por la agremiación de todos aquellos contadores que ostentaran una certificación de la Universidad del estado de Nueva York y por el intercambio de conocimientos en la profesión a través de lecturas (Edwards, 1955). En 1899 esta sociedad se fusionó con la AAPA.

Más tarde, en 1902 se da la creación de la Federación de Sociedades de Contadores Públicos, tras una reunión sostenida en Illinois en la cual se instó a la unión de todas las organizaciones profesionales creadas hasta el momento, por cuanto algunas de ellas no se sentían representadas por la AAPA, gobernada y establecida en Nueva York (Edwards, 1955). Dicha federación organizó el primer congreso internacional de Contadores Profesionales en St. Louis, Missouri.

En 1904, la Federación y la Asociación iniciaron conversaciones para precipitar una fusión entre ambas. Esto, en atención a que era claro que para ese momento el reconocimiento de la profesión sólo había sido posible para siete estados, lo que denotaba la necesidad de una organización que agremiara a todos los contadores del país, y que presionara por una regulación nacional.

16 Certified Public Accountant- Contador Público Certificado

En 1905 el objetivo se cumplió y la Federación y la AAPA se unieron conservando el nombre de esta última. La nueva asociación no pretendió suplantar las leyes estatales de la profesión existentes en ese momento pero procuró establecer un complemento entre las leyes de cada estado y las sociedades profesionales (Miranti, 1990; Flescher, Miranti, & Previts, 1996). Tras esta fusión, la publicación *The Journal of Accountancy* fue cedida por la Sociedad de Contadores Públicos Certificados de Illinois a la AAPA y posteriormente se convertiría en una de las revistas académicas de mayor renombre gracias a sus amplias discusiones en cuestiones éticas y técnicas (Miranti, 1990).

Siguiendo a Edwards (1955), la agremiación de las sociedades fue un intento de nacionalizar la profesión mediante la centralización de las funciones en la asociación. En los años siguientes a esta fusión la Asociación reflejó un interés prioritario en la educación contable y muchos de sus miembros contribuyeron con sus servicios como instructores.

Flescher, Miranti, & Previts (1996) mencionan que poco tiempo después a la fusión fue evidente que la Asociación no tendría la autoridad para obligar la adopción de reglamentaciones sobre la profesión, ni en los estados individualmente considerados, ni tampoco en el ámbito nacional¹⁷. Así que en 1916 la AAPA fue reorganizada bajo la denominación de Instituto Americano de Contadores –AIA¹⁸- eliminando el nexo que existía entre organizaciones nacionales y estatales y creando su propio examen de certificación. Este examen fue puesto a disposición de los estados que lo quisieran aplicar.

En 1921, la Sociedad Americana de Contadores Públicos Certificados –ASCPA¹⁹- fue oficialmente reconocida en Washington y fundada por un grupo de practicantes en su mayoría de los estados del medio oeste, como rama disidente del AIA (Flescher, Miranti, & Previts, 1996; Previts & Merino, 1998; Doron, 2011). Varias razones motivaron la creación de esta organización dentro de las que Barfitt (2007) menciona como la más importante, la necesidad de constituir una organización que protegiera la certificación y agrupara exclusivamente a los contadores públicos que contaran con ella. Lo anterior debido a que en tal momento el Instituto seguía aceptando como miembros a contadores sin certificación (Edwards, 1958).

Para la aceptación de la membresía en la sociedad solamente se requería contar con la certificación profesional de cualquier estado. Además, cada estado tenía el derecho de elegir un representante por cada 50 miembros

17 Previts & Merino aseguran que uno de los factores que operaron en la dificultad de establecer reglamentaciones profesionales fue la falta de uniformidad de la legislación de cada estado frente a los CPA (1998).

18 American Institute of Accountants

19 American Society of Certified Public Accountants

y los estados con menos de 50 integrantes elegían al menos un representante (Edwards, 1958).

Centrándose en un interés académico, la sociedad promovió la incorporación de profesores en su membresía y como respuesta en 1924 el AIA empezó a hacer lo mismo. Tras la fuerza que empezó a tomar la sociedad y a partir del *crash* del 29 se iniciaron acercamientos entre las dos organizaciones para una posible fusión en la búsqueda de la unión de los contadores (Flescher, Miranti, & Previts, 1996). Con este acercamiento, la SEC otorgó al instituto un estatus mayor al nombrarlo emisor de estándares contables y de auditoría; y de acuerdo con Flescher, Miranti & Previts (1996), a partir de la segunda guerra mundial la profesión contable pasó del conflicto al consenso. El Instituto creó para el propósito encomendado por la SEC el Comité de Pronunciamientos Contables –CAP²⁰- (Flescher, Miranti, & Previts, 1996; Ramírez & Suárez, 2008).

El Instituto Americano de Contadores cambió su nombre en 1957 al de “Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados” –AICPA²¹- y desde la década del 50 de los años 1900 se enfocó directamente en la contabilidad financiera y en mejorar la investigación contable como forma de establecer estándares contables, lo que conllevó a la creación del Consejo de Principios Contables en 1959 –APB²²- en cuyas decisiones cada una de las *Big Eight* tenían derecho a ejercer un voto (Flescher, Miranti, & Previts, 1996; Zeff, 2003; AICPA, s.f.). Un resumen de los orígenes del AICPA se visualiza más adelante en el gráfico 1.

Después, el AICPA dispuso la creación de dos comités exploratorios, uno de ellos liderado por Robert Trueblood se encargó de la revisión de los objetivos de los estados financieros, y en 1973 emitió un reporte conocido como el Reporte Trueblood (Edwards & Shildneck, 1987). Dicho reporte expuso la orientación de la información financiera hacia el usuario externo, situándose en el paradigma de la utilidad para la toma de decisiones (Edwards & Shildneck, 1987; Ramírez & Suárez, 2008).

El otro comité dirigido por Francis Wheat “sería el encargado de estudiar una mejor forma de establecer principios contables” (Zeff, 2003, pág. 198) y como resultado propuso la creación del Consejo de Estándares de Contabilidad Financiera –FASB²³- que en 1973 sustituyó al APB (Miranti, 1996; Zeff, 2003; Barfitt, 2007).

20 Committee on Accounting Procedures

21 American Institute of Certified Public Accountants

22 Accounting Principles Board.

23 Financial Accounting Standards Board

El Consejo, según Zeff (2003), sería un cuerpo independiente del AICPA al que se le transferiría la autoridad de la emisión de estándares de contabilidad. Tal autoridad fue debidamente reconocida por la *Security and Exchange Commission* en su *Financial Reporting Release No. 1, Section 101*, y reafirmada en abril de 2003 (FASB, s.f.). Los miembros del FASB deberían tener una dedicación de tiempo completo, ser soportados por personal de investigación y dentro de su estructura contarían con una fundación (FAF- Financial Accounting Foundation), un consejo asesor (el *Financial Accounting Standards Advisory Council -FASAC*) y el Consejo de Estándares de Contabilidad Gubernamental (*GASB-Governmental Accounting Standards Board*) (Zeff, 2003; FASB, s.f.).

La transferencia de autoridad a una institución diferente al AICPA pudo haber marginado a las grandes firmas de auditoría del centro de su participación en el establecimiento de estándares, como lo venían haciendo con el APB. No obstante, los estatutos de la FAF señalaron que cuatro (4) de los siete (7) miembros debían ser CPA's con gran experiencia en la práctica pública.

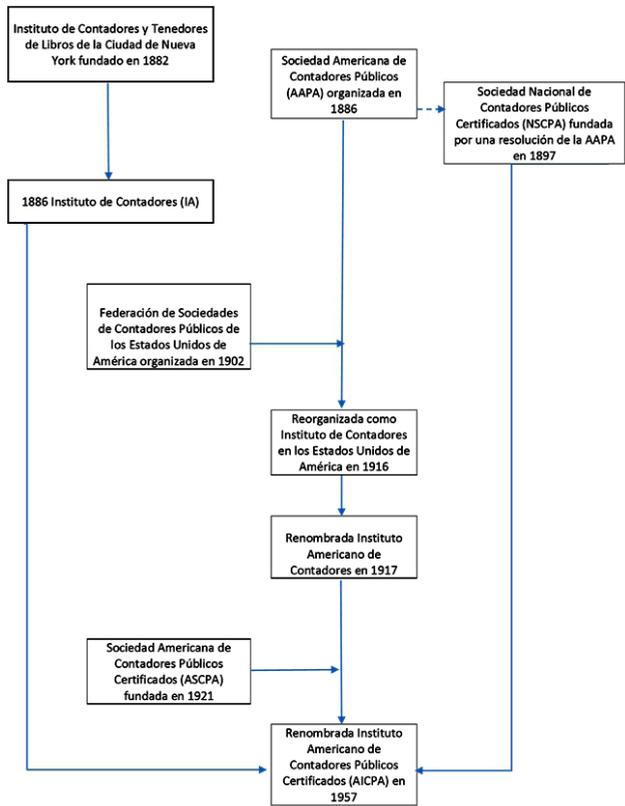


Figura 1. Orígenes del AICPA. Fuente: Loeb & Miranti (2004)

Ante los desacuerdos generados por la marginación del control de las firmas sobre la regulación, en 1977 el instituto realizó una reforma que instauró una división para firmas de contadores. De igual forma se instaló una Junta de Vigilancia Pública –POB²⁴- (Zeff, 2003).

5. La regulación contable en Estados Unidos

Si bien la regulación contable estadounidense tuvo un desarrollo amplio a partir de la gran depresión, ya que antes de ello los contadores americanos no contaban con un código legal uniforme que los guiara y en consecuencia actuaban desde un sentido práctico que se fundamentaba en los conceptos (Chatfield, A history of accounting thought, 1977; Sunder, 2010), autores como Tua Pereda (1985) sugieren que anterior a dicho episodio se registraron manifestaciones regulatorias relevantes.

Podría decirse que el tema de la regulación contable tiene sus raíces en el primer reconocimiento legal de la profesión que se otorgó en 1896 en Nueva York (Wilkinson, 1910; Glover, 1926), mediante la cual se especificó la designación del Contador Público Certificado C.P.A., que según Carey (1969) marcaría el inicio de una profesión contable acreditada en los Estados Unidos. Después, otros estados aprobaron legislaciones similares para reconocer la profesión. Las fechas de aprobación de tales leyes se encuentran en la tabla 4.

Tabla 4
Fechas de reconocimiento legal de la profesión en Estados Unidos

AÑO	ESTADOS QUE RECONOCEN AL C.P.A.	AÑO	ESTADOS QUE RECONOCEN AL C.P.A.
1896	New York	1914	Nevada, North Dakota
1899	Pennsylvania	1915	Kansas, South Carolina, Texas
1900	Maryland	1916	Arkansas, Indiana, Iowa, Kentucky
1901	California	1917	Idaho, New Hampshire
1903	Illinois, Washington	1918	South Dakota
1904	New Jersey	1919	Alabama, Arizona
1906	Florida, Michigan, Rhode Island, Utah	1920	Mississippi
1907	Colorado	1921	New México
1908	Connecticut, Georgia, Ohio	1923	District of Columbia, Hawaii
1909	Louisiana, Missouri, Montana, Nebraska	1927	Puerto Rico
1910	Massachusetts, Minnesota, Virginia	1937	Alaska
1911	West Virginia, Wyoming	1942	Virgin Islands
1913	Delaware, Maine, North Carolina, Orgeon, Tennessee, Vermont, Wisconsin	1967	Guam

Fuente: Barfitt (2007)

24 Public Oversight Board

La siguiente manifestación regulatoria se dio con la resolución emitida por la AAPA en 1894 sobre la presentación del balance, con una diferenciación de partidas según su liquidez y exigibilidad (Tua Pereda, 1985). Pocos años después, la Comisión Federal de Comercio –*Federal Trade Commission*– generaría, en conjunto con la AAPA, un comité para promulgar un programa de procedimientos de auditoría que pudiera ser aplicado por el Consejo de la Reserva Federal –*Federal Reserve Board*–. Este programa fue emitido en el *Journal of Accountancy* de 1917 bajo el título “*Uniform Accounting –A Tentative Proposal Submitted by The Federal Reserve Board*”²⁵ (Moonitz, 1970) y se constituyó en la primera guía de autoridad sobre procedimientos contables emitida en los Estados Unidos (Stewart, 1938; Moonitz, 1970; Zeff, 2003).

Ese mismo año el AIA instauró un comité especial de procedimientos –*Special Committee on Procedure*– que daría recomendaciones acerca del polémico tema de la inclusión de los intereses financieros en el costo de producción (Zeff, 1984). Tras la recomendación negativa del comité de capitalizar los intereses, el AIA inició una serie de publicaciones sobre diversas cuestiones, denominadas *Special Bulletins*, que de acuerdo con Tua (1985) se pueden considerar las primeras normas escritas de importancia en el país norteamericano.

A pesar de dichos antecedentes regulatorios, en los años 20 del siglo XX no existían documentos legales o con una autoridad similar sobre los procedimientos contables, lo que en términos estrictos significaba que no existía regulación propiamente dicha. Siguiendo a Sunder (2010) antes del *crash* de 1929 la profesión contable era desarrollada desde la perspectiva de las normas sociales y a través del profundo debate de las prácticas que debían aplicarse. En tales debates las revistas profesionales jugaron un rol indispensable; *The journal of accountancy* y *The CPA journal* servían como foros de participación activos para los contadores (Sunder, 2010).

Los años 20 vieron un rápido crecimiento del mercado de valores. En dicho lapso, había al menos 29 bolsas de valores, de las cuales la New York Stock Exchange (NYSE) fue la más grande. Krooss & Gilbert, citados en Barfitt (2007) aseguran que en 1929 se dio un incremento inusual de la actividad accionaria llegando a exceder 1.1 billones de acciones transadas, record que solamente sería superado en 1963.

Luego de la gran depresión, la confianza hacia los mercados y hacia la contabilidad se quebró. Con ello, la *New York Stock Exchange Commission* acudió al AIA para fijar las políticas necesarias sobre los estados financieros de las compañías listadas, y este creó un comité, liderado por George O’

25 En 1918 el título del boletín cambiaría “Approved Methods for the Preparation of Balance Sheets Statements –A tentative Proposal-” y en 1929 el Consejo de la Reserva Federal lo revisó y lo volvió a publicar bajo el nombre de “verification of Financial Statements” (Edwards, 1979b)

May, miembro de PriceWaterhouse and Company, que propuso un conjunto de cinco principios de contabilidad generalmente aceptados. Dichos principios más uno (para un total de seis) fueron aprobados en 1934 junto a un estándar para el auditor (Zeff, 2003).

En 1933 la NYSE exigió a las compañías auditar sus estados financieros como requisito para listarse en Bolsa y poco tiempo después se aprobó la *Securities Act* o Ley de Títulos Valores que reconoció legalmente al Contador Público Certificado (Stewart, 1938; Edwards, 1956b).

En 1934 se creó oficialmente la Comisión de Títulos Valores e Intercambios -*Security and Exchange Commission*-. Esta entidad tendría absoluta autoridad en materias contables por lo que la sección 13b de la ley de 1934 estipuló que la SEC podría prescribir los detalles que debían ser mostrados en el balance y los métodos que debían ser aplicados en la preparación de los reportes, en la valuación de activos y pasivos; y en la determinación de la depreciación, entre otros asuntos (Benson, 2003).

Igualmente, la ley *Securities Exchange Act* de 1934 determinó que se emitieran anualmente estados financieros destinados a los accionistas y que los mismos fueran auditados por un C.P.A. independiente. Paralelamente, según Barfitt (2007), se dio un sentimiento de temor en los contadores de la época en razón a la incertidumbre sobre el tipo de reglas que la SEC crearía para alcanzar la uniformidad. Tal sentimiento fue superado cuando a través de una serie de reuniones se determinó que la emisión de estándares se dejaría en manos de la profesión contable (Previts & Merino, 1998).

Con la delegación de dicha autoridad en el AICPA, este instituyó el comité sobre los procedimientos contables (CAP) que expidió 51 boletines de investigación contable -ARB²⁶- hasta su disolución en 1959.

Estos boletines se enfocaban más en recomendar que en demandar prácticas específicas y permitían los tratamientos contables alternativos. Tal situación llevó a que la SEC criticara el CAP argumentando falta de progreso en la generación de reglas y en consecuencia, este comité fue reemplazado por el APB que a su vez emitiría 43 opiniones y 4 declaraciones (Benson, 2003).

Con la creación de FASB en 1973, encargado de emitir los principios de contabilidad generalmente aceptados o GAAP²⁷, se dio un mandato de reducir los métodos alternativos por lo que este organismo emitió inicialmente seis declaraciones de conceptos contables (SAC²⁸) con el propósito de

26 Accounting Research Bulletins

27 General Accounting Accepted Principles

28 Statements of Accounting Concepts

ofrecer un marco que fundamentara sus estándares de contabilidad financiera –FAS²⁹–, poniendo al inversionista y al acreedor como los usuarios primordiales (Werbin, 2012). Dichos estándares además empezaron a ser acompañados por interpretaciones y guías de implementación (Benson, 2003). Por esta razón se ha planteado que el enfoque del FASB es basado en reglas³⁰ (Zeff, 2003; Sunder, 2010).

La relación del FASB con el IASC³¹ era informal hasta 1988 cuando el FASB ingresó al grupo consultivo del comité permanente del IASC con oportunidad de participación de un representante sin derecho a voto.

Ese mismo año tras los escándalos ocurridos por Enron, WorldCom y otras compañías, el congreso legisló una reforma contable que estaba orientada hacia la protección del inversionista. Esta ley fue denominada *Sarbanes Oxley*. Además el congreso exigió a la SEC un estudio sobre la conveniencia de transitar hacia un sistema contable basado en principios, lo que fue entendido como un sistema contable basado en IFRS³². Acorde a esto en 2002, un año después de la creación del IASB³³ en el 2001, se da un acuerdo de convergencia entre ambas organizaciones, conocido como el acuerdo Norwalk de 2002 en el que ambos organismos se comprometían a generar un conjunto de normas de aceptación general a nivel global (Fosbre, Kraft, & Fosbre, 2009). A la fecha no se ha dado un cuerpo único de normas entre ambos modelos.

6. Educación y certificación contable

Una de las preocupaciones constantes de las primeras organizaciones contables tuvo que ver con el tema de la educación y la investigación como medio de avance de la profesión y de la regulación contable. Tal como menciona Sterrett citado en Previts & Merino (1998, pág. 197) “la educación debe estar en la base y alrededor de toda legislación y organización”. A pesar de ello, solamente hasta el reconocimiento legal de la profesión fue posible desarrollar un programa de educación contable acorde a las necesidades de la misma y a comienzos del siglo XX muy pocas personas podían acceder a educación formal, incluso de secundaria, por lo que se

29 Financial Accounting Standards

30 Sunder difiere de esta consideración. Para Sunder la división entre reglas (enfoque del FASB) y principios (enfoque del IASB) es inexistente y en cambio, lo que se tiene es un punto de evolución diferente del FASB respecto al IASB donde el primero, con mayor avance de regulación ha tenido que aumentar sus reglas y con ello, sus declaraciones, interpretaciones y guías. Para profundizar al respecto ver Sunder (2010).

31 International Accounting Standards Committee

32 International Financial Reporting Standards, emitidos por el IASB

33 International Accounting Standards Board

dejó a criterio de cada estado establecer los requisitos para la certificación profesional.

Los primeros exámenes de certificación para ingresar a la profesión tenían una orientación técnica y la mayoría de contadores de la época criticaron que se pusiera toda la confianza en un solo examen, ya que “este no era prueba de superioridad intelectual” (Cooper, citado en Previts & Merino 1998). Por ello, la educación preliminar y la experiencia se convertían en elementos indispensables de la certificación.

A medida que la educación combinada con la experiencia se convertía en un asunto importante, las universidades empezaron a ofrecer cursos de contabilidad. Aunado a ello, los primeros practicantes contables tuvieron que enfrentar el desafío de convencer a las universidades de ofrecer el programa en contabilidad, en contravía del pensamiento de la época de que solamente eran objeto de educación superior las artes y las ciencias (Previts & Merino, 1998).

De acuerdo con Previts & Merino (1998), el primer objetivo de la educación contable universitaria era entrenar a los asistentes de los practicantes contables por lo que, aunque se tenía una orientación práctica, se requería la enseñanza del pensamiento analítico. Aun así, cuando se instituyó la enseñanza universitaria de la contabilidad, los educadores transitaron hacia un enfoque meramente pragmático.

Por ello, en los años siguientes a 1910 se fijó como uno de los requerimientos esenciales, la experiencia en contabilidad, que permitiría a los profesionales entender diferentes contextos y formar adecuadamente el juicio profesional. Luego, una corriente vanguardista inició un movimiento para reconocer a la contabilidad como una ciencia que definiera axiomas y produjera resultados definitivos, pero esta se vio enfrentada por una corriente netamente pragmática que consideraba a la contabilidad como un arte (Previts & Merino, 1998).

Hacia 1982, luego de que muchas universidades habían instaurado sus programas de contaduría, se dio la acreditación de los mismos por iniciativa de la Asamblea de Escuelas Colegiadas de Negocios (Flescher, Miranti, & Previts, 1996).

Actualmente para ser CPA en Estados Unidos, se requiere además de contar con un grado universitario, tener 150 horas de estudio³⁴, aprobar un examen de certificación nacional y demostrar experiencia práctica (Booker, Daniels, & Ellis, 2013). Esta certificación otorga un estatus de reconocimiento debido a que la misma se considera una de las más reconocidas y confiables en el mundo empresarial y en razón a ello, solamente a los CPA

³⁴ En algunos estados este requerimiento varía. Ver (AICPA, 2015)

se les permite auditar estados financieros (Marrero, 2014). El organismo encargado de determinar las reglas para cada estado es el Consejo de Estados de Contaduría o *State Boards of Accountancy*. De acuerdo con el AICPA (2015) el examen de certificación consiste en cuatro secciones, a saber: Auditoría y Atestación, Ambiente de Negocios, Contabilidad Financiera y, Reportes y Regulación. Para aprobar el examen se requiere un puntaje de 75 puntos en una escala de 0 a 99. El requerimiento actual de experiencia exige, en la mayoría de los estados, 1 o 2 años de trabajo bajo la supervisión de un CPA (AICPA, 2015).

De otra parte, en cuanto a un desarrollo académico de la contabilidad podría decirse, siguiendo a Lee (1995a), que la comunidad académica contable de los Estados Unidos ha sido organizada a partir de 1916 con la fundación de la Asociación Americana de Contabilidad (AAA³⁵).

Inicialmente en 1915, un grupo de profesores de contabilidad se concentraron en Washington para crear una sociedad de educadores contables llamada *American Association of University Instructors in Accounting* (AAUIA). Más del 20% de los asistentes eran provenientes de la Universidad de Nueva York (Lawrence, Ramage, Pitts, & Kamery, 2004).

En tal organización se vinculó William Paton, un académico joven, profesor de contabilidad quien sería elegido secretario en la cuarta reunión anual de la organización. Posterior a ello, la organización decidió un cambio de enfoque hacia la investigación y en consecuencia, Paton propuso en 1921 un cambio de denominación a *American Accounting Association*, el cual fue rechazado (Lawrence, Ramage, Pitts, & Kamery, 2004).

Para 1926 la AAUIA lanzó el primer número de *The Accounting Review*, una publicación trimestral que pronto ganaría un lugar privilegiado en la literatura contable (Mattessich, 2008). Según Lawrence, Ramage, Pitts & Kamery (2004, pág. 170) “Aunque la *Revista* estaba concentrada principalmente en la teoría contable, la investigación, la educación contable y otras materias académicas, también publicaba material relacionado con problemas de la práctica contable”.

Tras la creación de la SEC, la AAUIA quiso enfocarse en la investigación sobre los principios contables, por lo que realizó una reforma a sus estatutos centrándose en la investigación en contabilidad, el desarrollo de los principios de contabilidad y de estándares; y la promoción de la contabilidad como una agencia de control económico. Finalmente, en 1936 la Asociación cambió su denominación a *American Accounting Association –AAA-* (Trump & Ball, 1969).

35 American Accounting Association

El programa de investigación de la AAA trató de recoger información sobre un grupo de principios de contabilidad de general aceptación, de manera que se generarían en primer lugar algunos principios que “pudieran adoptarse como fundamentales para lograr una contabilidad firme y sólida, y re elaborarlos, revisarlos y mejorarlos continuamente” (Storey, 1979, pág. 428). A partir de ello se generó la publicación de *A Tentative Statement of Accounting Principles* que procuró “exponer algunas de las bases sobre las cuales descansan los estados contables; no [pretendía] establecer los postulados de toda la teoría y los procedimientos contables” (AAA, 1936, pág. 187).

Durante el periodo 1939-1959 la investigación contable buscó introducir el concepto de “aceptación generalizada” para significar que la mejor norma es la más usada en la práctica. Así, cuando el emisor la publicara a través de una norma, esta se convertiría en generalizada (Cañibano & Tua Pereda, 1985).

Luego, el AICPA generó una división de investigación en 1959, de la cual saldrían los *Accounting Research Studies* de Moonitz (1961) y Sprouse & Moonitz (1963) cuyo aporte fundamental se centra en el establecimiento de postulados y principios contables, a través de un proceso lógico deductivo (Cañibano & Tua Pereda, 1985; Tua Pereda, 1985).

En los años posteriores, la orientación directa de la investigación se centraría en el paradigma de la utilidad para la toma de decisiones, que según Tua Pereda (1985), se ha erigido como el paradigma dominante en contabilidad financiera.

A modo de conclusión

La profesión contable en Estados Unidos tiene unas particularidades que dan cuenta de su desarrollo. La primera de ellas tiene que ver con la influencia que la profesión contable estadounidense ha tenido de sus maestros británicos. Es reconocido por diversos autores el aporte que los inmigrantes del siglo XIX hicieron a la contabilidad en el país norteamericano habida cuenta del proceso vivido en Escocia e Inglaterra con anterioridad a la revolución industrial.

De otra parte, el interés por la educación y la investigación contable como base de la regulación y del ejercicio profesional marca una característica identificable a lo largo de los siglos XIX a XXI. De ello dan cuenta los comités creados con propósitos específicos que se han encargado de emitir recomendaciones o informes antes de que se generaran reformas a la profesión o a los tratamientos contables. Este interés se alimenta no solo desde los claustros educativos sino también desde las organizaciones profesionales. Por esta razón, se han dado evidentes aportes de los contables estadounidenses a la teoría y la práctica contable en general.

En la misma línea, podría decirse que otra de las características importantes de la profesión contable en Estados Unidos es la amplia presencia de organizaciones profesionales, con una fuerte influencia en la regulación contable. De hecho, la agremiación nacional de contadores públicos en Estados Unidos –el AICPA- es la encargada de representar a la profesión en relación con la estandarización contable, a la vez que la defiende ante los órganos legislativos y el público en general. Una situación totalmente diferente se experimenta en Colombia, donde la mayoría de contadores no se encuentran agremiados en una organización y las existentes no cuentan con la autoridad suficiente para regular la profesión.

De la misma manera, un distintivo de la regulación en Estados Unidos es el carácter privado de misma. Actualmente el organismo emisor de normas contables es el *Financial Accounting Standards Board* –que emite los principios contables generalmente aceptados o US GAAP-, cuyo modelo ha sido conocido a nivel mundial como enfocado a las reglas, en contraposición al enfoque del IASB, enfocado en principios. Pese a los acuerdos de convergencia, a la fecha no se ha emitido normativa conjunta entre ambos entes y los debates en torno al tipo de estándares requeridos por las empresas estadounidenses se encuentra en boga.

Adicionalmente, un rasgo identificativo de la profesión contable en el país norteamericano es el requerimiento de certificación profesional dictaminado por el AICPA. De esta manera, la regulación profesional ha propendido por restringir ciertos encargos del ejercicio profesional a los contadores públicos certificados considerando que estos requieren de un nivel demostrable de habilidades y conocimientos en el campo. Tal es el caso de la ley emitida en 1934 con la creación de la SEC que estableció que las auditorías financieras a compañías listadas en bolsa solo podían ser efectuadas por CPA's independientes.

Al mismo tiempo se observa, como en otros países, una fuerte influencia de las grandes firmas que tras su expansión en el siglo XX han dominado el mercado de servicios contables y de auditoría en todo el mundo y han propiciado los mayores escándalos contables del inicio de siglo, lo que ha redundado en cambios regulatorios y cuestionamientos directos al lobby que pueden ejercer estas compañías a los reguladores contables.

Referencias

- AAA. (1936). A tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports. *Accounting Review*, 11(2), 187-191.
- Ahrens, T., & Chapman, C. (2006). Doing qualitative Weld research in management accounting: *Accounting, Organizations and Society*, 31, 819-841. doi:10.1016/j.aos.2006.03.007
- AICPA. (2015). *American Institute of CPA's*. Retrieved 07 14, 2015, from Become a CPA: <http://www.aicpa.org/BecomeACPA/GettingStarted/Pages/default.aspx>
- AICPA. (n.d.). *American Institute of CPA's*. Retrieved 06 30, 2015, from History of AICPA: <http://www.aicpa.org/ABOUT/MISSIONANDHISTORY/Pages/MissionHistory.aspx>
- American Accounting Association. (1954). Historical Dates in Accounting. *The Accounting Review*, 29(3), 486-493.
- Ampofo, A., & Sellani, R. (2005). Examining the differences between United States Generally Accepted Accounting Principles (U.S. GAAP) and International Accounting Standards (IAS): implications for the harmonization of accounting standards. *Accounting Forum*, 219-231.
- Anyon, J. (1925). Early Days of American Accountancy. *Journal of Accountancy*, 39(2), 81-92.
- Barfitt, L. A. (2007). *The Contributions of John Lansing Carey to the Profession of Accountancy*. Oxford: Elsevier.
- Benson, G. (2003). The regulation of accountants and public accounting before and after Enron. *Emory Law Journal*, 52(3), 1325-1351.
- Booker, Q., Daniels, B., & Ellis, Y. (2013). Education and Experience Requirements to Become a CPA. *CPA Journal*, 83(8), 61-66.
- Brewster, M. (2003). *Unaccountable : how the accounting profession forfeited a public trust*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Cañibano, L., & Tua Pereda, J. (1985). Naturaleza y Filosofía de los Principios Contables. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 15(47), 293-355.
- Carey, J. L. (1969). *The rise of the accounting profession. From technician to professional, 1896-1936*. Nueva York: American Institute of Certified Public Accountants.
- Carr, E. H. (1987). *What is history?* Londres: Penguin Books.
- Chatfield, M. (1977). *A history of accounting thought*. New York: Holt, Rinehart & Winston.
- Chatfield, M. (1979). *Estudios Contemporáneos sobre la Evolución del Pensamiento Contable*. México: Ediciones Contables y Administrativas.
- Doron, M. (2011). "I Ask the Profession to Stand Still": The Evolution of American Public Accountancy, 1927-1962. *The Accounting Historians Journal*, 38(1), 111-139.

- Dye, R., & Sunder, S. (2001). Why Not Allow FASB and IASB Standards to Compete in the U.S.? *Accounting Horizons*, 15(3), 257-271. doi:10.2308/acch.2001.15.3.257
- Edwards, J. D. (1954). The Emergence of Public Accounting in the United States, 1748-1895. *The Accounting Review*, 29(1), 52-63.
- Edwards, J. D. (1955). Public Accounting in the United States, 1896-1913. *The Accounting Review*, 30(2), 240-251.
- Edwards, J. D. (1956a). Some Significant Development of Public Accounting in the United States. *The Business History Review*, 30(2), 211-225. doi:10.2307/31111974
- Edwards, J. D. (1956b). Public Accounting in the United States from 1928 to 1951. *The Business History Review*, 30(4), 444-471. doi:10.2307/3111716
- Edwards, J. D. (1958). Public Accounting in the United States from 1913 to 1928. *Business History Review*, 32, 74-101. doi:10.2307/3111900
- Edwards, J. D. (1965). The origin of accounting. *New York Certified Public Accountant*, 595-600.
- Edwards, J. D. (1979a). Los Antecedentes de la Contaduría Pública Norteamericana. In M. Chatfield, *Estudios contemporáneos sobre la evolución del pensamiento contable* (pp. 171-196). México D.F.: Ediciones Contables y Administrativas S.A.
- Edwards, J. D. (1979b). Algunos adelantos significativos de la Contaduría Pública en Estados Unidos. In M. Chatfield, *Estudios contemporáneos sobre la evolución del pensamiento contable* (pp. 231-246). México D.F.: Ediciones Contables y Administrativas.
- Edwards, J. D., & Shildneck, B. (1987). The AICPA's First Century. *Management Accounting*, 69(3), 57-61.
- FASB. (n.d.). *Financial Accounting Standards Board*. Retrieved 07 15, 2015, from Facts About Us: <http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176154526495>
- Flescher, D., Miranti, P., & Previts, G. (1996). The first century of the CPA. *Journal of Accountancy*, 182(4), 51-56.
- Fosbre, A., Kraft, E., & Fosbre, P. (2009). The globalization of accounting standards: IFRS vs. US GAAP. *Global Journal of Business Research*, 3(1), 61-71.
- Glover, P. W. (1926). Regulation of accountancy by law. *Journal of Accountancy*, 42, 244-253.
- Grant, J. (1995). *The New York State Society of Certified Public Accountants: Foundation for a Profession*. New York: Garland Publishing.
- Grayson, D., & McDermott, K. (1993). *Accounting for Success: a history of Price Waterhouse in America, 1890-1990*. Harvard Business Press.
- Hail, L., Leuz, C., & Wysocki, P. (2009). *Global Accounting Convergence and the Potential Adoption of IFRS by the United States: An Analysis of Economic and Policy Factors*. Retrieved 07 15, 2015, from http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1357331

- Hasson, C. J. (1979). La Burbuja del Mar del Sur y Mr. Snell. In M. Chatfield, *Estudios contemporáneos sobre la evolución del pensamiento contable* (pp. 105-114). México D.F.: Ediciones Contables y Administrativas.
- Holtzman, Y. (2004). The transformation of the accounting profession in the United States: From information processing to strategic business advising. *The Journal of Management Development*, 23(10), 949-961. doi:10.1108/02621710410566856
- Irish, R. A. (1979). La evolución de la contabilidad corporativa. In M. Chatfield, *Estudios contemporáneos sobre la evolución del pensamiento contable* (pp. 69-104). México D.F.: Ediciones Contables y Administrativas S.A.
- Lawrence, H., Ramage, J., Pitts, S., & Kamery, R. (2004). A review of William Paton's contributions to professional societies in accounting. *Proceedings of the Academy of Legal, Ethical and Regulatory Issues*, 8(2), 169-174.
- Lee, T. A. (1995a). Shaping the U.S. Academic Accounting Research Profession: The American Accounting Association and the Social Construction of a Professional Elite. *Critical Perspectives on Accounting*, 6, 241-261. doi:10.1006/cpac.1995.1023
- Lee, T. A. (1995b). The professionalization of accountancy. A history of protecting the public interest in a self-interested way. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 8(4), 48-69. doi:10.1108/09513579510100725
- Lee, T. A. (2001). US public accountancy firms and the recruitment of UK immigrants: 1850-1914. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 14(5), 537-564. doi:10.1108/09513570110411183
- Lee, T. A. (2006). *The development of the American Public Accountancy Profession*. New York: Routledge.
- Lee, T. A. (2009). British public accountants in America. A historical study of social mobility and fluidity associated with élite immigration. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(2), 247-271. doi:10.1108/09513570110411183
- Loeb, S., & Miranti, P. (2004). *The Institute of Accounts. Nineteenth-century origins of accounting professionalism in the United States*. Nueva York: Routledge.
- Marrero, R. (2014). Diferencias entre contadores no CPA's y contadores CPA's con relación al acuerdo de convergencia y las normas internacionales de información financiera. *Global Conference on Business and Finance Proceedings*, 9(2), 1844-1492.
- Masters, J. E. (1915). The Accounting Profession in the United Statesq. *Journal of Accountancy*(20), 349-355.
- Mattessich, R. (2008). *Two Hundred Years of Accounting Research. An international survey of personalities, ideas and publications*. Nueva York: Routledge.
- Melancon, B. (2010). The global accounting profession in the United States. *International Journal of Disclosure and Governance*, 7(4), 294-297. doi:10.1057/jdg.2010.18
- Miranti, P. (1990). *Accountancy Comes of Age. The development of an American Profession 1886-1940*. The University of North Carolina Press.

- Miranti, P. (1996). Birth of a profession. *The CPA Journal*, 66(4), 14-20; 72.
- Moonitz, M. (1970). Three Contributions to the Development of Accounting Principles Prior to 1930. *Journal of Accounting Research*, 8(1), 145-155. doi:10.2307/2674722
- Nicolaisen, D. (2005). A Securities Regulator Looks at onvergence. *Northwestern Journal of International Law & Business*, 25(3), 661-686.
- Noguchi, M., & Edwards, J. R. (2008). Professional Leadership and oligarchy: The case of the ICAEW. *Accounting Historians Journal*, 35(2), 1-42. doi:10.2308/0148-4184.35.2.1
- Previts, G. J., & Merino, B. D. (1998). *A History of Accountancy in the United States*. The Ohio State University.
- Quinche, F. (2006). Historia de la contabilidad: una revisión de las perspectivas tradicionales y críticas de historiografía contable. *Revista de la Facultad de Ciencias Económicas Investigación y Reflexión*, 14(1), 187-202.
- Ramírez , F., & Suárez, L. (2008). Cómo entender los Estándares Internacionales de Información Financiera. *Criterio Libre*, 6(8), 61-72.
- Romeo, G., & Kyj, L. (1997). Paving the way for the NYSSCPA: The Institute of Accounts. *The CPA Journal*, 67(6), 11-15.
- Romeo, G., & Kyj, L. (1998). The Forgotten Accounting Association: The Institute of Accounts. *The Accounting Historians Journal*, 25(1), 29-55. doi:10.2308/0148-4184.25.1.29
- Stewart, A. (1938). Accountancy and regulatory bodies in the United States. *Journal of Accountancy*, 65, 33-60.
- Storey, R. (1979). Los Principios de Contabilidad: El AAA y el AICPA. In M. Chatfield, *Estudios Contemporáneos sobre la evolución del pensamiento contable* (pp. 425-444). México D.F.: Ediciones Contables y Administrativas S.A.
- Street, D. (2012). IFRS in the United States: If, when and how. *Australian Accounting Review*, 22, 257-274.
- Sullivan, M. (2002). The Effect of the Big Eight Accounting Firm Mergers on the Market for Audit Services. *Journal of Law and Economics*, 45(2), 375-399. doi:10.1086/340812
- Sunder, S. (2005). Minding our manners: Accounting as social norms. *The British Accounting Review*, 37(4), 367-387.
- Sunder, S. (2010). Adverse effects of uniform written reporting standards on accounting practice, education, and research. *Journal of Accounting Public Policy*, 29(2), 99-114. doi:10.1016/j.jaccpubpol.2009.10.011
- The New York Times. (1989, 7 7). Accounting Firms Merge In Hope of Growth Overseas. Estados Unidos. Retrieved 07 13, 2015, from <http://www.nytimes.com/1989/07/07/business/company-news-us-accounting-firms-merge-in-hope-of-growth-overseas.html>

Trump, G., & Ball, W. (1969). The American Accounting Association. *Journal of Accountancy*, 127, 85-87.

Tua Pereda, J. (1985). Los principios contables: de la regulación profesional al ámbito profesional. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 15(46), 25-56.

Werbin, E. (2012). El entorno y el desarrollo de la regulación contable. *Contabilidad y decisiones*(2), 27-43.

Wilkinson, G. (1910). The Accounting Profession in the United States. *Journal of Accountancy*, 10, 339-347.

Wooton, C., & Wolk, C. (1992). The development of the "Big Eight" accounting firms in the United States, 1900 to 1990. *The Accounting Historians Journal*, 19(1), 1-27. doi:10.2308/0148-4184.19.1.1

Zeff, S. (1984). Some Junctures in the Evolution of the Process of Establishing Accounting Principles in the U.S.A.: 1917-1972. *The Accounting Review*, 59(3), 447-468.

Zeff, S. (2003). How the U.S. accounting profession got where it is today: Part I. *Accounting Horizons*, 17(3), 189-205. doi:10.2308/acch.2003.17.3.189.