

CERTIFICACIÓN DE CONTADOR: POSITIVA Y ¿NEGATIVA?



¿Es útil? (5) (0)

Cayetano Á. V. Mora  23/01/2026

SUMARIO:

Los contadores estamos acostumbrados a la tarea profesional de brindar una certificación desde hace muchas décadas atrás. La certificación de ingresos y la manifestación de bienes están entre las más comunes. Habitualmente, lo que se certifica conlleva una aseveración positiva del tipo constatar que algo surge de algún elemento probatorio, como, por ejemplo, de los libros contables o de un recibo de sueldos. Sin embargo, Cayetano Mora nos trae una cuestión mucho más disruptiva: la certificación negativa. Es decir, emitir una certificación cuando el objeto a constatar no existe o solo se puede verificar de forma parcial. Seguramente este artículo traerá mucho que hablar considerando la opinión del autor en una cuestión que no suele ser considerada de esa forma.

Esta doctrina fue publicada en:

- Profesional y Empresaria (D & G)

I - LA CERTIFICACIÓN EN LA NORMATIVA ARGENTINA. ANTECEDENTES

Independientemente de la opinión que tiene la doctrina en general sobre las denominadas "certificaciones", de nuestro propio parecer y de la existencia o no de ese encargo en muchos países, lo cierto es que son utilizadas con frecuencia por los contadores en virtud de los requerimientos de los clientes.

Por ese motivo, la resolución técnica 37 las trata específicamente en el Capítulo VI y, en el informe 22 del Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y de Auditoría (CENCyA), se presentan diversos modelos para ayudar a los profesionales.

Las certificaciones forman parte de los encargos que se demandan a los profesionales desde hace muchos años. En particular, recuerdo una reunión mantenida con el profesor César Vecchioli en la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata, estimo que alrededor de 1975, para tratar el problema que las entidades bancarias le habían manifestado al Consejo Profesional, por cuanto la información que los clientes presentaban sobre su situación patrimonial y financiera al solicitar una tarjeta de crédito frecuentemente era muy diferente de la real a la hora de tener que reclamar algunos saldos adeudados.

La resolución técnica 3, con una forma de redacción escueta, expresaba lo siguiente:

"Certificación

9. Es la manifestación escrita del contador público mediante la cual informa sobre ciertas situaciones de hecho o comprobaciones especiales, a través de la constatación con

registros contables y otra documentación de respaldo y sin que dicha manifestación represente la emisión de un juicio técnico acerca de lo que se certifica.

La certificación contendrá:

a) Título: Certificación (con el aditamento que fuera necesario).

b) Destinatario.

c) Detalle de lo que se certifica.

d) Lugar y fecha de emisión.

e) Firma del contador público".

También aclaraba que "No se emitirá certificación sobre estados contables. Para ese caso serán de aplicación, las normas sobre informes (artículos 1 a 8)", prescripción que ya no existe en nuestro país.

Por su parte, la resolución técnica 7, con una redacción prácticamente igual, disponía:

"42. Certificación

La certificación se aplica a ciertas situaciones de hecho o comprobaciones especiales, a través de la constatación con los registros contables y otra documentación de respaldo y sin que las manifestaciones del contador público al respecto representen la emisión de un juicio técnico acerca de lo que se certifica.

La certificación contendrá:

Título: Certificación (con el aditamento que fuera necesario).

Destinatario.

Detalle de lo que se certifica.

Alcance de la tarea realizada.

Manifestación o aseveración del contador público.

Lugar y fecha de la emisión.

Firma del contador público".

Con el devenir de los años, la resolución técnica 37, sin modificar el tema de fondo, ha clarificado en qué consiste la certificación en las normas para su desarrollo y lo hace con inteligibilidad de esta manera:

"Normas para su desarrollo

La certificación se aplica a ciertas situaciones de hecho o comprobaciones especiales, a través de la constatación con los registros contables y otra documentación de respaldo y sin que las manifestaciones del contador al respecto representen la emisión de un juicio técnico acerca de lo que se certifica. Esto incluye la constatación de que los estados contables de una entidad se encuentran transcritos en registros contables llevados en sus aspectos formales de acuerdo con las disposiciones legales y reglamentarias, sin que ello signifique, en modo alguno, la emisión de un juicio técnico del contador sobre dichos estados contables (certificación literal).

A través del desarrollo de la tarea, el contador certificante debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes que respalden su informe relativo a situaciones de hecho o comprobaciones especiales que no requieren la emisión de un juicio técnico.

Para reunir los elementos de juicio válidos y suficientes, el contador no podrá trabajar sobre bases selectivas, debiendo en todos los casos examinar la totalidad de la población sobre la que se emitirá su manifestación".

Más adelante, y en las normas sobre informes, realiza una descripción muy clara sobre lo que contendrá la certificación.

II - ¿QUÉ OCURRE CUANDO EL OBJETO DE LA CERTIFICACIÓN NO EXISTE O SE PUEDE CONSTATAR SOLO PARCIALMENTE?

No obstante su uso frecuente, ni la doctrina ni la normativa han tratado la situación que se podría presentar si, ante el encargo de una certificación, el contador no encontrara o encontrara parcialmente el asunto objeto del encargo en la documentación de la entidad.

Por ejemplo, si un comitente le encargara al contador que le certifique que los estados contables de un determinado ejercicio se encuentran transcritos en el registro indispensable, como es el Inventario y balances, y este observara que eso no ha ocurrido o que se ha transcrito parcialmente, probablemente el contador le manifestaría a su cliente que el encargo no pudo ser llevado a cabo por cuanto dicha información no se encuentra transcrita o que se la ha efectuado en forma incompleta y habrá terminado su tarea.

Por no compartir esta conclusión hemos desarrollado el presente trabajo, tratando de completar, en forma doctrinaria, lo que las normas no dicen.

III - ANTICIPANDO NUESTRA CONCLUSIÓN

Nuestra opinión difiere notoriamente de lo expresado anteriormente, ya que en ningún lugar de la norma vigente ni en las anteriores se ha incluido una limitación de este estilo, es decir, que si algo que debería estar en un determinado lugar no se encuentra o se verifica parcialmente, el contador no podría llevar a cabo el encargo pedido y, por lo tanto, no emitiría informe alguno, frustrando en ocasiones el cumplimiento del requerimiento, que fue, precisamente, que emitiera una certificación.

Creemos, contrariamente, que si el contador ha constatado que la información sobre la que debía emitir una certificación no se encuentra en el registro correspondiente, lo que debería decir en su informe es precisamente que no está.

Reconocemos que alguien podría pensar en para qué le serviría al comitente saber que no está, pero debemos tener en cuenta que si lo ha pedido es porque le interesa esa afirmación, tal vez para asegurarse de que el juego de estados contables que tiene en su poder es el que la entidad ha reconocido como propio en sus registros.

No sería la primera vez, conjeturamos, que una entidad emite más de un juego de estados contables a una misma fecha por razones espurias.

Además, muchas otras situaciones podrían presentarse, por ejemplo, relacionadas con las constancias de la contratación o no de un individuo para que trabaje en la entidad, las remuneraciones que hubiera recibido, o en la constatación de los ingresos que una persona declara para obtener un crédito.

IV - LA CERTIFICACIÓN NEGATIVA

Cuando se analizan estas situaciones que hemos presentado para introducir el tema y partiendo de la premisa que, en general, lo que no está prohibido está permitido, podríamos encontrarnos con la posibilidad de emitir una certificación que denominamos negativa.

Pensamos que, si no se encuentra transcrito o se ha realizado en forma parcial, ya sea por desidia, por olvido, por falta de espacio o por cualquier otro motivo, lo adecuado sería emitir un informe donde debiera manifestar claramente esa situación.

En forma breve, la parte pertinente de la manifestación podría tener un texto como el siguiente:

Manifestación profesional

Sobre la base de la tarea descripta, certifico que los estados contables detallados en la sección "Identificación de la información objeto de la certificación literal" no se encuentran transcritos en el libro Inventarios y Balances de ABCD N°, rubricado con fecha ... de de 20X1, bajo el N°

Esta constatación fue realizada el ... de de 20X2 a las ..., hora de Argentina, siendo la última foja utilizada el N°....

Si bien no forma parte del objetivo de este trabajo, sugeriríamos que el contador agregara en la documentación del encargo una foto del último folio utilizado, o bien, de ser posible, una manifestación de la dirección de la entidad en ese sentido.

El texto completo de una certificación de este tipo, siguiendo los modelos del informe 22 del CENCyA, sería el siguiente:

CERTIFICACIÓN LITERAL DE CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE DE ESTADOS CONTABLES

Señores ...

Certificación literal

Identificación de la información objeto de la certificación literal

He sido contratado por ABCD para emitir una certificación literal sobre sus estados contables, que comprenden el estado de situación patrimonial al ... de de 20X1, el estado de resultados, el estado de evolución del patrimonio neto y el estado de flujo de efectivo correspondientes al ejercicio finalizado en dicha fecha con sus notas ... a ... y los anexos ... a ..., los cuales se adjuntan y he firmado al solo efecto de su identificación, para su presentación ante {indicar destinatarios de la certificación}.

La certificación literal de estados contables consiste en la constatación de si estos se encuentren transcritos en los libros rubricados de la entidad. Este trabajo profesional no constituye una auditoría ni una revisión y, por lo tanto, las manifestaciones del contador público no representan la emisión de un juicio técnico respecto de los estados contables objeto de certificación literal.

Responsabilidades de la Dirección

La Dirección de ABCD es responsable de la preparación y presentación de los estados contables mencionados en la sección precedente.

Responsabilidades del contador público

Mi responsabilidad consiste en emitir una certificación literal sobre los estados contables que se mencionan en la primera sección. He llevado a cabo mi encargo de conformidad con las normas sobre certificaciones establecidas en el Capítulo VI de la Resolución Técnica N° 37 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE). Dichas normas exigen que planifique y ejecute la tarea que me permita emitir la presente certificación. Soy independiente de ABCD y he cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con los requerimientos del Código de Ética del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de y de la Resolución Técnica N° 37 de la FACPCE.

Tarea realizada

Mi tarea profesional se limitó únicamente a constatar si los estados contables detallados en la primera sección de esta certificación literal están transcritos en el libro Inventarios y Balances de ABCD.

Manifestación profesional

Sobre la base de la tarea descrita, certifico que los estados contables detallados en la sección "Identificación de la información objeto de la certificación literal" no se encuentran transcritos en el libro Inventarios y Balances de ABCD N°, rubricado con fecha ... de de 20X1, bajo el N°

Esta constatación fue realizada el ... de de 20X2 a las ..., hora de Argentina, y siendo la última foja utilizada el N°....

Otras cuestiones: Restricción a la distribución y uso de esta certificación {la inclusión de esta sección no es obligatoria pero es altamente recomendable}

Mi certificación ha sido preparada exclusivamente para uso de la Dirección de ABCD y para su presentación ante; por lo tanto, no asumo responsabilidad por su distribución o utilización por partes distintas a las aquí mencionadas.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

Según surge de los registros contables de la entidad, el pasivo devengado al ... de de 20X1 a favor del Sistema Integrado Previsional Argentino en concepto de aportes y contribuciones previsionales ascendía a \$ y no era exigible a esa fecha {o “y \$ era exigible y \$ no exigible a esa fecha”}.

[Lugar y fecha] - [Identificación y firma del contador]

De esta manera, serviría de constancia, lo que podría ser muy útil también si el comitente de la certificación se encontrara lejos de la entidad y, por ejemplo, estuviese interesado en adquirir la entidad o una parte de ella.

La utilidad de una certificación que denominamos “negativa” no está bajo escrutinio, dado que es muy difícil saber en cuántas situaciones puede haberse presentado una situación similar, ya que, ante la manifestación del contador a la Dirección de la entidad, esta podría ordenar el inmediato copiado o transcripción, con lo que no resultaría necesario recurrir a la certificación negativa.

Pero también es posible que a un tercero interesado en la conclusión a la que llega el contador, le hubiese resultado importante saber que la afirmación que le habían hecho antes del trabajo profesional no era confiable.

A esta altura de nuestros razonamientos técnicos es dable analizar si sería posible que el contador, al encontrar los estados contables solo parcialmente copiados en el Inventario y Balances, pudiera emitir la certificación con un texto diferente al anterior, dejando constancia que únicamente una parte de ellos sí surgen de ese registro.

Nuestra opinión es positiva, pero con la prevención de que, si le han pedido una certificación sobre la transcripción de los estados, debería manifestar, en primer término, que no se encuentran totalmente transcritos y, a continuación, identificar la información que sí surge del registro citado. Si bien podría denominarse a esta alternativa como “certificación parcial”, preferimos no asignarle un nombre diferente y dejarla como una forma de hacer más útil el informe del contador.

V - LA CERTIFICACIÓN CON EXCEPCIONES

Otra situación que tampoco ha sido contemplada por la normativa y la doctrina podría resultar en el caso de la manifestación de bienes, derechos y deudas personales, que el Informe 22 incluye como modelo en el punto VI.08.

En este ejemplo, se reconoce que el comitente es el responsable de la preparación y emisión de la manifestación citada y, por lo tanto, el contador hace referencia a ella en su informe. En esta situación podría resultar que alguno o algunos de los bienes, derechos o deudas no puedan ser constatados por el contador, no obstante ser incluidas por el comitente.

También en este supuesto, muy probablemente el profesional le diría al comitente que debe modificar la manifestación que ha hecho, sin tener en cuenta que, eventualmente, podría tener otra alternativa, como sería dejar asentado en su informe lo que pudo y lo que no pudo constatar.

En el modelo antes citado, los apartados de Tarea realizada y Manifestación profesional podrían tener la siguiente redacción:

Tarea realizada

La información identificada en la primera sección de esta certificación no surge de registros de contabilidad sistematizados. Dicha información ha sido preparada con base en documentación de respaldo y otras evidencias disponibles. Por lo tanto, mi tarea se limitó a verificar la concordancia o no, entre lo detallado en la Manifestación de bienes, derechos y deudas referida en el apartado precedente con la documentación de respaldo puesta a mi disposición. He aplicado los siguientes procedimientos:

{Ejemplos}:

- a) Constatar la información relacionada con el inmueble sito en la calle con la escritura pública, de donde surge la identificación del bien
- b) Constatar la valuación consignada para el inmueble referido en el apartado anterior con la valuación del impuesto inmobiliario.
- c) *Procurar constatar la información relacionada con el rodado dominio con el título de propiedad automotor***
- d) Constatar la valuación consignada para el rodado referido en el punto anterior con
- e) Constatar la información sobre saldos en bancos con los extractos bancarios

Manifestación profesional

Sobre la base de las tareas descritas en la sección anterior, certifico que, excepto por el procedimiento identificado como c) en el apartado anterior de Tarea realizada, las partidas que componen la Manifestación de bienes, derechos y deudas personales efectuada por el/la Sr./Sra. al de de 20X1 de la sección "Identificación de la información objeto de la certificación" concuerdan con la documentación de respaldo y demás elementos de respaldo consignados en la sección precedente.

El procedimiento identificado como c) en el apartado anterior de Tarea realizada no pudo ser llevado a cabo por cuanto el comitente no entregó el título del automotor correspondiente.

VI - CONCLUSIÓN DE NUESTRA PROPUESTA

Hemos tratado de mostrar alternativas para situaciones que podrían presentarse con los encargos de certificaciones frecuentemente requeridos a los contadores.

Nuestra conclusión final es que existe la posibilidad de dejar constancia -en el informe que se emite- de situaciones que los textos modelo que habitualmente se publican no contemplan. Esto daría lugar a redacciones en las que se puede emitir una certificación en la que se expresa que determinada información o documentación no surge de libros o registros, que denominamos "certificación negativa", o bien que parte de cierta información o documentación no pudo ser constatada, lo que llamamos "certificación con excepciones", ampliando así las alternativas de textos que podrían usar los colegas.

Eliminamos también de esta manera que se frustre la emisión del informe en función del encargo solicitado.