

# ACTIVIDAD CERTIFICANTE DEL CONTADOR PÚBLICO EN NICARAGUA

*Data de aceite: 01/02/2024*

### **Ricardo Eliseo Illescas Hidalgo**

Doctor en Ciencias Sociales, mención Gerencia, Universidad del Zulia - Venezuela; Contador Público Autorizado; Abogado y Notario Público; Master en Contabilidad con Énfasis en Auditoría y Master en Administración de Empresas. Auditor Externo y Consultor Independiente en Administración de Negocios

**RESUMEN:** Este artículo aborda la actividad certificante del contador público autorizado y pretende realizar un acercamiento al concepto de certificación con un enfoque legal y tomando en cuenta que el fedatario público es un particular nombrado por el Estado. La pregunta de investigación, es: ¿Existe en Nicaragua un marco legal para la autorización de certificaciones por parte de los contadores públicos autorizados? La investigación es documental, se aplica el método deductivo, el análisis comparativo y la síntesis. Se concluye que en Nicaragua no existe un marco legal ni técnico que oriente al contador público autorizado sobre el modo de proceder en la redacción de las certificaciones por él emitidas.

**PALABRAS CLAVE:** Certificación, contador público autorizado, fe pública.

### CERTIFYING ACTIVITY OF THE PUBLIC ACCOUNTANT IN NICARAGUA

**ABSTRACT:** This article addresses the certification activity of the authorized public accountant and aims to approach the concept of certification with a legal approach and taking into account that the notary public is an individual appointed by the State. The research question is: Is there a legal framework in Nicaragua for the authorization of certifications by certified public accountants? The research is documentary, the deductive method, comparative analysis and synthesis are applied. It is concluded that in Nicaragua there is no legal or technical framework that guides the authorized public accountant on how to proceed in writing the certifications issued by him.

**KEYWORDS:** Certification, certified public accountant, public faith.

# ACTIVIDAD CERTIFICANTE DEL CONTADOR PÚBLICO EN NICARAGUA

## INTRODUCCIÓN

En Nicaragua los contadores públicos autorizados ejercen varias funciones que son resultantes de las facultades que le confiere la Ley para el Ejercicio de la Profesión del Contador Público (1959) y entre ellas está la de certificar toda clase de estados financieros o patrimoniales, distribución de fondos, cálculos de dividendos o de beneficios y otro similares, sea que conciernan a personas físicas o morales. Además, la referida Ley establece en el artículo 11 que los documentos que expidan los contadores públicos en el ramo de su competencia tienen un valor de documento público.

No obstante lo anterior, se debe mencionar que el acto de la certificación en lo que hace a los contadores públicos autorizados “en ocasiones” es censurado por miembros de la profesión en Nicaragua, bajo el argumento que las Normas Internacionales de Auditoría no lo regulan. Un contra argumento a esa posición es que la justicia y entes gubernamentales en Nicaragua requieren la presentación de certificaciones de diversa índole relacionadas a transacciones comerciales o económicas para poder emitir resoluciones judiciales o aprobaciones administrativas que están dentro del ámbito de sus competencias y en donde la certificación adquiere un carácter de prueba documental.

Es importante hacer notar que tanto la Ley como el Reglamento para el Ejercicio de la Profesión del Contador Público no contienen los aspectos formales que debe llenar una Certificación de estados financieros o de otra índole relacionada al servicio que brinda un contador público autorizado y esto conlleva a que no esté estandarizado su estructura y contenido quedando a la libertad y conocimiento de cada profesionista el aspecto de su redacción. En cambio la Ley del Notariado de la República de Nicaragua en sus artículos 22 al 45 (1906), en cuanto al quehacer notarial estandariza y regula la estructura y contenido de los documentos públicos emitidos por los notarios y establece que deben contener una introducción, un cuerpo y una conclusión, además, lista los requisitos esenciales de validez del instrumento público.

En este artículo el objeto de estudio es el acto de Certificación realizado por un contador público autorizado y pretende realizar un acercamiento al concepto de certificación desde un enfoque legal, partiendo de que su emisión y autorización está dada por un particular a quien el Estado le ha concedido el ejercicio de la fe pública, además, abordar aspectos teórico prácticos que tienen que ver con la técnica de redacción propia de un documento público que garantice la validez y eficacia del documento expedido y finalmente brindar recomendaciones para afrontar los retos y aprovechar las oportunidades profesionales que brinda el mercado en cuanto a la seguridad jurídica existente en los actos de comercio.

La fe pública es ejercida por ciertos funcionarios públicos y por particulares a quienes las leyes de Nicaragua les han conferido esa facultad o titularidad de dar fe o certeza sobre

ciertos actos con trascendencia o relevancia jurídica y cabe anotar que cada quien ejerce la fe pública bajo un modelo doctrinario o fundamentado en el texto legal, o bien, bajo un modelo o técnica de redacción generado por la especialidad y el conocimiento empírico que trata de llenar los vacíos normativos y busca el equilibrio de la responsabilidad profesional y las demandas de los usuarios de sus servicios. En este sentido, es válido anotar que existen órganos rectores de la profesión que no se han pronunciado al respecto como es el caso de Nicaragua y esto deja un vacío normativo que lo suple la práctica profesional en su día a día.

El análisis del Acto de Certificación debe incluir los elementos que lo componen y que son: tipos de certificación, requisitos de validez, existencia, eficacia, naturaleza, impugnabilidad y fin para el cual se expide.

La pregunta de investigación que trata de responder el presente artículo es: ¿Existe en Nicaragua un marco legal para la autorización de certificaciones por parte de los contadores públicos autorizados?

La investigación es documental, se aplica el método deductivo, el análisis comparativo y la síntesis y la exposición del resultado a través de un modelo sugerido. Para la redacción del modelo propuesto se partió de la recomendación técnica emitida por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica dado que son ellos los pioneros en Centroamérica en tratar de estandarizar este tipo de informe de certificación.

## **REFERENCIA TEÓRICA, SU INTERPRETACIÓN Y PRÁCTICA ANTI FILOSÓFICA**

### **Certificación**

Guillermo Cabanellas (2006) en su obra *Diccionario Jurídico Elemental* define la Certificación de la siguiente manera: “Testimonio o documento justificativo de la verdad de algún escrito, acto o hecho. Acto por medio del cual una persona da fe de algo que le consta”. Esta definición se complementa con la definición de Certificado, que el mismo autor brinda en la obra citada: “Instrumento por el cual se asegura la verdad de alguna cosa, bajo la fe y palabra del funcionario que lo autoriza con su firma. Dan fe únicamente los funcionarios que gozan de fe pública, como notarios, secretarios judiciales; y éstos, no solamente deben firmar, sino que han de sellar”.

Se destaca en ambos conceptos los siguientes elementos: Es un documento y al mismo tiempo es un acto, tiene como objetivo asegurar la verdad de alguna cosa, acto o hecho y además, aclara quienes son los que pueden dar fe pública y la forma en que lo hacen, es decir, los requisitos de validez que son firmar y sellar.

## Fe pública

El Diccionario de la Real Academia Española define la Fe Pública a la autoridad legítima atribuida a notarios, escribanos, agentes de cambio y bolsa, cónsules y secretarios de juzgados, tribunales y otros institutos oficiales, para que los documentos que autorizan en debida forma sean considerados como auténticos y lo contenido en ellos sea tenido por verdadero mientras no se haga prueba en contrario (2023).

De la definición anterior se puede colegir que la fe pública es el grado de confianza que le ha sido otorgada por la sociedad, representada por el Estado, a una persona para que esta de presunción de hecho o situación cierta y de esa forma dar calidad a las relaciones humanas, sociales, mercantiles, culturales y políticas.

Nótese que la definición referida menciona "...y lo contenido en ellos sea tenido por verdadero mientras no se haga prueba en contrario", es decir, se tiene por verdad mientras no se demuestre lo contrario, entonces se está hablando de que una presunción de veracidad de los documentos que son autorizados por quienes han recibido el atributo de la fe pública. El término prueba en contrario, hace ver que es en juicio donde de manera adversarial se discute si es verdadero o no lo que se certificó.

### Cualidades y atributos de la fe: Tener fe, hacer fe y dar fe.

Desde el acto de la certificación, el tener fe es un atributo que concede el Estado a una persona para que pueda dar presunción de verdad a un acto que está relacionado con un servicio público o con el conocimiento objetivo de una ciencia. Para que produzca efectos debe hacerlo dentro de las potestades que le confiere la ley y con las solemnidades que como mínimo deben ser su firma, su sello y la expresión "certificación" que es la que da la forma y sentido jurídico e indica que la persona certificante está dando fe. De aquí es posible deducir por qué en la práctica nicaragüense no se admite en los procesos judiciales y administrativos un informe del auditor independiente sino lleva como título la palabra "CERTIFICACIÓN".

Dicho de otro modo, el título "informe del auditor independiente" unido a la firma y sello del contador público autorizado, es informativo como bien su nombre lo dice, pero no conlleva para efectos de procesos judiciales una presunción de verdad, validez y legalidad, aspecto que sí se ve apoyado y reforzado en la práctica cuando a un documento expedido por un contador público autorizado se le nombra con la palabra "Certificación", aun cuando este aspecto puede ocasionar provocativas y justificadas reacciones en contadores públicos autorizados que ubican a las Normas Internacionales de Auditoría en un plano supra nacional, posicionamiento que el autor considera técnico, pero antifilosófico dado que busca fortalecer la posición de un marco normativo y no del conocimiento y que además carece de la fuerza legal para lograr la aceptación de las autoridades que administran justicia o aplican las leyes desde el poder ejecutivo. Este aspecto puede llevar

a otra discusión que no es el asunto de investigación de este artículo y es el referido a contrastar la “fe pública” con la “fe privada”, sin embargo, de esa manera queda abierta una nueva línea de investigación.

Siguiendo con el tema, se requiere que el contador público autorizado aborde un acto relacionado con su función o el conocimiento profesional o científico por el cual el Estado le ha facultado para dar fe; hacer fe, está referido al efecto que produce la actividad certificante, esto es, servir de prueba, hacer prueba, es la eficacia y validez del documento que busca comunicar una “verdad”, por el atributo que le ha sido concedido a la persona autora; dar fe, es la actividad solemne que realiza quien está investido de la fe pública y que se refleja en el acto producido por el funcionario que da fe o lo que es lo mismo “certifica”.

## **NATURALEZA DE LA CERTIFICACIÓN**

La emisión de una Certificación por parte de un contador público autorizado tiene la naturaleza de ser un acto jurídico con sus propias consecuencias toda vez que es presentado a una autoridad judicial o administrativa, este documento puede cambiar las relaciones jurídicas entre el gobernante y el gobernado, entre el judicial y las partes en un juicio, dando lugar al nacimiento, modificación y extinción de derechos y obligaciones.

El documento “Certificación”, debido a lo expuesto anteriormente, debería ser uno que en su forma documental llene la formalidad, características, solemnidades y requisitos de un documento público. Los anteriores elementos refuerzan la autenticidad externa del documento.

Es menester aclarar que el fedatario público no crea o configura las consecuencias o efectos jurídicos pues estos están predeterminados por las leyes o en última instancia por quien aplica la norma, caso de Nicaragua. El contador público autorizado no está en el papel de desear los efectos jurídicos que el acto de certificar está supuesto o destinado a producir, su acción se limita a informar sobre la certeza o no de la materia sobre la cual se informa.

También puede decirse que la certificación es un acto de voluntad en donde el contador público autorizado da fe o certeza de un hecho o un acto a través de su declaración de juicio o conocimiento. Lo que se declara no está sujeto a cambio por la influencia externa, cosa que si ocurriera estaría distorsionando la verdad o el grado de certeza que se brinda en la declaración. Esto no quiere decir que el contador público autorizado no deba cobrar los honorarios por el servicio prestado pues debe tenerse en cuenta que vive del ejercicio profesional, lo que no se espera que suceda es que su declaración sea vendida.

## **LA ACTIVIDAD CERTIFICANTE EN LOS NEGOCIOS**

La actividad certificante es una función administrativa que se realiza, según se

ha dicho, por funcionarios del Estado o por particulares a quienes se les ha conferido la facultad de realizar valoraciones objetivas, esto es asegurar como verdad un determinado hecho que han podido observar a través de inspecciones, investigaciones y registros.

En el campo del contador público autorizado esto sería el certificar el asiento de ciertas partidas de ingresos o gastos en los libros diario y mayor de una compañía, también puede ser el declarar en el documento los importes o valores con los que se han ingresado ciertas mercancías a la contabilidad. Como se puede ver se certifican actos que ya existen o un evento ya producido y se convierte en ese sentido en declaración de ciencia o conocimiento por la calidad del sujeto que las emite.

Debe señalarse que en la actividad certificante no solamente hay valoraciones objetivas, también las hay de tipo subjetivo, es decir, los llamados juicios de valor o juicios valorativos como acontece en la emisión de los antes llamados “Dictámenes de Auditoría” y hoy en día denominados “Informes del Auditor Independiente”, en donde se emite un juicio valorativo sobre la razonabilidad de las cifras y en consecuencia son declaraciones de opinión o de juicio experto que buscan brindar una certeza razonable pero no absoluta sobre las cifras contenidas en los estados financieros.

Es decir, el profesional hace una invitación a los usuarios de la información financiera a creer sobre lo que es su opinión con base a que él es un concesionario del Estado para el ejercicio de la fe pública en materia de estados financieros y otros asuntos relacionados con la actividad económica empresarial pero no puede declarar como verdad absoluta y auténtica el contenido del o los estados financieros sobre los cuales emite su juicio.

Según J. W. Cook & G.M. Winkle (1987, pág. 14) el concepto de certificación de estados financieros que se tenía a inicios del siglo XX era buscar desfalcos y certificar la exactitud de un balance general o emitir una opinión sobre la presentación correcta de todos los estados financieros. Indican los autores que esto cambió debido al aumento del volumen de la actividad mercantil, el tamaño de las empresas, número de empleados, la división y especialización del trabajo, eventos que llevaron a que las auditorías no se realizaran de manera detallada a todas las transacciones, sino que se pasó a realizar exámenes con base a muestra, sea esta probabilística o no.

Aunque los autores citados no lo mencionan, es importante señalar como una línea de razonamiento que los contadores públicos autorizados no son infalibles y este elemento también influye y es una forma de respuesta el no llamar certificación de estados financieros y utilizar la denominación de informe del auditor independiente, pues esto trata de disminuir las responsabilidades legales que se pueden derivar de los aspectos señalados por J. W. Cook & G.M. Winkle y en cierto modo, por la mala práctica, el desempeño negligente y la imprudencia en la emisión del juicio profesional.

En la práctica debe comprenderse que todo acto o hecho que pueda tener relevancia jurídica es susceptible de certificarse y eso explica en parte el por qué, por ejemplo, un juez o un funcionario de gobierno solicitarán una certificación y no un informe del contador

público autorizado para dar por acreditado determinado acto o hecho.

Finalmente, hay que expresar que en la actividad certificante el contador público autorizado, al igual que en una auditoría, comprueba, investiga, examina, revisa e inspecciona con el propósito de avalar la autenticidad y veracidad de los datos sobre los cuales se informa en la certificación, atendiendo peticiones de autoridades judiciales, administrativas o simplemente en interés de los particulares.

## **BREVE REFERENCIA A LA REGULACIÓN DE LA CERTIFICACIÓN COMO MEDIO DE PRUEBA EN NICARAGUA Y SU SITUACIÓN ACTUAL**

En materia civil y mercantil los medios de prueba están regulados en el Código Procesal Civil de la República de Nicaragua (2015) y entre ellos se encuentran los siguientes: el interrogatorio de las partes; documentos públicos; documentos privados; medios técnicos de filmación y grabación; medios técnicos de archivo y reproducción; la testifical; la pericial; el reconocimiento judicial; y presunciones legales.

En primer lugar, se anota que el artículo 11 de la Ley para el Ejercicio de la Profesión de Contador Público (1959), señala que los documentos que expidan los Contadores Públicos en el ramo de su competencia, tendrán valor de documento público. En ese orden de ideas, con relación a las certificaciones comprendidas como un medio de prueba estas se clasifican como un documento público siempre que cumplan con las formalidades requeridas.

El artículo 267 del Código Procesal Civil de la República de Nicaragua (2015), establece que los documentos pueden ser públicos y privados, además, define a los documentos públicos como aquellos que son autorizados por funcionarias y funcionarios judiciales, notarios, notarias, funcionarias o funcionarios competentes, siempre que cumplan con las solemnidades requeridas por la ley.

Nótese que el legislador no ha incluido en ese artículo los documentos expedidos por los contadores públicos autorizados. Sin embargo, este aparente vacío lo llena el legislador cuando en el artículo 268, numeral 4 del citado Código, expresa que son documentos públicos a efectos de prueba en el proceso los documentos emitidos por las y los profesionales, a quienes en virtud de la ley se les haya atribuido fe pública en asuntos de su competencia, con los requisitos exigidos legalmente.

Haciendo una lectura e interpretación holística y sistémica se llega a la observación de que el legislador de una manera histórica mantiene al contador público autorizado como un fedatario público y eleva a un rango de documento público los documentos que emita este profesional en los asuntos de su competencia, siempre que llene los requisitos exigidos legalmente. Pero ¿Cuáles son esos requisitos? Resulta que no se encuentra en la Ley para el Ejercicio de la Profesión de Contador Público y su Reglamento, una norma que mencione esos requisitos de una manera detallada, únicamente señala de manera general, aspectos

como la competencia en el ramo, la autorización para ejercer la profesión contable y el uso de un sello de contador público autorizado.

De lo anterior se deduce que en Nicaragua es necesario normar ese aspecto y surge la pregunta ¿Quién debe hacerlo? En su momento esto lo pudo hacer el Poder Legislativo o el Poder Ejecutivo, sin embargo, no lo hicieron. De acuerdo con la Ley para el Ejercicio de la Profesión de Contador Público, el Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua podría hacerlo como parte de sus funciones establecidas en el artículo 17, b) que dice: “Cuidar el adelanto de la profesión en todos sus aspectos, de la defensa colectiva y del normal desenvolvimiento de las actividades profesionales”. Mas adelante se estudiará como el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica ha gestionado este aspecto de las certificaciones que no ha sido de interés de regulación de parte de la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en inglés).

En Nicaragua, existen otras normas que integran a las certificaciones como medios de prueba, entre ellos tenemos en la materia laboral, el Código del Trabajo de la República de Nicaragua, artículo 332, que señala a las certificaciones como parte del conjunto que integran los medios de prueba documentales.

En materia penal no existe una lista taxativa de los medios de prueba documentales, sin embargo, el Código Procesal Penal de la República de Nicaragua, señala en su artículo 287, numeral 2 a los medios de pruebas: documental, informes y certificaciones (2001).

La Ley n° 1115 o Ley General de Regulación y Control de Organismos sin Fines de Lucro (2022), señala los casos en que una certificación de contador público autorizado es requerida por la autoridad de aplicación de la ley y estos son: a. Certificación de Balance inicial cuando se inscriba a un Organismo Sin Fines de Lucro (OSFL) de otra nacionalidad (Art. 28 numeral 12); b. Certificación de la liquidación de bienes y activos (Art. 34 numeral 31.1); c. Certificación de no tener compromisos pendientes ante instituciones públicas (Art. 34 numeral 31.4).

Los medios de prueba en materia tributaria están regulados en el artículo 88 y siguientes. En el artículo 90 del Código Tributario de la República de Nicaragua se señala como medios de prueba a “los documentos”, pero no indica cuales documentos, sin embargo, en el artículo 4, párrafo segundo del citado Código, el legislador normó que: “Las situaciones que no puedan resolverse mediante las disposiciones de este Código o de las leyes específicas sobre cada materia, serán reguladas supletoriamente por las normas del Derecho Común”.

De lo anterior y para poder comprender cuales son “los documentos” que sirven como medio de prueba en materia tributaria, se debe consultar el Código Procesal Civil de la República de Nicaragua en los artículos que ya han quedado analizados.

Las normas citadas en este apartado llevan al lector a comprobar que las certificaciones emitidas por los contadores públicos autorizados en la República de Nicaragua son necesarias para la administración de justicia y para las resoluciones

que hacen entidades del poder ejecutivo y por lo tanto, debe trabajarse en establecer recomendaciones de carácter técnico para mantener la calidad en el servicio y disminuir los riesgos de los contadores públicos autorizados relacionados a una mala práctica.

## **CERTIFICACIÓN: ANÁLISIS DEL MODELO DE COSTA RICA**

La Junta Directiva del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, en su sesión ordinaria número 27-2005, celebrada el día 18 de julio del 2005, mediante acuerdo N° 423-2005, aprobó la Guía mínima para la emisión de Certificación de Estados Financieros. Posteriormente esa norma fue derogada mediante circular N° 14-2014 aprobada en sesión ordinaria N° 37 del 15 de diciembre del 2014, relativa a la “Guía Mínima para la emisión de Certificación de Estados Financieros”.

Una lectura de los considerandos de la Circular N° 14-2014, lleva a destacar que el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, reconoce que es un deber de la institución apoyar las actividades de la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en inglés) y las obligaciones relacionadas con la seguridad sobre la calidad, la investigación y disciplina de la profesión.

También reconoce que es su deber salvaguardar los intereses de sus miembros, así como el interés público de la profesión y parte de que la IFAC no ha emitido dentro de su Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Aseguramientos y Servicios Relacionados normas que se refieran específicamente a certificaciones de estados financieros y contables como lo estipula el artículo 7 de la Ley N° 1038 y el artículo 17 del Reglamento a la Ley sobre las definiciones de las “razones limitativas”, el manual de pronunciamientos tampoco incluye una referencia a los conceptos de certificación y de fe pública.

En estos considerandos queda claro que hay un vacío normativo de la IFAC a necesidades del tráfico jurídico mercantil de Costa Rica y que es necesario regular para brindar un buen servicio a la sociedad y a su vez salvaguardar los intereses de la membresía del Colegio al brindarles una orientación profesional que les guíe en la prestación del servicio de certificación. También realza el atributo de “certificación” y “fe pública”, denotando que las normas internacionales emitidas por la IFAC no integran estos conceptos, y de una manera muy directa dejan ver que el Colegio respalda a la IFAC, pero a su vez reconoce la necesidad de normar el servicio de certificación que desde un plano sociológico - el hecho concreto del cual nace la norma - es requerido por la sociedad costarricense.

La Junta Directiva del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, para la emisión de la certificación de estados financieros, determinó que es necesario que el contador público autorizado cumpla con unos requisitos mínimos (Guía Mínima para la emisión de Certificación de Estados Financieros, 2014). A continuación, se insertan algunos de estos requisitos y se comentan tratando de guiar el ejercicio para el caso de Nicaragua.

1. El informe denominado Certificación de Estados Financieros, o título referido según el punto siguiente, debe extenderse en papel membretado del o de la CPA o Despacho de Contadores Públicos, debidamente registrados en el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica. En ambos casos como mínimo debe contener la dirección, correo electrónico, teléfono y fax.

2. El informe debe contar con un título y además brinda algunos ejemplos: “CERTIFICACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS”; “CERTIFICACIÓN SOBRE LOS SALDOS DE INFORMACIÓN FINANCIERA”; “CERTIFICACIÓN SOBRE SALDOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS ABREVIADOS O CONDENSADOS”.

El señalamiento del título, como se dejó anotado, da forma, sentido jurídico y fuerza legal a la presunción de verdad que hace el contador público autorizado respecto del documento que emite.

3. Debe indicarse el destinatario, o sea, el nombre de la entidad jurídica o persona física a quién está asignada la recepción y uso de la información contenida en el informe de Certificación de Estados Financieros. No debe emitirse con la leyenda “A QUIEN INTERESE”, se anota que es un informe personalizado.

Es decir, el contador público autorizado debe restringir el uso y usuario de la certificación que emite. Este documento debe tenerse como una información para propósito específico.

4. Debe contener un párrafo introductorio que identifique con claridad los Estados Financieros, indicando el nombre de la persona física o jurídica (de hecho o derecho), sobre los que ha sido desempeñada la verificación de los saldos que se muestran a la fecha del respectivo corte o cierre de los estados financieros. Debe tenerse presente que, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, un conjunto de estados financieros está integrado por el Estado de Situación Financiera, el Estado de Resultados y Otro Resultado Integral, el Estado de Cambios en el Patrimonio y el Estado de Flujos de Efectivo y sus notas. En ocasiones la certificación es requerida por el cliente o usuario para dos de los estados financieros, que usualmente son: el Estado de Situación Financiera y el Estado de Resultados y Otro Resultado Integral, cotejando que los saldos que muestran esos estados provienen de los saldos de los libros o registros contables oficiales que para el efecto lleva la entidad o persona contratante, y en consecuencia, el o la CPA deberá indicarlo en este párrafo y referir que no ha tenido a su disposición el resto de estados financieros requeridos por las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), bajo este marco de referencia. Cuando el cliente utilice un marco de referencia diferente a las NIIF deberá consignarlo en este párrafo y explicarlo para que el usuario pueda comprender la emisión de los estados financieros del cliente. En cuanto se trate de estados financieros consolidados o combinados, el o la CPA deberá de hacer los cambios necesarios en el cuerpo del informe de la certificación de estados financieros.

En ese párrafo introductorio se debe indicar el nombre, apellidos y generales de ley del contador público autorizado, su número de identificación perpetua de acuerdo con

el registro del Colegio de Contadores al que pertenece, número de póliza de fidelidad, nombre de la entidad que la emitió y su fecha de vencimiento, además, indicará la vigencia de su autorización para el ejercicio de la profesión con indicación del número de acuerdo ministerial en donde está contenida su autorización.

Desde la óptica del investigador resulta innecesaria la aclaración del juego de estados financieros por cuanto en el Libro Mayor únicamente estarán reflejadas las cifras relacionadas con el estado de situación financiera y del estado de resultados y otro resultado integral. Su certificación no podrá cubrir los otros dos estados financieros por cuanto esas cifras surgen de papeles de trabajo del cliente, en cuyo caso la certificación debería llevar una redacción diferente.

5. En el caso que el cliente disponga de libros contables físicos para realizar el cotejo de las cifras que aparecen en los estados financieros, en los papeles de trabajo del o de la CPA se indicará para cada cuenta contable, las referencias del folio o folios del libro mayor de cada una de las cuentas contables que tiene relación a la cuenta referida en el estado financiero, o cuando se trate de estados financieros consolidados o combinados dejando consignado en sus papeles de trabajo las compañías subsidiarias o afiliadas, así como la integración de las distintas cuentas que integren una cuenta control.

6. Cuando el, la CPA o Despacho de Contadores Públicos certifique estados financieros distinto a los libros contables físicos referidos en el artículo 251 del Código de Comercio, deberá consignar claramente la fuente con que se satisfizo que los saldos que muestran dichos estados financieros corresponden a los registros oficiales que lleva la entidad. Asimismo, se recomienda que el representante de la entidad lo manifieste por escrito y que los estados financieros suministrados por la entidad al o a la CPA tengan contenido que dichos estados financieros son los emitidos y aprobados por el máximo órgano de la empresa.

7. El o la CPA identificará con su sello blanco los estados financieros que se certifican e indicará en el cuerpo de la certificación que se adjuntan en los folios numerados que identifican los estados financieros que revisó. Adicionalmente, al pie de cada uno de los estados financieros que se acompañan al informe de certificación, el o la CPA debe solicitar y asegurarse que se incluya la siguiente leyenda: "El presente documento identificado con mi sello blanco, corresponde con la certificación sobre los estados financieros que verifiqué, con corte al día/mes/año y deberá ser leído con el informe de certificación que lo antecede emitido por la o el Contador(a) Público(a) Autorizado(a).

Efectivamente el contador público autorizado debe ser celoso con la documentación que contiene su firma y sello, por cuanto, puede prestarse al uso inapropiado de la información financiera o a una lectura errónea de la responsabilidad que se asume respecto del o los documentos firmados y sellados.

8. Debe consignarse en un párrafo aparte en el informe de la certificación que los procedimientos realizados no constituyen una auditoría y por lo tanto, no se

expresa una opinión sobre la razonabilidad de las cifras consignadas en los estados financieros, por cuanto el trabajo contratado consistió en confirmar que esas cifras preparadas por la entidad provienen de sus registros contables y que fueron posteadas en libros legales contables físicos o por medios permitidos por el artículo 251 del Código de Comercio.

Cabe señalar que este párrafo de la circular N° 14-2014 tiene como fuente el modelo de la norma 4400 o Norma Internacional sobre Servicios Relacionados (Revisada) y pone de manifiesto que la esencia de este servicio es el de un encargo de procedimientos acordados, aun cuando no se mencione en los considerandos de la circular en qué normas internacionales se fundamenta su propuesta.

El Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica recomienda realizar otros procedimientos que el lector puede consultar en la disposición analizada. Hasta el momento se ha comentado lo que sería el Título, la Introducción y el Cuerpo de la Certificación del contador público autorizado, a continuación, se expondrá la parte de cierre del documento tal como lo sugiere el documento estudiado.

Incluir una conclusión sobre la labor realizada, como ejemplo: "En virtud de lo anterior, certifico que el Estado de Situación Financiera al (día, mes, año) y el relativo Estado de Resultados y otro resultado integral por el período terminado a esa misma fecha fueron extraídos de..."

Nótese que una vez expuestos los procedimientos realizados el contador público autorizado procederá a concluir sobre el resultado de los mismos, pero utilizando la palabra "Certifico", que como ya se expuso significa que el autor del documento da fe, con base a su conocimiento profesional o científico, que las cifras contenidas en los estados financieros mencionados son las que están asentadas en los libros de la compañía o en su sistema contable, si fuere el caso. Como bien se dice en el párrafo número 8 de esta secuencia numérica, el contador público autorizado no emite opinión, pero, mediante la solemnidad del documento que suscribe y sella viene a comunicar una "verdad" como fedatario público autorizado por el Estado para tal propósito y esa verdad se presume así, salvo prueba en contrario llevada a cabo en un sistema adversarial.

El contador público autorizado cerrará el documento indicando el lugar y la fecha de emisión del documento, además deberá declarar los fines para los cuales se emite el informe de certificación de los estados financieros. Finalmente, el contador público autorizado rubrica cada hoja de su informe, firma al final de este y sella cada página con el "sello" a que hace referencia la Ley n° 6 o Ley para el Ejercicio de Contador Público en Nicaragua.

## **PROPUESTA DE MODELO DE CERTIFICACIÓN PARA NICARAGUA**

Antes de pasar al modelo sugerido es importante mencionar los siguientes aspectos:

- La Certificación se emite en el membrete del CPA o del Despacho de Auditoría.

- El membrete debe contener dirección física, correo electrónico, teléfono o móvil
- Se propone un modelo para Nicaragua a partir del formato sugerido por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica. La aplicación de este consejo profesional es a juicio del contador público autorizado, quien asume la responsabilidad de interpretarlo y utilizarlo en las condiciones particulares que rigen su contratación.

## CERTIFICACIÓN SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS

Señora Maria Fernanda Castillo Ugarte

Propietaria de la entidad física “Hacienda Santa Lastenia”

Yo, Julio Francisco Garmendia Díaz, contador público autorizado, cédula de identidad número 001-220978-0003G, miembro del COLEGIO DE CONTADORES PÚBLICOS DE NICARAGUA bajo número Perpetuo 6200, con domicilio en la ciudad de Managua, debidamente autorizado por el Ministerio de Educación de la República de Nicaragua para ejercer la profesión de Contador Público por un quinquenio que vence el 27 de enero del año 2026, según consta en Acuerdo Ministerial No.154-2022 y con Póliza de Fidelidad N° GDC – 10000 – 802900 que vence el 27 de enero del 2026, fui contratado por la señora María Fernanda Castillo Ugarte (Nombre de la persona física o contratante de la persona jurídica), cédula número 1234, mayor de edad, casada, profesión u oficio, del domicilio de (indicar), para certificar las cifras financieras consignadas en el Estado de Situación Financiera al 31 de diciembre de 2022 de la entidad física “Hacienda Santa Lastenia”.

La Administración de la Hacienda Santa Lastenia (entidad o nombre de la persona física) es responsable de la preparación y presentación razonable de estos estados financieros con base en la Norma Internacional de Información Financiera para Pymes. Bajo ese marco normativo un conjunto de estados financieros está integrado por el Estado de Situación Financiera, el Estado de Resultados y Otro Resultado Integral, el Estado de Cambios en el Patrimonio, el Estado de Flujos de Efectivo y sus notas a una fecha determinada, siendo responsabilidad de la Administración de la entidad física Hacienda Santa Lastenia (indique nombre persona física o jurídica, según corresponda). Conforme al alcance de esta contratación, el Estado de Resultados y Otro Resultado Integral, el Estado de Cambios en el Patrimonio, el Estado de Flujos de Efectivo y las notas no están sujetas a certificación.

Esta certificación fue realizada con el único propósito de informar al Banco Comercial XYZ que las cifras mostradas en el estado de situación financiera fueron extraídas de los saldos de las cuentas contables al 31 de diciembre del 2022, contenidas en el Libro Mayor de la compañía y que verifiqué de acuerdo con los procedimientos que describo enseguida.

**1.** Obtuve un ejemplar en original del estado de situación financiera, al 31 de diciembre del 2022, mismo que he firmado y sellado para su identificación; **2.** Las cifras contenidas

en el estado de situación financiera fueron cotejadas contra los saldos de las cuentas presentadas en el Libro Mayor y son conformes.

Los procedimientos antes descritos son sustancialmente menores que los requeridos en una auditoría, consecuentemente, la presente certificación no es ni debe interpretarse como una opinión sobre la razonabilidad de la información, referida ni una revisión integral sobre el estado financiero objeto de la certificación. Si hubiéramos aplicado procedimientos adicionales, podrían haberse evidenciado otros posibles asuntos que les habríamos informado.

Con base en los procedimientos anteriormente descritos **CERTIFICO**, que:

Las cifras financieras que se muestran en el Estados de Situación Financiera de la entidad física Hacienda Santa Lastenia <indicar el nombre de la compañía>, al 31 de diciembre del 2022, son las que están asentadas en el Libro Mayor que lleva la entidad física a dicha fecha.

Esta Certificación es únicamente para el propósito expuesto en el tercer párrafo de este informe y no debe usarse para ningún otro fin, ni ser distribuido a ningunas otras partes.

Se extiende la presente CERTIFICACIÓN a solicitud del interesado para trámite de préstamo ante el Banco Comercial XYZ.

Managua, a los cinco días del mes de enero del año dos mil veinticuatro.



Julio Francisco Garmendia Díaz  
Contador Público Autorizado  
Acuerdo MINED N° 154-2022  
Registro N° CCPN-PLA/FT/FP-0690-2022

## **CONCLUSIONES:**

En Nicaragua no existe un marco normativo legal ni técnico que oriente al contador público autorizado sobre el modo de proceder en la redacción de las certificaciones por él emitidas, además, se reconoce la necesidad de orientar la profesión para disminuir los riesgos del profesionalista y de brindar un servicio de calidad a la sociedad, incluida en ella las instituciones que imparten justicia o que aplican determinadas leyes.

La certificación es un acto que eleva y enaltece la función del contador público autorizado al ser este profesional requerido por su ciencia para aportar a la solución de conflictos entre el gobierno y los ciudadanos, entre particulares y como una forma de ilustrar

a la administración de justicia, en sede judicial y administrativa, para que la autoridad competente pueda proveer y resolver. Los contadores públicos autorizados y los Colegios que los representan no deben renunciar a esta función que es concedida por el Estado para bien de la Sociedad.

La omisión normativa de la IFAC, deliberada o no, en cuanto a lo que hace la fe pública y las certificaciones no debe ser una limitante para que el contador público autorizado preste este servicio y corresponde al Colegio de Contadores Públicos en cada país el dictar las resoluciones o consejos técnicos apropiados para proteger al profesional y a su vez, velar por el interés público en cuanto a la calidad del servicio que recibe de parte de los contadores públicos autorizados.

## REFERENCIAS

Asamblea Nacional. (2005). *Ley N° 562 o Código Tributario de la República de Nicaragua*.

Managua, Nicaragua: Gaceta Diario Oficial n° 227 del 23 de noviembre del 2005.

Asamblea Nacional de la República de Nicaragua. (2001). *Código Procesal Penal de la República de Nicaragua*. Managua, Nicaragua: Gaceta Diario Oficial N° 243 del 21 de diciembre del 2001.

Asamblea Nacional de la República de Nicaragua. (2015). *Ley N° 902. Código Procesal Civil de la República de Nicaragua*. Managua, Nicaragua: Gaceta Diario Oficial N° 191 del 09 de octubre del 2015.

Asamblea Nacional de la República de Nicaragua. (2022). *Ley N° 1115 o Ley General de Regulación y Control de Organismos Sin Fines de Lucro*. Managua, Nicaragua: Gaceta Diario Oficial N° 66 del 06 de abril del 2022.

Cabanellas, G. (2006). *Diccionario Jurídico Elemental*. Buenos Aires, Argentina: Heliasta. Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica. (2014). *Guía Mínima para la emisión de*

*Certificación de Estados Financieros*. San José, Costa Rica. Recuperado el 27 de Diciembre de 2023, de <https://ccpa.or.cr/wp-content/themes/maximus/pdf/normativa-vigente/circulares-vigentes/Circular14-2014.pdf>

Cook, J. &. (1987). *Auditoría*. México: McGraw Hill.

López, F. (2009). *El Acto de Certificación*. Madrid, España: Wolters Kluwer España, S.A. Presidencia de la República de Nicaragua. (1906). *Ley del Notariado*. Managua, Nicaragua: n/d.

Presidencia de la República de Nicaragua. (1959). *Ley para el ejercicio de la profesión de contador público*. Managua, Nicaragua: Gaceta Diario Oficial, N° 94 del 30 de abril de 1959.

Real Academia Española (RAE). (2023). *Diccionario de la Lengua Española* (23.ª ed. ed.).

Recuperado el 06 de Diciembre de 2023, de <https://dle.rae.es>