

Panamá, 22 de junio de 2000.

Su Excelencia

**JOAQUÍN E. JÁCOME DIEZ**

Ministro de Comercio e Industrias.

E. S. D.

Señor Ministro:

Tengo el honor de dirigirme a Usted, con ocasión de la consulta elevada a este Despacho, contenida en la Nota *D.M.No. 657-2000* fechada 9 de mayo del presente, relativa a la facultad que tiene el Ministerio de Comercio e Industrias como regente o Regulador del Ejercicio del Comercio en la República de Panamá, para reglamentar la aplicación de las Normas Técnicas de Contabilidad aplicables y la adopción de criterios uniformes en todas las operaciones de esta materia. Concretamente, la consulta planteada dice:

**“En virtud de la Ley No.53 de 21 de julio de 1998, ¿Puede el Ministerio de Comercio e Industrias dictar o adoptar las reglas o normas de contabilidad que deberán seguir los comerciantes en sus registros contables, estados financieros y demás registros con el propósito de establecer un solo método para la confección de los mismos?”**

En primer lugar, considero necesario determinar el concepto de contabilidad, por ser este concepto medular en el presente estudio.

Así, debemos entender por Contabilidad: **“el conjunto de normas empleadas para llevar las cuentas y registros de los ingresos y los gastos. Es *privada* la de los particulares y la de las empresas bancarias, mercantiles, industriales y agrarias en general. Es *pública* la referente al Estado, provincias y los municipios.**<sup>1</sup> La Contabilidad, es definida también como: **la planificación, conservación, análisis e interpretación de los records financieros.**<sup>2</sup> Por otra parte, se asimila la Contabilidad a un **“sistema que identifica, mide, procesa y comunica información financiera para permitir juicios y decisiones de los diferentes usuarios”.**<sup>3</sup>

Las definiciones anotadas claramente orientan a situar a la contabilidad como una operación necesaria dentro de toda sociedad, ya que toda organización grande o pequeña al ejecutar actos de comercio requiere de la información que proporciona la contabilidad para la eficaz toma de decisiones. Y, es que, esto es lógico pues, esta información es la que expresa con exactitud el estado financiero de toda organización; gastos, ingresos, egresos, fondos disponibles, es decir, todo un análisis de la situación económico- financiero de la organización.

De allí entonces, la importancia que involucra la regulación de esta materia cuyas operaciones se reflejan nítidamente en la economía en general.

En este orden, podemos señalar que la contabilidad para efectos de cumplir sus objetivos, tiene por normas o principios: 1. Uniformar los criterios contables; 2. Establecer tratamientos especiales a operaciones específicas; 3. Orientar a los usuarios de los estados financieros; 4. Sistematizar el conocimiento

<sup>1</sup> OSSORIO, Manuel. Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales. 21ª .ed. Buenos Aires. Edictorial Heliasta. 1994. Pág.228

<sup>2</sup> De la Luz Ph. D., Antonio y Rodríguez de Roque Carmen. Contabilidad Práctica. Miami, Florida 1995. Pág.3.

<sup>3</sup> Diccionario de términos contables para Colombia. Edit.Universidad de Antioquia, Ira.ed. 1990.

contable. Estos principios, sin duda, se emiten con la intención de uniformar o estandarizar la información contable.

Como bien se ha señalado en la consulta elevada esta materia es objeto de regulación por parte del Órgano Ejecutivo a través del Ministerio de Comercio e Industrias, dada su naturaleza de tipo mercantil.

Ello es así, por cuanto el <sup>4</sup>Decreto de Gabinete No.225 de 16 de julio de 1969, en su artículo 2, claramente dispone que este Ministerio tendrá a su cargo la planificación, organización, coordinación, dirección y control de las actividades:

- a) ...
- b) Tendiente al desarrollo, **reglamentación** y control de las **actividades comerciales** y seguros; y
- c) ...”

Este <sup>5</sup>Decreto de Gabinete fue reformado por la Ley No.53 de 21 de julio de 1998, instrumento jurídico que establece claramente que el Ministerio de Comercio, “**tendrá por objetivo promover, coordinar, desarrollar y ejecutar la política que formule el Presidente de la República, por conducto del Ministro, en materia de industria, comercio, seguros, valores, financieras, aprovechamiento de recursos minerales, hidrocarburos, comercio exterior y los demás que le establece la presente Ley. ...**” De lo que se desprende que obviamente, por estar íntimamente ligada a las operaciones de comercio, la contabilidad es susceptible de políticas que emanen del Órgano Ejecutivo, implementadas por conducto del Ministro del ramo.

Por su parte, el Código de Comercio en su Libro Primero denominado “Del Comercio en General”, Título Tercero, Artículos 71 hasta 99, inclusive, se refieren a la contabilidad y correspondencia comerciales. Con respecto, a la contabilidad como operación vinculada a actos de comercio, debemos

<sup>4</sup> Gaceta Oficial No.16,430 de 22 de agosto de 1969.

<sup>5</sup> Gaceta Oficial No. 23.593 de 24 de julio de 1998.

indicarle que hasta donde entendemos los artículos 71, 73, 77 y 87, consagran de manera clara como los comerciantes deben registrar sus operaciones comerciales, indicando que libros o registros son indispensables en esta materia, la forma y el fondo de llevar los mismos, y la actualización de tales registros. Estas normas son del siguiente contenido:

**“\*ARTÍCULO 71. Todo comerciante está obligado a llevar registros de contabilidad que indiquen clara y precisamente sus operaciones comerciales, sus activos, pasivos y patrimonio. La contabilidad deberá reflejar siempre los montos de las transacciones y la naturaleza de las mismas.**

**A los efectos de lo dispuesto de este Título, todo comerciante podrá llevar su contabilidad y hacer sus registros ya sea utilizando libros, medios electrónicos u otros mecanismos que autorice la Ley y que permitan determinar con claridad las operaciones comerciales efectuadas, siempre y cuando los mismos puedan ser impresos.**

**Igualmente, las personas jurídicas podrán llevar los Registros de Actas y de Acciones utilizando libros, medios electrónicos u otros mecanismos tal como se describe en el párrafo anterior.”**  
*(Lo subrayado es de este Despacho).*

=====0=====

---

\* Aparece tal como fue subrogado por el Decreto Ley 5 de 2 de julio de 1997. G.O. 23.327 de 9 de julio de 1997.

**“\*ARTÍCULO 73. Los registros indispensables de contabilidad que debe llevar todo comerciante son: un Diario y un Mayor. Las sociedades comerciales deberán llevar además un Registro de Actas y, un Registro de Acciones y Accionistas, o en su caso un Registro de las Cuotas o Aportes de Participación Patrimonial Social. ...” (Lo subrayado es de este Despacho)**

=====0=====

**“\*ARTÍCULO 77. Los registros de Contabilidad deben ser llevados con precisión y claridad, en orden cronológico, indicando las fechas en que se realicen las transacciones o se afecten los períodos.**

**Está absolutamente prohibido asentar o registrar transacciones en una forma distinta a la que fueron originadas, incluyendo su fecha de perfeccionamiento, dejar espacios en blanco, efectuar borrones o tachaduras. Las reversiones, correcciones de errores u omisiones también deberán quedar claramente establecidos e identificadas como tales en los registros de contabilidad.”** (Lo subrayado es de este Despacho).

=====0=====

**“\*ARTÍCULO 87. La Contabilidad de todo comerciante será llevada por un**

---

\* Ibídem

\* Ibídem.

\* ibídem.

**Contador o Contador Público Autorizado  
cuya idoneidad haya sido otorgado (sic)  
por la Junta Técnica de Contabilidad del  
Ministerio de Comercio e Industrias.**

**Todo comerciante está obligado a  
tener sus registros contables al día. ...”  
(Lo subrayado es de este Despacho).**

Del contenido de estas normas se extrae que la normativa vigente sí indica de manera manifiesta los principios que deben utilizar los comerciantes en la elaboración de sus informes y registros contables, al señalar que los registros de contabilidad deben ser llevados de forma clara y precisa; que los registros indispensables en este campo son el diario y el mayor; y en el caso de sociedades comerciales deberán llevarse además registros de actas, acciones y accionistas; que éstos deben ser llevados cronológicamente y con expresión de la fecha en que se realiza la transacción; que deben mantenerse al día; significa que lo que se pretende es uniformar los informes y registros contables de los comerciantes. De modo que las normas contenidas en el Código de Comercio en relación con la contabilidad deben analizarse en su contexto integral y no de manera aislada como pareciera ser en el caso del artículo 95 de la susodicha excerta.

Por otro lado, pero en la misma línea de pensamiento, en desarrollo de estas normas se expide la <sup>6</sup>Ley 57 de 1° de Septiembre de 1978, “Por la cual se reglamenta la profesión de Contador Público Autorizado”, en ella se regulan todos los actos propios del ejercicio de esta profesión y se crea la Junta Técnica de Contabilidad, principal organismo de la contabilidad en nuestro país, ya que es vigilante de las actuaciones de este gremio y con la responsabilidad de conceder, suspender (temporal o indefinidamente); y, cancelar la licencia de idoneidad profesional. Este órgano está compuesto por siete (7) miembros principales con sus respectivos suplentes, mismos que son nombrados para un período de dos (2) años, por el

---

<sup>6</sup> Gaceta Oficial No.18.673 de 28 de septiembre de 1978.

Órgano Ejecutivo, por conducto del Ministerio de Comercio e Industrias. Según la Ley, esta Junta estará compuesta, por:

- a) El Director General de Comercio del Ministerio de Comercio e Industrias, quien la presidirá o su suplente, designado por el Ministro de esa cartera;
- b) Dos (2) profesores de Contabilidad, quienes deberán ser contadores Públicos Autorizados, uno (1) de la Universidad de Panamá y otro (1) de la Universidad Santa María La Antigua o sus suplentes, quienes deberán ser Contadores Públicos Autorizados, propuestos por las respectivas Rectorías; y
- c) Cuatro (4) Contadores Públicos Autorizados activos y sus suplentes, propuestos por las asociaciones profesionales de la Contabilidad más representativas, debidamente registradas ante la Junta Técnica de Contabilidad.

Cabe agregar, que este artículo 13 de la Ley 57 ibídem, aclara en el párrafo que inserta al final del mismo, que en relación con el acápite c), se entenderán como asociaciones más representativas, aquellas que tengan mayor cantidad de miembros con idoneidad para el ejercicio de la profesión de Contador.

El artículo 14 de la Ley in comento, establece taxativamente las funciones de la Junta Técnica de Contabilidad, el texto de esta norma es el siguiente:

**“ARTÍCULO 14. Son funciones de la Junta Técnica de Contabilidad las siguientes:**

- a) Velar por el fiel cumplimiento de la presente Ley;**

- b) Vigilancia del ejercicio profesional con el objeto de que éste se realice dentro del mas alto plano técnico y ético, con la colaboración de las Asociaciones Profesionales;**
- c) Procurar la expedición de leyes, reglamentos y sus reformas tendientes al mejoramiento del ejercicio profesional;**
- d) Expedir la licencia de idoneidad profesional de que trata esta Ley y registrar las asociaciones profesionales.**
- e) Conceder los permisos especiales a que se refiere el Artículo 7°. De esta Ley.**
- f) Investigar las denuncias formuladas contra los Contadores Públicos Autorizados o contra cualquier persona que infrinja las disposiciones de esta Ley o del Código de Ética Profesional, y sancionarlas o solicitar su sanción a las autoridades competentes;**
- g) Suspender temporal o indefinidamente o cancelar las licencias de idoneidad profesional a los profesionales que previo proceso fueron declarados culpables, de:**
  - i) Haber obtenido mediante engaño, falsedad o soborno su licencia de idoneidad profesional;**



ii) **Negligencia, incompetencia o deshonestidad comprobadas en el ejercicio de la profesión;**

iii) **Infringir las disposiciones de esta Ley o del Código de Ética Profesional;**

iv) **Haber sido condenado por prevaricato, violación de secretos, falsos testimonios, falsedad, robo o cualquier delito contra la fé pública o la propiedad.**

**h) Proponer para su aprobación al Órgano Ejecutivo, por conducto del Ministerio de Comercio e Industrias, los reglamentos relativos al Código de Ética, el registro de las asociaciones profesionales y el ejercicio del oficio de contador.** *(Lo subrayado es de este Despacho).*

Como puede observarse la norma transcrita claramente expone en el acápite c), que la Junta Técnica de Contabilidad, tiene entre sus atribuciones gestionar la expedición de las leyes, de los reglamentos y también de las reformas que contribuyan al mejoramiento del ejercicio de la profesión de contador público autorizado. Esta atribución es reforzada en el acápite h), del mismo artículo 14, al establecer que dicha Junta puede proponer para su aprobación al Órgano Ejecutivo, por conducto del Ministerio de Comercio e Industrias los reglamentos relativos al Código de Ética, el registro de las asociaciones profesionales y el ejercicio del oficio de contador.

Nótese, que de este acápite h), fácilmente, se desprende que ha sido la intención del Legislador el que sea el Órgano Ejecutivo, por conducto del Ministro de Comercio e Industrias quien **apruebe** los reglamentos que aludan a las diferentes actividades del oficio de contador y no otro organismo.

El Artículo 16 de esta Ley, establece que la Junta Técnica de Contabilidad se reunirá por lo menos una vez al mes y que todas estas reuniones deberá presidirlas el Director General de Comercio o su suplente. Incluso, señala la norma que en el Presupuesto Anual del Ministerio de Comercio e Industrias debe incluirse una partida para la instalación de la Oficina de la Junta Técnica de Contabilidad y los gastos correspondientes a su funcionamiento.

En este orden de ideas, mediante el <sup>7</sup>Decreto No.25 de 17 de mayo de 1984, **se reglamenta el registro de las Asociaciones Profesionales de Contadores Públicos Autorizados y se dictan otras medidas en desarrollo de los artículos 18 y 19 de la Ley No.57 de 1° de septiembre de 1978**, en atención a lo dispuesto en el artículo 14 acápite h) de la Ley 57, según el cual corresponde a la Junta Técnica de Contabilidad la facultad de proponer al Órgano Ejecutivo el reglamento relativo al registro de las asociaciones profesionales de Contadores Públicos Autorizados. Este reglamento aprobado según el Decreto antes mencionado en su artículo 1, dispone que las asociaciones profesionales de Contadores Públicos Autorizados deben registrarse ante la Junta Técnica de Contabilidad. De igual manera, señala el artículo 3 del Decreto en mención que los representantes de las asociaciones profesionales de la contabilidad y sus respectivos suplentes, serán nombrados por el Órgano Ejecutivo por conducto del Ministerio de Comercio e Industrias, por un período de dos (2) años, según designación que hagan las asociaciones registradas ante la Junta Técnica de Contabilidad.

De otro lado, a través de <sup>8</sup>Resolución No.39 de 10 de julio de 1986, emitida por la Junta Técnica de Contabilidad del Ministerio de Comercio e Industrias, se crea la **Comisión de Normas de Contabilidad Financiera de Panamá**, comisión que nace al amparo de el artículo 14 acápite c) de la Ley 57 de 1978; y, de los artículos 85, 86 y 87 del Código de Ética (aprobado

<sup>7</sup> Gaceta Oficial No.20.066 de 29 de mayo de 1984.

<sup>8</sup> Gaceta Oficial No.20.618 de 14 de agosto de 1986.

mediante Decreto No.26 de 1984); estará integrada por Contadores Públicos Autorizados, miembros de las Asociaciones Profesionales de Contabilidad debidamente registrados ante la Junta Técnica de Contabilidad; tiene por finalidad revisar todas las normas de contabilidad financiera que hubiesen emitido o que emitan las Asociaciones Profesionales de Contabilidad reconocidas por la Junta Técnica de Contabilidad, con el objeto de mejorarlas. Entre los objetivos de esta comisión están: **“Estudiar los requerimientos y los problemas técnicos de la Contabilidad y emitir las Normas de Contabilidad Financiera para la práctica profesional de la Contabilidad en la República de Panamá; Pronunciarse sobre los principios de contabilidad generalmente aceptados; Procurar la divulgación y la discusión de los proyectos de normas de contabilidad Financiera entre el gremio de Contadores Públicos Autorizados, otros profesionales afines y los sectores de la economía del país, para tratar de lograr su aceptación entre los grupos antes mencionados; Revisar periódicamente las normas emitidas para actualizarlas de ser necesario. ...”** (Cfr. Artículo 2, de la Resolución No.39 de 10 de julio de 1986) (Lo subrayado es de este Despacho)

El artículo 23 de la Resolución in exámine, establece que las normas de contabilidad aprobadas por esta comisión deberán ser enviadas a la Junta Técnica de Contabilidad para su registro y promulgación oficial, de acuerdo con el artículo 86 del <sup>9</sup>Decreto 26 de 1984.

Sin embargo, a nuestro juicio, el referido artículo 86 del Decreto 26 ibídem, en el que se fundamenta el artículo 23 de la Resolución No.39 de 1986, a lo que se refiere es al registro que debe llevar periódicamente la Junta Técnica de Contabilidad, para oficializar las normas, así como las modificaciones que posteriormente emite la Comisión. Consideramos que dada la naturaleza de esta materia no ha sido la intención del Legislador que se emitan disposiciones aisladas, sino por el contrario que las normas a emitir sean consultadas con profesionales de reconocida trayectoria y experiencia en el ramo,

<sup>9</sup> Gaceta Oficial No.20.070 de 4 de junio de 1984.

lo que se infiere de los artículos 15, 16, 17, 18 y ss. de la Resolución No.39.

En este marco de normatividad se dictó el <sup>10</sup>Decreto No.68 de 29 de octubre de 1986, “Por el cual se reglamenta el Artículo 13 de la Ley No.57 de 1978 y se dictan medidas sobre el registro de las asociaciones profesionales de Contadores Públicos Autorizados”, este instrumento jurídico reafirma que la Junta Técnica de Contabilidad estará adscrita al Ministerio de Comercio e Industrias, y que estará compuesta de siete (7) miembros que serán nombrados por el Órgano Ejecutivo, por conducto de este Ministerio. Adicionalmente, adopta medidas en relación con la designación y nombramiento de los miembros de la Junta Técnica de Contabilidad, así como del registro de las asociaciones de profesionales de esta materia. Resaltando, así la importancia que dentro de la profesión de contadores, tiene la aludida Junta.

En este contexto jurídico que regula la profesión de contadores públicos autorizados, es importante mencionar que en 1998, la Junta Técnica de Contabilidad a través de la Resolución No.4 de 10 de febrero de ese año, adoptó como propias y por tanto de aplicación en la República de Panamá, las **Normas Internacionales de Contabilidad**, conocidas con las siglas **NIC** y las **Normas y Guías Internacionales de Auditoría** emitidas y que emite el Comité de Prácticas Internacionales de Auditoría de la Federación Internacional de Contadores. El artículo Tercero de esta Resolución, faculta a la **Comisión de Normas de Contabilidad Financiera –NOCOFIN** para que recomiende las acciones reglamentarias aplicables a las Normas Internacionales de Contabilidad; además, que coordine la divulgación de tales normas. Decisión, que adoptó la Junta precisamente, considerando el entorno económico y financiero en el que nos desenvolvemos, época de constantes estrategias financieras y administrativas, bajo conceptos modernos de países globalizados y de alta tecnología.

---

<sup>10</sup> Gaceta Oficial No.20.678 de 12 de noviembre de 1986.

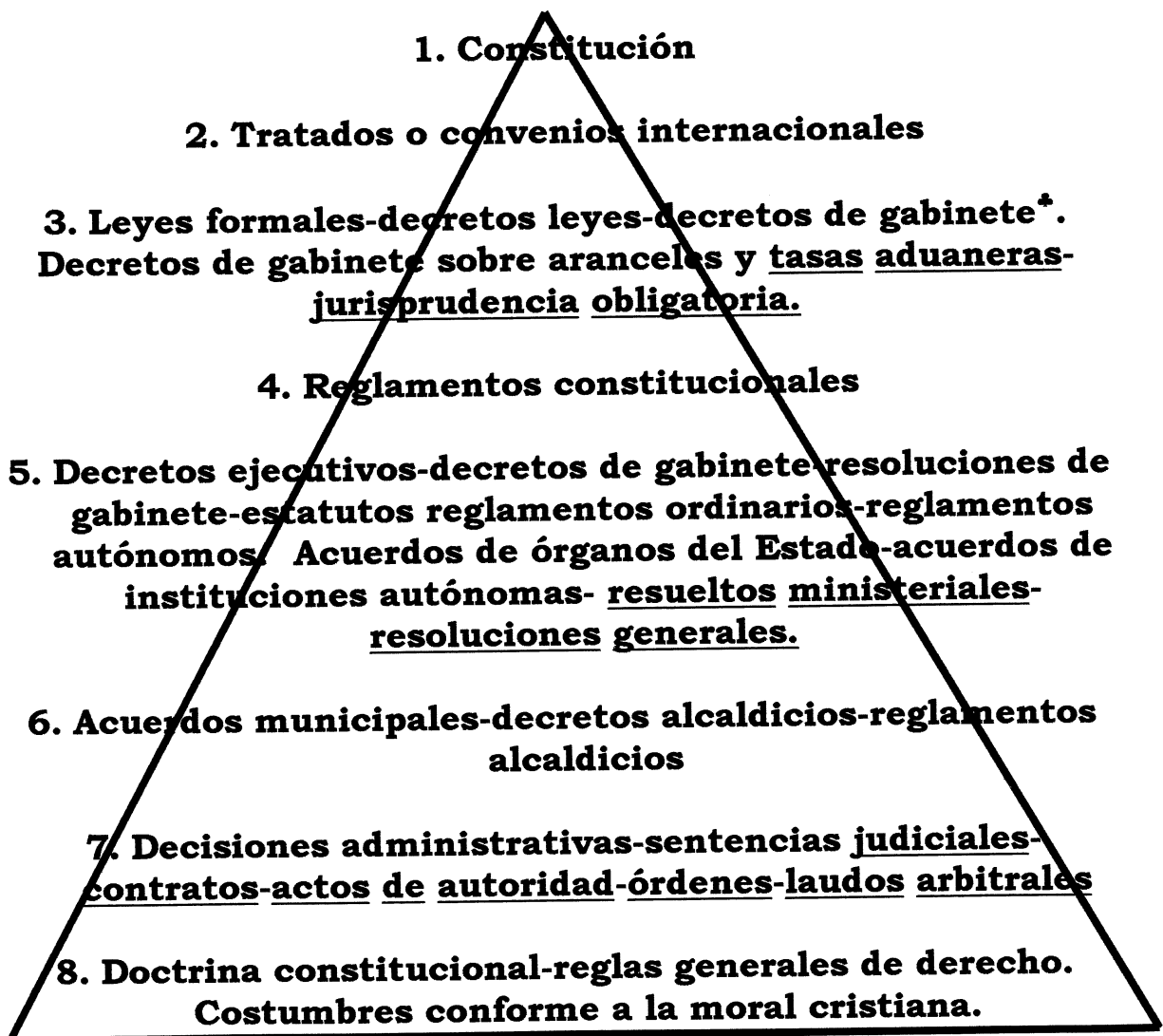
Evidentemente, lo expuesto es indicador que aun cuando la contabilidad, como materia tiene por objetivo ofrecer sistemas claros de medición y procesamiento de cuentas y registros de fondos económicos; lo cierto es, que la diferencia de lenguaje, de normas y de costumbres en los diferentes países hacen compleja esta gestión. Situación que lógicamente, también se evidencia en nuestro país. Ello, hace imperante **uniformar** los lenguajes económico-financieros, tomando en consideración que los estados financieros son utilizados por distintos usuarios, ejemplo: internos- externos. Pero, en este momento, nos interesa que se uniforme el lenguaje financiero de nuestro país, atendiendo sus características particulares y en atención a que como país con una alta deuda externa requiere de profesionales idóneos y comprometidos con la reestructuración estatal, coadyuvando en el desarrollo de las transacciones económicas y financieras del país.

Luego de haber revisado las disposiciones ut-supra enunciadas, emitidas por la Junta Técnica de Contabilidad, creemos que ella ha dirigido las diferentes reglamentaciones que se hacen a la Ley 57, hacia la fórmula de observar criterios uniformes dentro de la materia de contabilidad.

En virtud de todo lo expresado, consideramos que los reglamentos y procedimientos que se adopten en materia de contabilidad deben contar con la aprobación del Órgano Ejecutivo, lo que se hará con la participación directa del Ministerio de Comercio e Industrias, a través de la Junta Técnica de Contabilidad, con fundamento en lo señalado por el Decreto de Gabinete No.225 de 16 de julio de 1969, reformado por la Ley No.53 de 21 de julio de 1998 y de la Ley No.57 de 1978, que reglamenta la profesión de contador público autorizado.

Esto no significa que se desconozca la existencia y acertadas funciones que desarrolla la Comisión de Normas de Contabilidad Financiera, sino que en estricto derecho las reglamentaciones que se efectúen de una Ley deben ir ajustadas a la misma, no pueden exceder los límites que ha establecido la

Ley. Por ello, las funciones asignadas a la Comisión mediante Resolución, no pueden rebasar las atribuciones que por Ley le son conferidas a la Junta Técnica de Contabilidad, pues, se contraría el principio de jerarquía de las normas, principio que explica el Jurista Panameño EDGARDO MOLINO MOLA, Ex Magistrado de la Corte Suprema, de la siguiente manera: **“Con base en el principio de la supremacía de la Constitución, el artículo 4° de la Constitución Panameña, el numeral 7° del artículo 195 de la Constitución, el artículo 757 del Código Administrativo, el artículo 974 del Código Judicial, podemos decir que la pirámide del ordenamiento jurídico panameño sería el siguiente:**



\* Dictadas en épocas de facto.

Como puede apreciarse, conforme el ordenamiento jurídico panameño, existen normas que prevalecen sobre otras, ello es así, tanto en materia pública como privada, dado que las Leyes son de aplicación general. Atendiendo, pues, este principio, obviamente, una resolución no puede estar por encima de lo que indica una Ley sobre la misma materia, por lo que en este caso, corresponde adoptar todo lo relativo a los reglamentos, procedimientos de la contabilidad en general, a la Junta Técnica de Contabilidad del Ministerio de Comercio e Industrias a través de los procedimientos previamente establecidos en consulta permanente con los diferentes gremios de profesionales de Contadores Públicos Autorizados y en coordinación con el Órgano Ejecutivo, dando cumplimiento de esta manera a lo señalado por las Leyes existentes.

De este modo espero haber dado luces sobre el aspecto consultado, me suscribo, en la seguridad de mi más alta estima y respetos, atentamente,

Original  
firmado

Licda. Alma Montenegro de Fletcher  
Procuradora de la Administración.

**Alma Montenegro de Fletcher**  
Procuradora de la Administración.

AMdeF/16/hf.