



**Facultad de Derecho, Ciencias Políticas y Jurídicas
Institución Universitaria de Envigado**



Revista Nuevo Derecho

Es una publicación semestral de la Facultad de Derecho, Ciencias Políticas y Jurídicas de la Institución Universitaria de Envigado

Rectora

Blanca Libia Echeverri Londoño

Vicerrector académico

Henry Roncancio González

Editor

Rafael Alejandro Betancourt Durango

Decano de la Facultad de Derecho, Ciencias Políticas y Jurídicas

Coordinación de la publicación

Henry Jose Devia Pernia

Traducción de textos

Ana Carolina Gaviria Morant
Escuela de Idiomas

Diseño, diagramación

Leonardo Sánchez Perea

Dirección y contactos

Cra. 27 B 39 A Sur 57
Teléfono: + 57 4 3391010 Ext. 219 -227
nuevo.derecho@iue.edu.co

Solicitud de Canje

Biblioteca Jorge Franco Vélez. IUE
Teléfono: + 57 4 3391010 Ext. 118-119
jf_biblioteca@iue.edu.co

Nuevo Derecho se encuentra incluida en los siguientes índice y base de datos:

- Lexbase
- Fuente Académica Premier de EBSCO
- VLEX
- Latindex
- Dialnet
- Leyex.info

Las opiniones contenidas en los artículos son responsabilidad de sus autores

Nuevo Derecho autoriza la reproducción de los artículos siempre y cuando se mencione la fuente.

Comité Editorial

Ana Carolina Gaviria Morant
Jairo Gutiérrez Avendaño
Henry Roncancio González.
David Alberto Londoño

Comité científico

Ph.D. Horacio Cerutti Guldberg
Ph.D. Juan Guillermo Gómez
Ph.D. Juan Antonio Zornoza Bonilla
Mg. Pablo Andres Garcés Vásquez
Ph.D. Darío Alejandro Rojas Araque
Mg. Rafael Rubiano Muñoz

Evaluadores – Revista 2016 -2

Ph. D. William Ortiz Jiménez (Colombia)
Mg. Marcela Patricia Borja Alvarado (Colombia)
Ph. D. Paulino Montilla (Venezuela)
Ph. D. Irama Garcia (Venezuela)
Ph. D. Yaritza Villasmil (Venezuela)
Ph. D. Rosely Stefanos (Brasil)
Ph.D. Ronald Edgardo Cueva Tovar (Colombia)
Ph. D. Hernán Alejandro Olano García (Colombia)
Ph. D. Johman Carvajal Godoy (Colombia)
Mg. Rossana Lopez Saleme (Colombia)
Mg. Gloria Rivera Ocampo (Colombia)
Mg. Diego Ospina (Colombia)
Mg. Carlos Quintero (Colombia)
Mg. Carlos Lascarro Castellar (Colombia)
Ph. D. Alexander Ortiz Ocaña (Colombia)
Ph. D. Reinaldo Giraldo Díaz (Colombia)
Mg. Diemer Lascarro Castellar (Colombia)
Ph. D. Rafael Grasa (España)
Mg. Angie Careli Plata Alvarez (Colombia)
Ph. D. Manuel Nuñez (Venezuela)
Mg. Carlos Alberto Díaz Riveros (Colombia)
Mg. Sonia del Pilar Ayala Rincón (Colombia)

CONTENIDO

Análisis de la sostenibilidad de lo rural en el corregimiento San Cristóbal	5
Diego Mauricio Hernández Fernández Libia Esperanza Nieto Gómez Silvia Amparo Arredondo Tabora	
El papel de la contabilidad financiera en la explotación de ferrocromo en el departamento de Córdoba en cuanto a la determinación del resarcimiento del medio ambiente	23
Javier Darío Canabal Guzmán Diana Patricia Franco Campos Helmer Muñoz Hernández	
La valoración de los activos biológicos desde la perspectiva de la utilidad de la información	41
Diana Patricia Franco Campos Javier Darío Canabal Guzmán Helmer Muñoz Hernández	
Pensión de invalidez para víctimas del conflicto: una herramienta para la reconciliación y la construcción de paz	55
Juan Pablo Acosta Navas	
La responsabilidad penal del profesional contable respecto del aseguramiento de la información financiera	83
Saúl Gonzalo Galindo Cárdenas Luis Carlos Restrepo Jiménez Carlos Andrés Muñoz Álvarez	

Análisis de la sostenibilidad de lo rural en el corregimiento San Cristóbal

*Analysis of the sustainability of the rural
in the San Cristóbal corregimiento*

*Diego Mauricio Hernández Fernández**
*Libia Esperanza Nieto Gómez***
*Silvia Amparo Arredondo Tabora****

Resumen

El plan de desarrollo de 2012-2015 denominado “Medellín un hogar para la vida” hace énfasis en la Alianza Antioquia-Medellín y establece unos principios fundamentales entre los que se destacan la equidad regional y la sostenibilidad como fundamentos del actuar de la Alianza. Sin embargo, la revisión del plan desde sus diferentes enfoques, líneas y componentes genera algunos interrogantes frente al territorio rural de Medellín, el cual es desconocido desde el momento mismo de la planeación y no se evidencia una política clara para lo rural como territorio, sino como una asociación del término a la oferta eco-sistémica para lo urbano, lo cual hace que los territorios rurales pierdan por completo su identidad e incluso su vocación económica. Se hace un análisis de los elementos del plan desarrollo “Medellín un hogar para la vida”, a través de la ejecución de los programas que lo componen y que apuntan a la sostenibilidad del territorio en el corregimiento de San Cristóbal, una zona considerada rural, de tradición agrícola y que ha soportado un conflicto social importante en los últimos años. Se identificaron e interpretaron algunos elementos del plan de desarrollo Medellín 2012-2015, que contribuyen a la sostenibilidad del corregimiento seleccionado como territorio rural.

Palabras clave: equidad regional, territorios rurales, oferta ecosistémica.

Abstract

The development plan of 2012-2015 called “Medellin a home for life” emphasizes the Alliance Antioquia Medellin and establishes some fundamental principles which include the regional equity and sustainability as the basis of the act of the Alliance. However, the revision of the plan from their different approaches, lines and components generates some questions facing the rural territory of Medellin, which is unknown since the very moment of the planning and there is no evidence of a clear policy for the rural as territory but as an association of the term to the offer eco-systemic for the urban, which makes the rural territories lost completely their identity and even their vocation economic. An analysis is made of the elements of the plan development “Medellin a home for life”, through the implementation of programs that compose it and pointing to the sustainability of the territory in the Corregimiento of San Cristobal, an area considered rural, agricultural tradition and that has endured a major social upheaval in recent years. Identified and interpreted some elements of the

* Magister en Ciencias Agrarias, Ingeniero Agrícola Universidad Nacional de Colombia – sede Medellín. Docente Universidad Nacional Abierta y a Distancia -UNAD, Medellín – Colombia. diego.hernandez@unad.edu.co

** Especialista en Recursos Hidráulicos, Ingeniera Agrícola. Universidad Nacional de Colombia – sede Bogotá. Docente Universidad Nacional Abierta y a Distancia -UNAD, Bogotá – Colombia. libia.nieto@unad.edu.co

*** Magister en Desarrollo Sostenible y Medio Ambiente, Economista Universidad de Antioquia

development plan Medellín 2012-2015, which contribute to the sustainability of the Corregimiento selected as rural territory.

Key-words: regional equity, rural territories, ecosystemic offering.

Resumo

O plano de desenvolvimento 2012-2015 chamado “Medellin uma casa para a vida”, enfatiza a Medellín e Antioquia Alliance estabelece princípios fundamentais que estão entre equidade regional e sustentabilidade como base do ato Alliance. No entanto, a revisão do plano de suas diferentes abordagens, linhas e componentes levanta algumas questões que enfrentam a zona rural de Medellín, que é conhecido a partir do momento de planejamento e política clara para o desenvolvimento rural como provaterritório, mas como uma associação da oferta eco-sistêmico prazo para o urbano, o que torna as áreas rurais perderam completamente a sua identidade e até mesmo a suavocação econômica. Uma análise dos elementos do desenvolvimento do plano é “Medellin uma casa para a vida” através da implementação de programas que o compõem e que visam a sustentabilidade do território na aldeia de San Cristobal, uma área rural em questão tradição agrícola que tem sofrido um grande conflito social nos últimos anos. Eles foram identificados e interpretados alguns elementos do plano de desenvolvimento Medellín 2012-2015 que contribuam para a sustentabilidade de juízes selecionados como território rural.

Palavras chave: equidade regional, áreas rurais, oferta ecossistema.

Introducción

En Medellín, para el periodo 2012-2015, se ejecutó el plan de desarrollo denominado “Medellín un hogar para la vida” que tiene los siguientes principios superiores: la vida como valor supremo; la búsqueda de la equidad como producto de la racionalidad política y social; la legalidad y cuidado de los bienes y recursos públicos; y la primacía del interés general sobre el particular. En dicho plan se enfatiza en la Alianza Antioquia-Medellín y se establecen unos principios fundamentales entre los que se destacan la equidad regional y la sostenibilidad como fundamentos del actuar de la Alianza.

De igual manera, el plan establece como objetivo superior el desarrollo humano integral y la prevalencia del bien general sobre el particular como una forma de lograr equidad, inclusión social, fortalecimiento democrático y sostenibilidad ambiental. Las acciones del plan se orientan bajo cuatro enfoques, a saber: derechos y capacidades, población, equidad de género y territorio urbano-rural. En este orden de ideas, las líneas estratégicas, componentes y programas deben responder a estos enfoques en todo el territorio.

Al revisar la sustentación de cada uno de estos enfoques se observa la intención de conservación de los territorios, la búsqueda de la compe-

titividad de la ciudad a nivel nacional e internacional y el trabajo decidido por la inclusión social y la equidad de género, articulando lo rural y lo urbano. Sin embargo, la revisión del plan desde sus diferentes enfoques, líneas y componentes genera algunos interrogantes frente al territorio rural de Medellín, el cual se desconoce desde el momento mismo de la planeación. En tal sentido surgen preguntas como: ¿cuál es la situación actual del sector rural en Medellín? ¿Hacia dónde se debe enfocar el futuro rural de Medellín? ¿Qué implicaciones tiene la Alianza Antioquia-Medellín, para Medellín como ciudad con territorio rural? Específicamente para el corregimiento de San Cristóbal, ¿qué aportes hace el plan de desarrollo 2012-2015 a la construcción de territorio sostenible en dicho corregimiento, analizando los indicadores de calidad de vida y de equidad en comparación a los de la zona urbana?, ¿cuáles factores influyen en la disparidad entre corregimientos?, ¿existe una verdadera articulación entre el plan de desarrollo local de los corregimientos y el plan de desarrollo de Medellín?

El tema de desarrollo sostenible en general ha tratado de incluirse en todos los planes de desarrollo desde años atrás, sin embargo, a pesar de que en los planes se habla de sostenibilidad, no hay un verdadero compromiso de las administraciones por el tema. Por el contrario, se ha convertido en un tema político. De hecho, en el plan de desarrollo “Medellín un hogar para la vida” se habla de lograr un desarrollo humano integral a través del enfoque de derechos y capacidades, equidad de género, territorio urbano-rural y población, pero estos enfoques no son claros ejes estructurantes de cada una de las líneas de acción del plan.

Al analizar específicamente este tema en lo rural, la situación se torna más preocupante porque no existe una política clara para lo rural como territorio, sino como una asociación del término a la oferta eco-sistémica para lo urbano, lo cual hace que los territorios rurales pierdan por completo su identidad e incluso su vocación económica.

Por lo anterior, el objetivo de la investigación fue analizar los elementos del plan de desarrollo “Medellín un hogar para la vida”, a través de la ejecución de los programas que lo componen y que apuntan a la sostenibilidad del territorio en el corregimiento de San Cristóbal, una

zona considerada rural, de tradición agrícola y que ha soportado un conflicto social importante en los últimos años.

Metodología

Se desarrolló una investigación de tipo cualitativo con enfoque descriptivo, buscando identificar e interpretar los elementos del plan de desarrollo de Medellín 2012-2015 que contribuyen a la sostenibilidad del corregimiento seleccionado como territorio rural. Para dar respuesta a los objetivos de la investigación se plantearon las siguientes etapas metodológicas: en primer lugar, se realizó una revisión de literatura de información secundaria relacionada con el plan de desarrollo de la ciudad de Medellín 2012-2015 y sobre el tema de desarrollo sostenible, basado principalmente en los objetivos de desarrollo sostenible propuestos por la Organización de las Naciones Unidas (ONU, 2014). En una segunda etapa, los componentes y programas de la línea 4 del plan de desarrollo "Territorio sostenible: ordenado, equitativo e incluyente" se revisaron a la luz de los enfoques bajo los cuales se elaboró el plan de desarrollo, clasificando cada componente dentro de su correspondiente enfoque. Se utilizó una matriz donde se muestra el enfoque seguido del marco teórico con el cual se revisó el componente para clasificarlo dentro del enfoque y así mismo, se muestran los componentes y programas. La etapa tres comprendió la aplicación de una encuesta para determinar qué tan sostenibles son los territorios. Dicha encuesta se basó en el trabajo de Fawaz y Vallejo (2011). La muestra se calculó asumiendo una distribución normal, con un error de 5 %, un nivel de confianza de 95 % y un tamaño de muestra para el corregimiento de 385 personas. Finalmente, a partir de la matriz construida se realizó la interpretación de resultados para determinar la manera en que el plan de desarrollo desde la línea 4 apunta a la sostenibilidad del corregimiento San Cristóbal, como ejemplo de lo rural en Medellín.

Resultados

De la primera etapa metodológica se destacan los siguientes conceptos, de utilidad en las etapas posteriores. En la nueva definición de ruralidad confluyen aspectos sociológicos, económicos y políticos, los cuales interactúan con los paradigmas sociales para confluir en aproximaciones conceptuales (Gallar y Acosta, 2014). Teniendo en cuenta

lo anterior, lo anterior, la CEPAL define lo rural en términos de su relación con su oferta ecosistémica, rompiendo de paso la dualidad urbano-rural, de la siguiente forma:

se considera que un territorio es rural cuando el proceso histórico de construcción social que lo define se sustenta principalmente por los recursos naturales y mantiene esta dependencia estructural de articulación. Un territorio es rural cuando su especificidad es su dependencia de los recursos naturales y su base económica se estructura alrededor de la oferta ambiental en que se sustenta (CEPAL, 2011, p. 15).

El cambio paulatino en el uso de los territorios rurales trae aparejados unos nuevos condicionantes de desarrollo, sujetos a otros criterios económicos, que no necesariamente se definen para fortalecer a las comunidades originarias. Al respecto vale la pena citar a Schejtman y Berdegué (2004), cuando afirman el tema del desarrollo es un medio para disminuir la pobreza, basado en la articulación a mercados externos:

[...]definimos el desarrollo territorial rural como un proceso de transformación productiva e institucional en un espacio rural determinado, cuyo fin es reducir la pobreza rural. La transformación productiva tiene el propósito de articular competitiva y sustentablemente a la economía del territorio a mercados dinámicos (p. 4).

Al respecto del desarrollo de territorios, Boisier (1998) afirma que debe estar de la mano de una adecuada política pública, dado que, si no se cuenta con ella, el territorio por omisión asumirá una postura mediada por el capital, con el inconveniente que este no está definido por las necesidades territoriales sino por la lógica de maximizar sus ingresos, es decir de rentabilidad microeconómica. Cuando se habla de desarrollo territorial necesariamente se hace referencia al lugar geográfico y no solamente a las interrelaciones sociales que podrían desarrollarse en un lugar en particular. En este sentido puede ocurrir naturalmente que dicho desarrollo no se dé en forma homogénea sino en sectores o puntos focales que naturalmente estarán muy bien conectados con el resto del territorio (Boisier, 2003a).

Otro aspecto importante que debe tenerse en cuenta es el hecho, tácito en ciertos momentos y escenarios, de que el desarrollo es usado

como herramienta de promoción y de manejo de las comunidades, con base en una postura capitalista, sin tener presente a la población que habita el territorio, es decir se toma como un afán sistémico y

...También conspira al logro del desarrollo la comprensible inmediatez con que operan los gobiernos, tanto más fuerte cuanto mayor es el déficit material. Nadie puede oponerse a la urgente necesidad de proveer agua, energía, transporte, o a la construcción de viviendas, escuelas, hospitales y tribunales, por ejemplo. Pero confundir todo esto con el desarrollo es un error. En alguna otra parte afirmé que la construcción de nuevos edificios para tribunales de justicia puede ser una necesidad evidente, pero ¿garantiza ello más justicia a la población? Tal parece que hay una tendencia a confundir medios y fines; el desarrollo tiene que ver con los fines y se enlaza con los medios a través de la eficiencia y de la ética, pero no se confunde con ellos. El desarrollo es teleológico, se ocupa de cuestiones de principios; el crecimiento es instrumental... (Boisier, 2003b, p. 6).

Es innegable que el territorio rural está cada vez más influenciado por actividades externas provenientes de diversos entornos que buscan integrarlo de mejor forma a territorios urbanos; esto es, actividades como la construcción de nuevas y mejores vías de comunicación y la inclusión en cobertura de servicios públicos, que hacen que esta influencia no solo sea tecnológica, sino a la vez económica y social. Lo anterior implica necesariamente que el territorio rural recibirá presión para ofertar nuevos usos, diferentes a los tradicionales, cobrando vigencia e importancia coyuntural y estratégica, la oferta ecosistémica —sobre todo en agua y captura de carbono—, el ocio y la recreación.

Con los cambios que se han dado en los usos de los espacios rurales, así como las nuevas relaciones económicas y culturales que se han establecido, se está haciendo imperativo el incorporar en los procesos de planeación y ejecución de proyectos y procesos de desarrollo el concepto de equidad de género y de participación comunitaria, como herramienta de empoderamiento de las comunidades (Farah y Pérez, 2006).

Es innegable el destacado papel que cumple la mujer en las sociedades rurales, siendo la responsable del logro de la seguridad alimentaria de la familia, así como de propender por una nutrición balanceada, teniendo además funciones económicas en torno a asegurar ingresos

extra para la familia, situación que pone de manifiesto la necesidad de tener políticas que integren aspectos de equidad de género en su diseño y aplicación (PNUMA, 2004).

A pesar del uso continuo del término sostenibilidad y más aún de desarrollo sostenible, las acciones emprendidas para alcanzarlo dejan entrever que no hay una conciencia clara de lo que ello significa, e incluso muchas definiciones apuntan más a ser medios que objetivos. La constante pregunta sobre qué es y cómo debe entenderse la sostenibilidad y el desarrollo sostenible ha llevado a desarrollos teóricos que van desde la consideración de la sostenibilidad como un medio y no como un fin, pasando por concepciones holísticas y otras meramente desarrollistas sin aportes reales para alcanzar un verdadero desarrollo sostenible. A continuación, se revisarán algunos planteamientos hechos por autores que han emprendido la tarea de buscar el verdadero significado de la sostenibilidad y el desarrollo sostenible.

Autores como Fernández Buey (2005) plantean que el uso de la palabra sin concepto lleva a preguntarse realmente que hay detrás de la palabra sostenibilidad o desarrollo sostenible. Analizando el origen del concepto se pueden identificar dos cuestiones importantes: la primera, la percepción de grandes desequilibrios medioambientales; y la segunda, la conciencia de una catástrofe inminente que ponía en riesgo la supervivencia de muchas especies. En tal sentido, la definición construida por la Comisión de Brutland en la cual el desarrollo sostenible se entiende como “aquel desarrollo que satisface las necesidades del presente sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras para satisfacer sus propias necesidades” (Fernández Buey, 2005, p. 19). evidencia una respuesta preventiva a lo que se creía una amenaza para la continuidad del mundo.

La reflexión sobre el concepto mismo ha hecho que se separe la visión económica de desarrollo predominante hasta hace relativamente poco en donde se daba por hecho que un mayor crecimiento económico implicaba un mayor desarrollo, para avanzar hacia un concepto de desarrollo que implique no solo crecimiento del producto de la economía sino también mejoras en la calidad de vida de las personas.

Desde el punto de vista de la filosofía de la sostenibilidad, Fernández Buey (2005) plantea que se requiere de un concepto de desarrollo

integral en el cual la sostenibilidad económica y medio ambiental esté acompañada de equidad, se incluyan las externalidades generadas por los procesos productivos en la contabilidad, teniendo en cuenta que los precios no reflejan exactamente lo que a la sociedad le está costando la producción de los bienes y servicios que se producen; y por último, se requiere reorientar la tecnología para hacer más rentable el uso de los recursos, una mejor gestión ambiental y una reestructuración del sistema económico. Lo que implicaría la inclusión de los sistemas humanos dentro de los sistemas naturales, o, en otras palabras, dejar de lado la visión antropocéntrica donde todo está al servicio de los sistemas humanos.

Linares (2012) al proponer un nuevo marco conceptual para la sostenibilidad con el fin de hacerlo más operativo, parte de preguntarse para quién sostener y qué sostener. De acuerdo a su argumentación, es para la especie humana que se debe sostener, obviamente teniendo en cuenta las demás especies que habitan el planeta, pero no solo en el presente sino también en el futuro; en cuanto a la segunda pregunta, qué sostener, es claro que se debe sostener el bienestar de la población. El bienestar no entendido en su concepto tradicional económico sino un bienestar relacionado con la calidad de vida. Pero más allá del bienestar mismo, son las opciones para alcanzarlo. En tal sentido, se presenta una conceptualización de sostenibilidad que va más allá de las definiciones tradicionales entendiendo que la sostenibilidad consiste en garantizar unos niveles de bienestar no decrecientes, con una distribución justa entre generaciones y dentro de las generaciones.

Según las proyecciones del DANE (2010) para el año 2012, Medellín presenta un total de 13,5 % de habitantes en la zona rural equivalente a 31 877 personas, distribuidas en los corregimientos de Santa Elena, San Sebastián de Palmitas, San Antonio de Prado, San Cristóbal y Altavista. Al comparar las condiciones de vida, equidad y desarrollo humano de la zona urbana y rural de Medellín se encuentran grandes diferencias que significarían un mayor esfuerzo desde lo público en aras de lograr un verdadero desarrollo humano integral equitativo e incluyente que lleve, finalmente, a la sostenibilidad tanto de lo rural como de lo urbano.

Ahora bien, teniendo en cuenta la situación de las zonas rurales en Medellín, vale la pena revisar dentro de la Alianza como se ve lo rural, analizando la línea 4 del plan de desarrollo de Medellín (PDM) que hace énfasis en lo sostenible, ordenado, equitativo e incluyente.

Es claro que al revisar las propuestas del plan de desarrollo de Antioquia (PDA) y las del PDM se encuentran coincidencias que no son más que eso, porque no se observa una verdadera articulación para jalonar lo rural en Medellín.

Para el año 2012 comparativamente, Antioquia (excluyendo Medellín) tiene mayor población rural que Medellín, 54,8 % frente a un 13,5 %, lo que significa que Antioquia debe hacer un mayor esfuerzo por atender esta población y su política se enfocará más hacia el sector, pero Medellín por su parte, posee unas características muy diferentes y una problemática propia de una ciudad con una población urbana superior al 85 %. Esto hace que desde lo rural no se observe mucha articulación porque no comparten los mismos objetivos, pero, además, porque desde Medellín no se observa lo rural en su concepto más tradicional, sino que se asocia más al tratamiento de una población urbana pero que vive en un ambiente físico distinto al de la ciudad (Asamblea Departamental de Antioquia, 2012).

Por eso, no existen beneficios significativos de la Alianza Medellín-Antioquia para la zona rural de Medellín en cuanto a la búsqueda de la sostenibilidad económica, social y ecológica. Desde Medellín se continua con el propósito de mantener y gestionar los recursos ambientales que existen para garantizar bienes y servicios ambientales a la ciudad, más no para atender a la comunidad y procurar la conservación de su cultura, su tradición y su bienestar económico y social, situación que se evidencia en los componentes y programas de la línea 4 del PDM.

Es interesante resaltar que, a pesar de su cercanía geográfica con la ciudad de Medellín, el corregimiento ha incrementado su población en los últimos años. En este sentido no se puede inferir un desplazamiento de la población a la ciudad de Medellín, situación está definida tal vez por la cercanía geográfica, lo que permitiría contar con oportunidades laborales sin cambiar el lugar de residencia. Sin embargo, si bien el total de población ha aumentado la tasa de crecimiento

poblacional ha ido disminuyendo año a año pasando de un 22,78 % en 2006 a un 5,12 % en 2015 (DANE, 2010).

Otro indicador demográfico que vale la pena mencionar es el índice de masculinidad, definible como “la razón de hombres frente a mujeres en un determinado territorio, expresada en tanto por ciento”, el cual paso de 103 % en 1993 a 91 % en 2015, lo que supone una disminución del 12 % de hombres dentro de la población del corregimiento en 22 años (DANE, 2010).

De acuerdo con la caracterización del Plan de Desarrollo Local del Corregimiento, 1406 viviendas (5,82 % del total) poseen actividad económica, de las cuales el 40 % están enfocadas en la construcción; el 35 % a las actividades agropecuarias; el 12,2 % se dedican a actividades industriales, el 11,8 % tienen actividades económicas enfocadas a lo social, comunal y personal. Cabe destacar que cerca del 90 % del territorio del corregimiento es rural con vocación agrícola. Sin embargo, se evidencia poco apoyo estatal para la actividad, bajo acceso a préstamos y a apoyo a la comercialización que hace que la intermediación obtenga buena parte de las ganancias (Alcaldía de Medellín, 2015).

El corregimiento cuenta con 38 Juntas de Acción Comunal (JAC) que son los órganos de participación más representativos con que cuenta la comunidad. Para el corregimiento se cuenta con 7 ediles para las Juntas Administradoras Locales (JAL). Adicionalmente, el corregimiento cuenta con 20 organizaciones sociales de diversa índole, de las cuales 4 son específicamente conformadas por mujeres (Alcaldía de Medellín, 2015).

Es necesario recordar que cerca del 52 % de la población del corregimiento son mujeres. Adicionalmente, del total de 24 167 hogares, 11 118 (46 % del total) tienen como jefe de hogar una mujer, situación de extrema relevancia a la hora de definir políticas públicas específicas en cuanto a equidad de género para el corregimiento. Se cuenta con organizaciones de mujeres que reclaman la construcción de espacios apropiados para el desarrollo de sus actividades, tales como la casa de la mujer. Sumado a lo anterior, se debe propender por el acceso a la educación para las mujeres dado que, de 37 137 mujeres del corregimiento, cerca de 25 150 no estudian (66,7 % del total). En educación

superior, sin embargo, de los 26 habitantes reportados con estudios de maestría, todos son mujeres (Alcaldía de Medellín, 2015).

En general, si bien se presentan falencias y aspectos a mejorar en el corregimiento y que existen brechas por cerrar (estructurales), se puede afirmar que el corregimiento presenta unos indicadores que permiten inferir que este transita por una senda de sostenibilidad, en la cual se está recuperando, dando valor y resignificando a su ancestro campesino, de tal forma que su apuesta de futuro permitirá la consolidación del territorio teniendo en cuenta la nueva ruralidad que se ha trabajado en el presente documento.

El PDM se elaboró bajo cuatro enfoques (derechos y capacidades, población, equidad de género y territorio urbano rural); enfoques que deben ser transversales a las líneas y programas propuestos en el plan. En este capítulo se muestran los diferentes proyectos aprobados para San Cristóbal por el Concejo de Medellín, mediante acta 77 de 20 de mayo de 2012; y se clasifican de acuerdo con el enfoque al que apunta con el fin de determinar si efectivamente hay coherencia entre lo propuesto desde la teoría y los proyectos aprobados que son los que en realidad llegarán a la comunidad. Este análisis se realiza para la línea 4 del PDM por ser la que propone desarrollo sostenible e inclusivo para el territorio (Alcaldía de Medellín, 2012).

Por su cercanía con la ciudad de Medellín, el corregimiento de San Cristóbal se ve inmerso de forma natural en la renovación continua de los vínculos urbano-rural. Esto ha significado, entre otras cosas, el fortalecimiento de la pluriactividad, el cambio en los usos del suelo, la aparición de nuevos actores económicos y la conformación de una urbanización difusa que ha desdibujado los límites naturales entre ambos territorios. Es por esto que la sostenibilidad rural de la población de San Cristóbal depende precisamente de la resignificación del concepto de lo rural y posiblemente de la definición de una nueva ruralidad. En este nuevo escenario cobra mayor vigencia y realce la oferta de servicios para la ciudad, los cuales pueden agruparse en dos grandes aspectos: el primero es aquel en el cual el corregimiento se convierte en oferente de mano de obra para la ciudad y el segundo el aprovechar la cercanía geográfica con la ciudad para precisamente ofertar los productos característicos del territorio. Es en este escenario

donde podría construirse una nueva ruralidad mediada por la oferta de bienes ecosistémicos, paisajísticos, turísticos y de productos ecológicos amigables con el medio ambiente.

Teniendo en cuenta los enfoques bajo los cuales se elaboró el plan de desarrollo para Medellín, y considerando los proyectos aprobados para el corregimiento de San Cristóbal se puede evidenciar que no hay aportes desde el enfoque territorio urbano-rural, y desde el enfoque de equidad de género, población, derechos y capacidades los aportes son poco significativos. Pese a haber algunos proyectos aprobados no se evidencian acciones concretas que beneficien a la mayoría de la población. Si se observa el número de beneficiarios propuestos para proyectos de buenas prácticas de consumo y producción responsable no hay una cobertura amplia trabajando en pequeños grupos focales.

Teniendo en cuenta la teoría desarrollada por Fawaz y Vallejos (2011) se elaboró una encuesta mediante la cual se buscaba determinar el grado de sostenibilidad del corregimiento.

A continuación, se presenta la tabulación de la encuesta aplicada en el corregimiento de San Cristóbal (Tabla 1). Del total de encuestados, el 60 % (539 encuestas) correspondió a población rural y el 40 % a urbana (231 encuestas).

Tabla 1. Encuesta aplicada para la determinación del grado de sostenibilidad del corregimiento

Dimensión	Máximo posible	Encuesta urbana	Encuesta rural	Cumplimiento respecto al máximo urbana	Cumplimiento respecto al máximo rural
Dimensión calidad de vida	31	19,4	20,5	63 %	66 %
Dimensión producción y ocupación	30	16,8	17,8	56 %	59 %
Dimensión participación	10	6,2	6,6	62 %	66 %
Dimensión equidad de género	16	10,4	11	65 %	68 %

La tabla anterior muestra la ponderación máxima posible para cada una de las dimensiones definidas en la encuesta, así como los valores específicos obtenidos de la aplicación de la encuesta. Se presenta

igualmente el porcentaje de cumplimiento con respecto al valor ideal (máximo posible).

Acebal

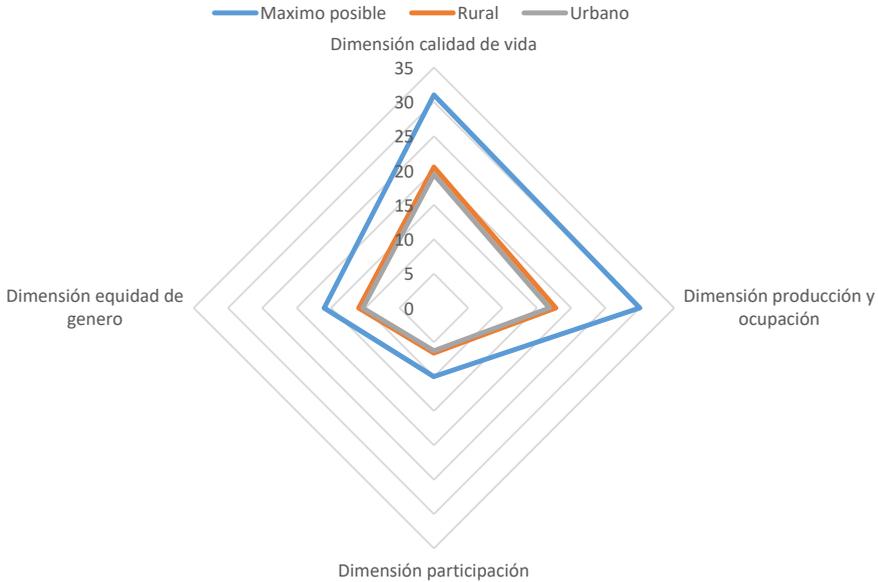


Figura 1. Gráfico radar encuesta aplicada

En términos generales, si bien los gráficos radar de la zona urbana y rural, están muy próximos, si se compara el porcentaje de afinidad con el máximo posible, es factible distinguir una leve mejoría para el sector rural sobre el urbano. En términos de sostenibilidad el cumplimiento con respecto al óptimo para el sector rural es de 64 % y para el urbano de 61 %, si bien estos datos por sí solos no permiten aseverar que la ruralidad en el corregimiento puede ser sostenible, permiten vislumbrar, sin embargo, que existe una percepción bastante clara de lo que representa e igualmente que las condiciones de vida en el corregimiento son bastante aceptables.

Para la dimensión *calidad de vida* se percibe que el ingreso oscila entre 1 y 3 SMMLV, con mayor proporción de ingresos en torno a 1 SMMLV, situación que es homogénea tanto para las encuestas de sector rural como urbano. Para la tenencia de la vivienda en el sector

rural y urbano se percibe una mayor proporción de vivienda propia sobre la alquilada, lo que haría suponer que poblacionalmente el corregimiento tendría una base estable. En cuanto a servicios públicos se observa una leve superioridad en el sector urbano sobre el rural, dado que el primero en promedio cuenta con servicios de agua, energía y alcantarillado como mínimo, en muchos casos teléfono e internet, mientras que para el rural se percibe en algunos casos deficiencias sobre todo en temas de alcantarillado. El tema del transporte se percibe mucho mejor en el urbano, donde la gran mayoría manifiesta contar con rutas de buses cercanas a la casa, mientras que para el rural es común caminar cerca de 10 minutos para tomar la ruta de bus. En cuanto a acceso a internet la situación es muy similar, con mayor consulta en el sector urbano, vía teléfono o internet doméstico y con menor proporción en el sector rural vía teléfono. En general la satisfacción con respecto a la calidad de vida en el corregimiento se puntuó en un estándar medio bajo.

En cuanto a la dimensión *producción y ocupación*, se percibe bajo acceso a créditos bancarios, situación que dificulta la inversión en proyectos productivos. Se destaca la multifuncionalidad de los predios rurales, algunos de ellos desarrollando actividades agrícolas, pecuarias y turísticas en forma conjunta y cotidiana. En general los predios son pequeños y manejados por la familia propietaria. Se percibe un incremento en el uso de prácticas de producción sostenibles, con ejemplos concretos de productores orgánicos. El trabajo por jornal es común en el corregimiento, representando una fuente de ingresos extra para los habitantes.

En la dimensión *participación*, si bien se percibe el conocimiento de organizaciones constituidas o que tienen acción en el corregimiento, el porcentaje de integración aun es incipiente. Hay que resaltar que este punto es importante en un proceso de fortalecimiento con miras a asegurar la sostenibilidad de la ruralidad en el corregimiento.

En la dimensión *equidad de género*, se cuenta con organizaciones de mujeres. Si bien muchas trabajan en los predios no reciben remuneración por su labor, entendiéndose su participación como un apoyo a la economía familiar. Se encuentra que muchas mujeres desarrollan actividades complementarias en el predio para generar ingresos, tales

como labores de confección. Otro grupo importante opta por trabajos en el casco urbano del corregimiento o en el municipio de Medellín.

Para este análisis se toma el plan de desarrollo local de San Cristóbal, “Plan de Desarrollo Participativo Corregimental 2006-2016”, desarrollado con la comunidad del corregimiento y que evidencia la visión que sus habitantes tienen de sí mismos. En cuanto es un plan de largo plazo, el municipio debe articular este plan al momento de elaborar su plan de desarrollo, es decir, los planes de desarrollo locales deben direccionar la política desde los municipios y, por lo tanto, debe existir una estrecha articulación entre ellos.

El plan de desarrollo local (PDL) plantea como una necesidad imperativa la búsqueda del desarrollo humano sostenible en donde se satisfagan las necesidades de sus habitantes, se reconozcan sus derechos y se tengan en cuenta sus potencialidades. En este sentido, se plantea la recuperación de identidad cultural y promover la equidad de género, pero sobre todo conservar su identidad de campesinos y la vocación agrícola de su territorio haciéndola más sostenible.

Analizando las propuestas para el corregimiento se puede concluir que desde la línea 4 del PDM no hay una verdadera articulación con el plan de desarrollo de San Cristóbal, por lo tanto, se evidencian esfuerzos separados hacia la consecución de un mismo objetivo, como lo es el desarrollo humano sostenible o integral. En ese orden de ideas, las herramientas de planeación, al no estar articuladas, no cumplen con su función de lograr una asignación eficiente de los recursos acorde a las necesidades de las comunidades.

Conclusiones

En los últimos años por su cercanía geográfica con la ciudad de Medellín, el corregimiento de San Cristóbal ha recibido una fuerte influencia de esta, posibilitando una resignificación de la ruralidad al interior del mismo. Se percibe la consolidación de la pluriactividad, de la aparición de nuevos actores económicos y una frontera cada vez más difusa con la ciudad, producto de la urbanización fragmentada.

El territorio rural no es tratado como diferencial lo cual no permite ver las oportunidades y riesgos que existen para el mismo. Sin embargo,

no se evidencian brechas significativas que atenten contra la sostenibilidad de las comunidades asentadas en el corregimiento de San Cristóbal, ni para su visión de la ruralidad.

Es interesante la percepción de confianza en el futuro del corregimiento por parte de los habitantes, así como su disposición por seguir viviendo allí. Esto podría posibilitar el surgimiento de una nueva visión de la ruralidad, fundamentada en la oferta de servicios ecosistémicos, turísticos y de productos alimenticios sanos para una población urbana que cada vez busca acceso a estos espacios dada la creciente contaminación de la ciudad.

Es interesante la fuerte percepción de ruralidad que se percibe en el corregimiento y el arraigo con que se defiende esta tradición, incorporando diversas actividades productivas que buscan sostener el estilo de vida que se ha desarrollado por décadas.

Se debe fortalecer el trabajo para consolidar una cultura de equidad de género dado que en el corregimiento se percibe aún una cultura machista, que ha marginado en cierta forma el accionar de las mujeres al interior de la comunidad.

Referencias

Alcaldía de Medellín. (2012). *Plan de Desarrollo “Medellín un hogar para la vida” 2012 - 2015*. Medellín. Recuperado de https://www.medellin.gov.co/irj/go/km/docs/wpcccontent/Sites/subportal%20del%20Ciudadano/Plan%20de%20Desarrollo/Secciones/Publicaciones/Documentos/PlaDesarrollo2012-2015/Plan%20de%20Desarrollo_baja.pdf.

Alcaldía de Medellín. (2015). *Plan de Desarrollo Local Corregimiento San Cristóbal*. Medellín. Recuperado de https://www.medellin.gov.co/irj/go/km/docs/pccdesign/SubportaldelCiudadano_2/PlandeDesarrollo_0_17/ProgramasyProyectos/Shared%20Content/Documentos/2015/Planes%20de%20desarrollo%20Local/COMUNA%2060%20San%20Cristobal.pdf.

Asamblea Departamental de Antioquia. (2012). Ordenanza 14 del 14 de junio de 2012 Por medio de la cual se adopta el Plan de Desarrollo Departamental 2012-2015 Antioquia La Más Educada. Medellín.

Recuperado de <http://kiterritorial.co/wp-content/uploads/2015/12/Plan-de-Desarrollo-Antioquia-2012-2015.pdf>

- Boisier, S. (2003a). Desarrollo (Local): ¿De qué estamos hablando? En O. Madoery y A. Vázquez Barquero, *Transformaciones globales* (pp. 22). Rosario: Editorial Homo Sapiens.
- Boisier, S. (2003b). ¿Y si el desarrollo fuese una emergencia sistémica? *Revista del CLAD Reforma y Democracia*, (27), 1-22.
- Boisier, S. (1998). Teorías y metáforas sobre el desarrollo territorial. *Revista Austral de Ciencias Sociales*, 2, 5-18.
- Boisier, S. (2004). Una (re)visión heterodoxa del desarrollo (territorial): un imperativo categórico. *Estudios Sociales*, 12 (23), 10-36.
- CEPAL. (2011). *Hacia una nueva definición de "rural" con fines estadísticos en América Latina*. Santiago de Chile: Impreso en Naciones Unidas.
- DANE. (2010). *Perfil Sociodemográfico 2005 - 2015 Corregimiento 60 San Cristóbal*. Medellín: Alcaldía de Medellín.
- FAO - Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y la Agricultura. (2013). *Relación urbano-rural*. Recuperado de <http://www.fao.org/agronoticias/territorios-inteligentes/relacion-urbano-rural/es/>
- Farah, M.y Pérez, E. (2006). Mujeres rurales y nueva ruralidad en Colombia. *Revista NERA*, 9(9), 73-88.
- Fawaz, J. y Vallejos, R. (2011). Calidad de vida, ocupación, participación y roles de género: un sistema de indicadores sociales de sostenibilidad rural (Chile). *Cuad. Desarro. Rural*, (8), 45-68.
- Fernández Buey, F. (2005). Filosofía de la sostenibilidad. *Gaceta sindical*, Madrid, 17-32.
- Gallar, D. y Acosta, R. (2014). La resignificación campesinista de la ruralidad. *Revista de Dialectología y Tradiciones Populares*, 69(2), 285-304.

Linares, P. (2012). El concepto marco de sostenibilidad: variables de un futuro sostenible. Madrid. Recuperado de [https://www.iit.comillas.edu/pedrol/documents/sostenibilidad Asinja.pdf/](https://www.iit.comillas.edu/pedrol/documents/sostenibilidad%20Asinja.pdf)

ONU - Organización de las Naciones Unidas. (2014). *La Economía Social y Solidaria y el Reto del Desarrollo Sostenible*. Ginebra, Suiza: Inter-Agency TaskForce on Social and Solidarity Economy - TFSSE.

Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente – PNUMA. (2004). La mujer y el medio ambiente. Nairobi, Kenya. Recuperado de <https://wedocs.unep.org/bitstream/handle/20.500.11822/13743/Women%20and%20the%20Environment-spanish.pdf?sequence=2&isAllowed=y>

Schejtman, A. y Berdegú, J. (2004). *Desarrollo territorial rural*. Santiago de Chile: Rimisp-Centro Latinoamericano para el Desarrollo Rural.

El papel de la contabilidad financiera en la explotación de ferroníquel en el departamento de Córdoba en cuanto a la determinación del resarcimiento del medio ambiente

The role of financial accounting in the exploitation of ferronickel in the department of Córdoba with regard to the determination of the compensation of the environment

Javier Darío Canabal Guzmán*
Diana Patricia Franco Campos**
Helmer Muñoz Hernández***

Resumen

La regulación contable en Colombia contempla para las organizaciones clasificadas dentro del grupo 1 y 2 (criterios establecidos por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, con fines de aplicación del marco normativo contable actual) la preparación de contabilidad financiera internacional. Dentro de este contexto, el presente artículo tiene por objeto analizar los lineamientos desarrollados en los marcos normativos en lo referente al resarcimiento del medio ambiente en la actividad minera, específicamente la extracción del ferroníquel, que para el caso concreto de esta investigación tiene un contexto próximo en Montelíbano, Córdoba. Se presenta, por tanto, un análisis de los requerimientos normativos para este efecto y se caracteriza la forma cómo quienes desarrollan la referida actividad contemplan el cálculo de la recuperación del medio ambiente y la fiabilidad de dicha estimación. Por último, se concluye con la exposición de los hallazgos en el análisis de la norma y la caracterización del tratamiento por parte de quienes ejercen la explotación del ferroníquel enfocándose en la fiabilidad de las estimaciones en cuanto al resarcimiento del medio ambiente.

Palabras claves: regulación contable, información financiera, estándares internacionales, medio ambiente, normatividad, resarcimiento ambiental.

* Docente investigador asociado I, líder del equipo interdisciplinario de investigación CUS de la Universidad del Sinú. Administrador de Empresas y Administrador Público, con estudios de Especialización en Finanzas y en Planeamiento Educativo. Magister en Gestión de Organizaciones de la Universidad EAN y Maître És Sciences (M.Sc.) de la Université Du Québec Á Chicoutimi. Doctor en Ciencias de la Educación de la Universidad Metropolitana de Educación Ciencia y Tecnología de Panamá. Candidato a Post Doctor en Procesos Sintagmáticos de la Ciencia y la Investigación del Centro Internacional de Estudios Avanzados Sypal. Email: javier.canabal@hotmail.com, javiercanabal@unisinu.edu.co

** Contadora Pública, Especialista en derecho tributario Universidad Externado de Colombia, Maestrante en Contabilidad Universidad Libre. Docente Investigador Universidad del Sinú. dianafanco@unisinu.edu.co

*** Docente investigador Grupo de investigación CUS de la Universidad del Sinú. Ingeniero de Sistemas de Información, Magister en Ingeniería de Control Industrial de la Universidad de Ibagué y Universidad Católica de Lovaina (Bélgica). Doctor en Gerencia de la Universidad Rafael Belloso Chacín de Venezuela. Candidato a Post Doctor en Procesos Sintagmáticos de la Ciencia y la Investigación del Centro Internacional de Estudios Avanzados Sypal. Email: helmermunoz@unisinu.edu.co

Abstract

The accounting regulation in Colombia, includes for the organizations classified in group 1 and 2 (criteria established by the Technical Board of the Public Accounting, with the fines of application of the real accounting normative framework) the preparation of international financial accounting. In this context, the present article aims to analyze the guidelines developed in the normative frameworks in the reference of the environmental rescue in the mining activity, specifically the extraction of the railroad, which for the specific case of this investigation has a context near Montelíbano Córdoba.

It presents, therefore, an analysis of the normative requirements for this effect and is characterized by the way in which the developers of the directed activity, contemplate the calculation of the recovery of the environment and the reliability of this estimate.

Finally, it will conclude with the exposition of the findings in the analysis of the standard and the characterization of the treatment by those who exert the exploitation of the ironworks focusing on the reliability of the estimates regarding the rescue of the environment.

Keywords: accounting regulation, financial information, international standards, environment, regulations, environmental compensation.

El yacimiento de Níquel de Cerro Matoso S.A. fue descubierto en 1956 por la Richmond Petroleum, subsidiaria de la Standard Oil Company. El Gobierno concedió a la Richmond el contrato de concesión No.866 de 30 de marzo de 1963, el cual fue modificado en sus términos mediante contrato adicional del 22 de julio de 1970. Dicho contrato adicional permitió la entrada del Estado colombiano como inversionista a través del Instituto de Fomento Industrial (IFI) y estableció la obligación de procesar el mineral dentro del país, entre otros aspectos. (Prieto, 12)

Se firmó entonces un contrato de operación conjunta entre el Estado y el inversionista extranjero. Posteriormente en 1979, con la incorporación de un nuevo socio, la Billiton de Holanda (subsidiaria de Shell Petroleum Company), se constituyó Cerro Matoso S.A. (CMSA) en la cual se adelanta la explotación del mineral y la producción del ferroníquel para los mercados internacionales. En 1994, la Shell vendió su subsidiaria Billiton a la empresa Gencor Ltda de Suráfrica. En 1997 el IFI vendió su participación accionaria, la cual fue adquirida en su mayoría por Gencor (99,8 %) y el resto por los empleados de CMSA (0,2 %). En Julio de 1997, Billiton Plc adquirió los activos en metales no preciosos de la Gencor, incluyendo sus acciones en CMSA. En septiembre de 1997, Billiton fusionó sus actividades en níquel con las de QNI Ltda. en Australia y en 1998 Billiton adquirió el 100 % de las acciones de QNI y es propietaria en la actualidad del 99,8 % de las acciones de Cerro Matoso S.A. CMSA inició operaciones en 1982 y mantiene un contrato de comercialización y venta del ferroníquel con la Billiton Marketing and Trading B.V. de Holanda. (Instituto Colombiano de Geología y Minería, 2009).

El ferroníquel es un ferro aleación de hierro y níquel que se obtiene a partir de la reducción carbotérmica de minerales de Níquel de tipo serpentinitico tales como la Limonita, Serpentina o Garnierita. De acuerdo con la (Revista Semana, 2009) Cerromatoso es la segunda más grande productora de ferroníquel y la quinta de níquel en el mundo. A pesar de su tamaño, pocos saben de ella, pero, resulta impactante saber que, derivado de los propios testimonios de sus trabajadores, es la empresa que más gasta energía para el procesamiento de este metal tal como lo cita la mencionada revista: "En Cerromatoso consumimos más de 1 200 millones de kWh al año, con una demanda máxima que supera los 180 MW en la planta de procesamiento de ferroníquel", explicó Alan Nigel Pangbourne, presidente de la firma. (Revista Semana, 2009)

De acuerdo con el análisis publicado por la (Revista Semana, 2009) esto significa que Cerromatoso se lleva en el año el equivalente al 10 % de la energía que se consume en Bogotá y Cundinamarca y cuando está en su momento de mayor actividad, su planta de producción consume casi el 9 % de la energía que se necesita para iluminar esa misma región.

Esto se debe a que su actividad no es simplemente la extracción minera, sino también la fundición. La compañía produce más de 40 000 toneladas de níquel al año y unas 55 000 de ferroníquel (aleación de hierro y níquel). Situación que demanda altos niveles de energía.

El ferroníquel se utiliza para elaborar acero inoxidable, materia prima para muchos productos, por ejemplo, implementos de cocina. En el caso de Cerromatoso, la producción se vende a más de 50 países, especialmente en Europa, Asia y Estados Unidos.

Actualmente, forma parte del grupo industria BHP Billiton, una de las multinacionales protagonistas del negocio minero (Hoz, 2015). En Colombia esta misma firma tiene intereses en Cerrejón y en la actividad petrolera.

Colombia ocupa el octavo lugar en producción mundial de ferroníquel. Con yacimientos de naturaleza laterítica o níquel con aleación de hierro.

La implicación ambiental del ejercicio de la explotación minera consiste en la liberación a la atmosfera de sustancias genera contaminación de fuentes de agua, aire y presencia de enfermedades. Cerromatoso viene operando con un documento denominado Evaluación y Manejo Ambiental, amparándose en el régimen de transición consagrado en el Artículo 78 del Decreto 1753 de 1994, hoy derogado (Hoz, 2015).

En palabras de (Escobar, 2014) la multinacional siempre ha negado los impactos ambientales y físicos que ha causado la explotación de Níquel en Córdoba. Incluso, según lo relata el abogado Javier De La Hoz (citado en Escobar, 2014) en 2013 se promovió un estudio del impacto medioambiental en Cerromatoso, asumido por la Universidad del Norte, el cual Cerromatoso no avaló cuando los investigadores de la Universidad expusieron la metodología que se iba a emplear para tal análisis. Según lo investigado (Escobar, 2014) hace un año las dos partes se sentaron para promover un estudio ambiental en la zona. La propia compañía fue la que propuso a la Universidad del Norte para realizar los análisis, pero cuando los investigadores enviaron el proyecto de cómo iban a realizar el procedimiento, Cerro Matoso S. A. no avaló el proyecto ni se volvió a sentar con los demandantes. Todo indica que la compañía minera avala sus pruebas ante el Ministerio del Medio Ambiente enviando resultados que dicen que el aire de Montelíbano contiene 10 micras de contaminación del metal, lo que los salva en Colombia, pero niegan someterse a exámenes más estrictos avalados internacionalmente los cuales tan solo permiten que el aire contenga apenas dos micras de material particulado.

Cuando Cerromatoso comenzó con la explotación minera hacia los años 70, Lo primero en cambiar fue el paisaje de la zona. Las comunidades se vieron afectadas por la falta de agua. La quebrada de Zaino se comenzó a contaminar con desechos mineros producto de la planta de producción, ya que cuando se extrae el metal, se producen unos sobrantes denominados escoria, y de acuerdo con la indagación de antecedentes sobre este hecho, un día colapsó el cauce de la quebrada con una longitud de un kilómetro al decepcionar los desechos mencionados. Lo mismo sucedió con la quebrada Aguas Claras, donde la compañía empezó a verter las aguas hirvientes con las que limpiaban el material extraído.

De acuerdo con Escobar (2014) “Pasarían los días, meses y años y la voz del cacique de estos terrenos donde se asienta la mina solo hacía eco en aquella montaña matona”. <https://www.las2orillas.co/el-horno-mortal-de-cerro-matoso/>

Mientras tanto Cerro Matoso pasó a ser la cuarta mina de explotación de Níquel del mundo. Tal vez por aquella razón la compañía anglo-australiana BHP Billiton —la empresa minera más grande del mundo en el año 2005 compró el 99 % de las acciones quedándose con todo el poder de aquella tierra rica en minerales. La empresa saltó de tener 500 trabajadores a 3000, pero tan solo 600 de ellos tienen contratación directa. Se calcula que Cerro Matoso en 30 años ha generado ganancias totales por 8.9 billones de pesos, de acuerdo con (Escobar, 2014).

Algunos resultados de estos estudios reportan lo siguiente:

“en el año 2012 se encontraron diez casos de cáncer. Se citan los siguientes casos: Hildebrando Turizo, quien trabajó durante 25 años en el departamento de calcificación de Cerro Matoso S.A., en el 2012 lo mató un cáncer de nasofaringe. Jorge Luis Cogollo, quien trabajó más de 20 años en la mina, también lo mató un cáncer de las mismas características”.

El laboratorio clínico ABO de Montería detectó daños de gravedad en el ADN de 13 ex empleados de la compañía. Otro estudio arrojó que la escoria que vierten en la quebrada Zaino Macho tiene un porcentaje de más de 50 % de silicio, resultado que concuerda con las mediciones internas que tiene la compañía en su poder y a las cuales tuvo acceso la firma de abogados. Como si fuera poco el material tóxico se ha empezado a filtrar en el subsuelo, contaminando los únicos afluentes de agua de la que se proveen los locales, es decir los pozos subterráneos, según lo descrito por (Escobar, 2014).

Entre tanto la contralora General de la República, Sandra Morelli Rico-señaló que:

seguirá de cerca los avances en el tema por parte de las autoridades competentes y realizará el seguimiento y evaluación de las acciones que se adelanten por parte del Ministerio de Medio Ambiente y la Autoridad Nacional de Licencias, según lo revelado por (Periodico el Espectador, 2012)

De acuerdo con lo relatado por Sandra Morelli, en entrevista concedida a (Periodico el Espectador, 2012) señala que:

La licencia ambiental es un típico mecanismo de intervención que tiene el propósito de garantizar que la propiedad privada cumpla con la función ecológica que le es inherente.

La Contraloría advirtió que en el caso de la explotación de Cerro Matoso, no cuenta con estudios sólidos que permitan garantizar que se han mantenido las condiciones de calidad del aire ni de los recursos hídricos superficiales y subterráneos en los niveles que aseguren el buen estado de salud de los habitantes de las poblaciones aledañas a la explotación de la mina, por lo cual se pueden configurar pasivos sociales por problemáticas de salud pública derivados de la exposición de habitantes a elementos dañinos que se encuentran relacionados con el hierro y el níquel que se constituyen en el objeto y su posterior transformación en ferróníquel (El Espectador, 2012).

Este panorama producto de referentes de investigación sobre las repercusiones adheridas a la explotación del ferróníquel en Cerromatoso, debe ser objeto de reflexión dentro de las ciencias contables, en el entendido que la contabilidad es considerada una ciencia de carácter social.

Actualmente existe un programa de investigación dirigido por el profesor (Eutimio Mejía Soto, 2012, P 61), el cual tiene como componente el tema de Desarrollo Social Sostenible, afirma que:

La teoría tridimensional de la contabilidad (ambiental, social y económica), responde a una concepción a partir de la cual, la contabilidad se articula como una ciencia al servicio de la sostenibilidad, concibe el desarrollo en función de una estructura jerárquica de las dimensiones objeto de estudio de la contabilidad. La estructura diferencia la importancia de las dimensiones, privilegiando el componente ambiental, seguido del social y, por último, el económico.

(Eutimio Mejía Soto, 2012, P 61) sostiene que:

La visión ecológica de la Constitución, si bien es plausible, no es el estado ideal que una disposición jurídica debe establecer con respecto al ambiente. La Constitución y la Ley siguen siendo antropocéntricas, el hombre sigue siendo la medida de todas las cosas, la flora y la fauna no merecen respeto por sí mismas, sino en función de su utilidad para el hombre. La Carta mag-

na dice que “todas las personas tienen derecho a un ambiente sano”, clara demostración del carácter utilitarista con que actúa el hombre, las cosas de la naturaleza tienen valoración moral en virtud de la utilidad que representan para la especie humana. El hombre requiere una nueva fundamentación jurídica, no sustentada en la superioridad del hombre, sino anclada en el respeto a todas las formas de vida. Cuando ello pase, la fauna y la flora tendrán derechos hoy ausentes en las constituciones y en las leyes de la mayoría de naciones autodenominadas civilizadas.

Es evidente el daño causado por estas empresas con domicilio en Colombia y que representan una cifra importantísima respecto al tema de las regalías e impositivamente hablando.

No obstante, según (Natalia Arenas, 2016):

el presupuesto de los años 2015 y 2016, Córdoba es el tercer departamento que más recursos de regalías tiene para gastar, después de Meta y Antioquia. Pasó de tener un promedio anual de 352.284 millones de pesos en regalías de inversión durante los cuatro años anteriores a la reforma a la ley de regalías, a un billón de pesos de presupuesto para gastar en estos dos años, según datos del DNP.

Sin embargo, una consideración o intento por tratar de determinar en unidades monetarias, el daño ambiental resultaría una tarea poco fácil, cuando es evidente que existen daños irrecuperables al medio ambiente, no subsanables con inversión social producto del dinero de las regalías, con el agravante del tema de la corrupción que disminuye sustancialmente la inversión de los recursos otorgados al departamento de Córdoba.

El tema del medio ambiente demanda de la contabilidad estimaciones contamétricas a efectos de valoración de los recursos. Dichas mediciones, no son necesariamente en términos monetarios y es ese sentido se ha acuñado el término de Unidades de Valor Ambiental. La contametría es una metodología que aún se encuentra en construcción y quien se ha ocupado de este tema académico en Colombia es el profesor Rafael Franco.

Esta visión pone de manifiesto, desligar el paradigma económico, en el intento del ejercicio de valuación de los activos que están representados por recursos naturales.

La ONU, provee los siguientes conceptos en temas ambientales:

Activos del medio ambiente: todos los activos naturales no son activos económicos. Se trata de activos naturales no producidos que no son proveedores de insumos de recursos naturales para la producción sino proveedores de servicios ambientales (absorción de desechos) y que cumplen funciones ecológicas, como la protección de los hábitats y la regulación de las inundaciones y el clima y proporcionan otros servicios no económicos, como beneficios para la salud y valores estéticos (ONU, 2002 citado en Mejía, 2012). (Eutimio Mejía Soto, 2012, P 61)

Activos naturales: bienes que incluyen activos económicos (producidos y no producidos) y activos del medio ambiente, incluidos los activos ecológicos, la tierra y el agua y sus respectivos ecosistemas, los activos del subsuelo y el aire (ONU, 2002 citado en Mejía, Vargas 2012 (Eutimio Mejía Soto, 2012, P 61)).

Activos naturales cultivados: comprenden el ganado de cría, el ganado lechero, los animales de tiro, etcétera, y los viñedos, huertos y otras plantaciones de árboles que dan frutos repetidamente y cuyo crecimiento se encuentra bajo el control, la responsabilidad y la gestión directa de unidades institucionales (ONU, 2002 citado en Mejía, Vargas 2012 P. 61).

Activos naturales no producidos: activos del medio natural, como la tierra y ciertos bosques no cultivados y yacimientos de minerales, que se necesitan para fines de producción pero que no son el resultado de un proceso de producción. Se dividen en activos económicos y activos del medio ambiente (ONU, 2002 citado en Mejía, Vargas 2012 P. 62).

Stock (inventario) bruto de capital: valor de todos los activos fijos existentes que siguen utilizándose al comienzo del período contable, según el precio efectivo o estimado de los nuevos activos del mismo tipo, independientemente de la duración de los activos (ONU, 2002 citado en Mejía, Vargas, 2012 P. 62).

Pasivo ambiental: es una obligación de la organización que deberá ser cubierta en el presente o en el futuro, que ha surgido como resultado de actos y hechos en donde el ente, de forma directa o indirecta, ha participado por acción u omisión, de forma voluntaria o involuntaria, no cumpliendo la función de acumular, generar, distribuir y mantener (sostenibilidad) los activos ambientales y la riqueza ambiental, arrojando como resultado riqueza ambiental. (ONU, 2002 citado en Mejía, Vargas 2012 P. 63)

La contabilidad financiera define al activo como un recurso controlado por la organización, que proviene de eventos pasados y tiene la

característica de generar beneficios económicos a futuro. La propuesta hecha por (Mejía, Vargas, 2012, P 63) establece que

la organización debe informar de los impactos que ha generado sobre tales activos que no están dentro de su control económico, pero que el accionar del ente puede impactarlos positiva o negativamente siendo, esta última, la situación más común. Por ejemplo, una organización no es propietaria jurídicamente de un río determinado, pero las operaciones del ente pueden impactar la calidad y la cantidad de agua del río, situación que debe informar la contabilidad, así como las consecuencias derivadas de dicha situación y los impactos en el medio.

Los pasivos ambientales de las organizaciones se evidencian en las siguientes condiciones (Mejía, 2010):

- a. La lluvia ácida.
- b. La destrucción de la capa de ozono.
- c. La contaminación del agua.
- d. Contaminación del aire.
- e. Contaminación de terrenos.
- f. La alteración de micro-cuencas y las fuentes de agua.
- g. El sobre-explotación de los recursos para los diversos usos.
- h. Destrucción de hábitats de diversas especies.
- i. Estrés ambiental local y global.
- j. Amenazas de seguridad alimentaria.
- k. La contaminación en la acumulación de desechos sólidos y emisiones al ambiente.
- l. Deterioro de los recursos naturales y energéticos.
- m. Pérdida de fertilidad de los suelos.
- n. Pérdida de especies.
- o. Eliminación de la biodiversidad.
- p. Creciente degradación ambiental.

Ingreso ambiental: es el incremento de la calidad y/o cantidad de los activos ambientales producidos en un período determinado, representados en la entrada de nuevos activos ambientales o el mejoramiento de la calidad de los

existentes; tales entradas e incrementos, son el resultado de las acciones y omisiones del hombre, o consecuencia de la dinámica autónoma propia de la naturaleza y su interacción en el medio (Mejía, Vargas, 2012, P 64).

En este sentido se puede evidenciar la concepción sobre ingreso que se teje a la luz de la contabilidad ambiental ya que al igual que la contabilidad financiera, se habla de incrementos en la cantidad y calidad de activos y a su vez esos incrementos tienen el potencial de generar beneficios.

La definición anterior, es concebida desde una visión amplia e incluyente de la contabilidad, hace referencia a la dimensión ambiental en virtud de las condiciones físicas del activo ambiental, debe ser complementada bajo los resultados del registro de la dimensión social y financiera de la contabilidad (Mejía, Vargas, 2012).

Gasto ambiental: es el decremento de la calidad y/o cantidad de los activos ambientales en un período determinado, representados en la salida de activos ambientales o el deterioro, pérdida o agotamiento de la calidad de los activos ambientales existentes; tales disminuciones de calidad o cantidad de activos ambientales son el resultado de las acciones y omisiones del hombre, o consecuencia de la dinámica autónoma propia de la naturaleza y su interacción en el medio.

La partida de costo ambiental no se incluye porque corresponde a una cuenta de la contabilidad financiera ambiental y la contabilidad de gestión ambiental (Mejía, 2012, P 65).

Al igual que para la definición de ingreso, el gasto contempla un decremento en los recursos que tiene como consecuencia la disminución de activos naturales. Estos elementos de flujo que construyen la información ambiental en términos no económicos son componente de la situación biopatrimonial que evidenciaría la materialización de la contabilidad entendida como ciencia social.

El papel de la contabilidad financiera en cuanto el resarcimiento del medio ambiente para la explotación del Ferroniuel, encuentra su estructura en el estándar pleno (considerando el mayor inversionista Billiton Plc, tiene como fuente para elaboración de políticas contables, la incorporación de la Norma Internacional de Contabilidad 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes. No hay

un estándar específico que se ocupe del desarrollo sostenible y su cuantificación, toda vez que lo máximo que el conjunto de estándares pone a disposición del preparador de la información y el responsable de los estados financieros, para lo cual previamente se determinan políticas contables, es este estándar internacional, que provee a nivel de daño medioambiental el reconocimiento de una provisión para resarcimiento del medio ambiente en términos monetarios. No existe hasta el momento estudios que avalen la aceptación de la cuantificación económica del daño medioambiental en el entendido que la destrucción de un recurso natural o deterioro de este es incalculable. Las normas internacionales se ocupan de presentación de estados financieros para toma de decisiones involucrando bases de valoración para determinaciones cuantitativas económicas, pero no prevé de forma algunas estimaciones para los daños medioambientales. Esta reflexión toma fuerza en el sentido de que se tiene claridad sobre el objetivo de los marcos que se basan en Normas Internacionales de Información Financiera y Aseguramiento de la información que tiene como fin informar a los usuarios en función del paradigma de la utilidad de la información. Si se propende por parte del emisor de normas expandir el uso de estos estándares con un alcance ambicioso, que de hecho Colombia aceptó bajo la metodología de convergencia por adopción plena, se debiera tener presente la información sobre el impacto ambiental y el efectivo resarcimiento al medio ambiente, bajo el esquema de responsabilidad social empresarial, por ejemplo.

El objetivo de esta Norma contenida por el (Congreso de Colombia, 2015) Decreto 2420 de 2015, Anexo técnico Uno, el cual establece lo siguiente sobre las provisiones y contingencias :

El objetivo de esta norma es e asegurar que se utilicen las bases apropiadas para el reconocimiento y la medición de las provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes, así como que se revele la información complementaria suficiente, por medio de las notas, como para permitir a los usuarios comprender la naturaleza, calendario de vencimiento e importes, de las anteriores partidas.

Se reconocerán como provisiones sólo aquellas obligaciones, surgidas a raíz de sucesos pasados, cuya existencia sea independiente de las acciones futuras de la entidad (es decir, de la gestión futura de la entidad). Ejemplos de tales obligaciones son las multas medioambientales o los costos de reparación de los daños medioambientales causados en contra de la ley, puesto

que tanto en uno como en otro caso, y para pagar los compromisos correspondientes, se derivarán para la entidad salidas de recursos que incorporan beneficios económicos, con independencia de las actuaciones futuras que ésta lleve a cabo. De forma similar la entidad tendrá que reconocer los costos por el retiro de una instalación de extracción de petróleo o de una central nuclear, siempre que esté obligada a restaurar los daños ya ocasionados por su funcionamiento

De acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad 37 en su párrafo 19, el cual indica los criterios de reconocimiento del pasivo por provisión y específicamente hace alusión al castigo pecuniario impuesto por la ley, mostrando su indiferencia ante el daño medioambiental en términos de desarrollo sostenible y evidenciando su enfoque eminentemente financierizado. El emisor de dicha norma es consiente del daño que ocasiona las actividades de extracción como el caso de la Organización Cerromatoso, en función del cumplimiento de la obligación legal y reconociendo un impacto financiero futuro solo si está obligada. Lo que presume a efectos de la administración que no es necesario destinar recursos para el resarcimiento del medio ambiente si no está contemplado en una norma.

En contraste con lo anterior, y por causas de tipo comercial o exigencias legales,

la entidad puede desear o necesitar la realización de desembolsos para operar de una manera determinada en el futuro (un ejemplo es la colocación de filtros de humos en una determinada fábrica). Puesto que la entidad puede evitar tales desembolsos futuros mediante actuaciones futuras, por ejemplo cambiando la forma de llevar a cabo la fabricación, no existe una obligación presente de realizar esos desembolsos, y por tanto no reconocerá provisión alguna para los mismos.

Solamente una exigencia legal se puede calcular la realización de desembolsos, pero lo que preocupa a este modelo de información financiera, es el reconocimiento de un pasivo a través de la determinación de una provisión y una vez más pone de manifiesto su desinterés por el tema medioambiental en tanto que no es una deuda legalmente exigible.

Una obligación reconocida como pasivo implica, en todos los casos, la existencia de un tercero con el que se ha contraído la misma, y al que se le debe satisfacer el importe. No obstante, no es preciso conocer la identidad del tercero al que se le debe pagar, puesto que la obligación puede muy bien ser incluso con el público en general. Puesto que la obligación siempre implica un compromiso contraído con un tercero, cualquier decisión de la dirección o del órgano de administración de la entidad, no dará lugar a una obligación implícita, al final del periodo sobre el que se informa, a menos que tal decisión haya sido comunicada antes de esa fecha, a los afectados, de una manera suficientemente explícita como para crear una expectativa válida ante aquéllos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades. el (Congreso de Colombia, 2015) Decreto 2420 de 2015, Anexo técnico Uno, el cual establece lo anterior sobre las provisiones y contingencias:

Pese a que en las normas de información financiera, se predica implícitamente la esencia sobre la forma legal, privilegiando a efectos de reconocimiento, medición y valoración, aquellos hechos que se pueden medir fiablemente y que cumplen con criterios generales y específicos para su reconocimiento en función de la conformación de información razonable, esta norma relacionada con daños al medio ambiente y el reconocimiento económico de provisiones, observa en su estructura unos requisitos asociados a la forma legal, lo que desvirtúa la teleología de las mismas.

Un suceso que no haya dado lugar al nacimiento inmediato de una obligación, puede hacerlo en una fecha posterior, por causa de los cambios legales o por actuaciones de la entidad (por ejemplo, una declaración pública suficientemente concreta) que den lugar a obligaciones implícitas. Por ejemplo, cuando se ha causado un daño ambiental, puede no haber obligación de afrontar las consecuencias. Sin embargo, la aparición de una ley nueva puede ser el suceso del que se derive la obligación, así como también lo puede ser el que la entidad acepte, públicamente, su responsabilidad de reparar el daño causado, de forma que aparezca una obligación implícita de afrontar las consecuencias producidas. (Congreso de Colombia, 2015) Decreto 2420 de 2015, Anexo técnico Uno, el cual establece lo anterior, con referencia a las provisiones y contingencias.

Nuevamente se hace énfasis en el reconocimiento de una provisión para resarcir el daño ambiental pero únicamente derivado de una norma. Si no existe una norma que obligue sencillamente la contabilidad financiera hace caso omiso al daño ambiental en ausencia de consecuencia de ello. El aceptar, públicamente, su responsabilidad de reparar el daño causado es discrecional y en caso de aceptación daría lugar al reconocimiento implícito de la obligación. Así las cosas, no es competencia de la contabilidad financiera el daño ambiental que no origine una obligación legal.

Otro elemento que provee un insumo importante a nivel de contabilidad financiera dentro del tratamiento de exploración y evaluación de recursos minerales es la Norma Internacional de Información Financiera 6.

Objetivo Exploración y Evaluación de Recursos Minerales

El objetivo de esta NIIF es especificar la información financiera relativa a la exploración y evaluación de recursos minerales

En particular, la NIIF requiere que: (a) mejoras limitadas en las prácticas contables existentes para los desembolsos por exploración y evaluación; (b) que las entidades que reconozcan activos para exploración y evaluación realicen una comprobación de su deterioro del valor de acuerdo con esta NIIF, y midan cualquier deterioro de acuerdo con la NIC 36; Deterioro del Valor de los Activos; (c) revelar información que identifique y explique los importes que en los estados financieros de la entidad surjan de la exploración y evaluación de recursos minerales, que ayude a los usuarios de esos estados financieros a comprender el importe, calendario y certidumbre de los flujos de efectivo futuros de los activos para exploración y evaluación que se hayan reconocido.

La entidad establecerá una política contable que especifique qué desembolsos se reconocerán como activos para exploración y evaluación, y aplicará dicha política de forma coherente. Al establecer esta política, una entidad considerará el grado en el que los desembolsos puedan estar asociados con el descubrimiento de recursos minerales específicos. Los siguientes son ejemplos de desembolsos que podrían incluirse en la medición inicial de los activos para exploración y evaluación:

(a) Adquisición de derechos de exploración; (b) estudios topográficos, geológicos, geoquímicos y geofísicos; (c) perforaciones exploratorias; (d) excavaciones de zanjas y trincheras; (e) toma de muestras; y (f) actividades relacionadas con la evaluación de la factibilidad técnica y la viabilidad comercial de la extracción de un recurso mineral. Los desembolsos relacionados con el desarrollo de los recursos minerales no se reconocerán como activos para exploración y evaluación. El Marco Conceptual y la NIC 38 Activos Intangibles

(b) De acuerdo con la NIC 37 suministran guías sobre el reconocimiento de activos que surjan de este desarrollo. Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes Medición posterior al reconocimiento, una entidad reconocerá cualquier obligación en la que se incurra por desmantelamiento y restauración durante un determinado periodo, como consecuencia de haber llevado a cabo actividades de exploración y evaluación de recursos minerales. (Norma Internacional de Información financiera NIIF 6). Contendida en el Anexo Técnico No. 1 del Decreto Reglamentario 2420 de 2015. La explotación y exploración minera se ocupa del reconocimiento de los activos para dicha actividad, pero de ninguna manera reconoce activos de carácter natural, aunque en determinado momento tiene control y administración sobre los mismos. Esta norma se ocupa de prescribir un tratamiento para el cálculo del deterioro de activos que estén sometidos a desgaste y en contraste no se menciona ninguna prescripción para mitigar el impacto ambiental, lo que infiere una postura egoísta y cortoplacista que privilegia a los dueños del capital abandonando por completo el concepto de desarrollo sostenible como garante de su operación.

Después del reconocimiento, la entidad aplicará el modelo del costo o el modelo de la revaluación a los activos para exploración y evaluación. Si se aplicase el modelo de la revaluación (ya sea el contenido en la NIC 16, Propiedades, Planta y Equipo Cambios en las políticas contables o el modelo contenido en la NIC 38), Contendida en el Anexo Técnico No. 1 del Decreto Reglamentario 2420 de 2015. Se hará de forma coherente con la clasificación de esos activos (NIIF 6), Contendida en el Anexo Técnico No. 1 del Decreto Reglamentario 2420 de 2015.

Una entidad puede cambiar las políticas contables aplicadas a los desembolsos relacionados con la exploración y evaluación, si el cambio hace que los estados financieros sean más relevantes a los efectos de toma de decisiones económicas por los usuarios sin mermar su fiabilidad, o si los hace más fiables y no disminuye su relevancia para la adopción de decisiones. Una entidad juzgará la relevancia y la fiabilidad empleando los criterios de la NIC 8 y NIIF 6.

En resumen, este estándar no requiere o prohíbe ninguna política de contabilidad específica para el reconocimiento y medición de los activos de exploración y evaluación. A la entidad se le permite continuar usando sus políticas de contabilidad provisto que cumplen con los requerimientos del parágrafo 10 del IAS 8, i.e. que resulten en información que sea relevante para las necesidades de la toma de decisiones de los usuarios y que sea confiable.

- Otorga una exención temporal de la aplicación de los parágrafos 11 y 12 del IAS 8 – que especifican la jerarquía de las fuentes de la orientación con autoridad en ausencia de un IFRS específico.
- Requiere una prueba de deterioro cuando haya un indicador de que el valor en libros de los activos de exploración y evaluación excede la cantidad recuperable. También, los activos de exploración y evaluación son probados por deterioro antes de la reclasificación de esos activos como activos de desarrollo.
- Permite que el deterioro sea valorado en un nivel más alto que la ‘unidad generadora de efectivo’ según el IAS 36, pero mide el deterioro de acuerdo con el IAS 36 una vez que es valorado. Requiere revelación de información que identifique y explique las cantidades que surgen de la exploración y evaluación de recursos minerales (Deloitte, 2015).

El marco regulatorio contable para Colombia, diseñado para el contexto de la aplicación a empresas que aplican NIIF plenas, no contempla un estándar específico hacia la conservación del medio ambiente.

Su preocupación se enfoca al reconocimiento de los elementos de los estados financieros básicos o de propósito general. Así las cosas, el papel de la contabilidad financiera respecto al desarrollo soste-

nible es nulo. En tanto que su preocupación es la presentación de estados financieros de acuerdo con las demandas de los usuarios que proveen capital.

Conclusiones

La actividad minera de Cerromatoso ha traído repercusiones desfavorables al medio ambiente, tales como contaminación de afluentes de aguas y subsuelo, además de ocasionar daño a personas que habitan los alrededores de la mina.

El mayor accionista de esta mina es Billiton, y aunque el acceso a los estados financieros consolidados y separados no están publicados a la vista de los buscadores tradicionales de la web, Cerromatoso por pertenecer a las empresas clasificadas de acuerdo con el documento de direccionamiento estratégico en el grupo uno para efectos de preparación de información financiera, debe dar aplicación a los estándares internacionales de exploración y explotación de los recursos naturales y la contemplación de provisiones.

El papel de la contabilidad financiera para la determinación de valoración del impacto medioambiental es nulo, debido a que no hay un estándar que se ocupe específicamente del resarcimiento del medio ambiente.

La contabilidad financiera no tiene bajo su alcance el tema medioambiental. Esta se ocupa de reconocer obligaciones derivadas de fuentes de ley que obliguen al pago de multas a causa del daño al medio ambiente. Esto se expone claramente, al analizar los estándares antes mencionados que privilegian la forma legal y abandonan su esencia.

El capital financierizado responde al cálculo de deterioro de activos fijos representados en bienes tangibles, pero desconoce el tratamiento a los activos ambientales toda vez que su filosofía es financierizada y cortoplacista, factores que se derivan de corrientes neoclásicas de valor, abandonando por completo temas en desarrollo sostenible.

Referencias

37, N. D. (2014). Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes.

Amad, Y. (13 de Octubre de 2012). Colombia está al borde de un desastre ambiental': Sandra Morelli. *El tiempo*.

Congreso de Colombia. (14 de Diciembre de 2015). DECRETO 2420 D. Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información. Bogotá, Colombia .

Deloitte. (2015). *Deloitte*. Obtenido de <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/audit/IFRS%20Bolsillo%202016.pdf>

Escobar, F. (6 de Diciembre de 2014). El horno mortal de Cerromatoso. *Las dos orilla*.

Eutimio Mejía Soto, L. A. (2012, P 58). Contabilidad para la sostenibilidad ambiental y social. *Lúmina*, 48-71.

Eutimio Mejía Soto, L. A. (2012, P 61). Contabilidad para la sostenibilidad ambiental y social. *Lúmina*, 48-71.

Eutimio, M. S. (2012). Contabilidad para la sostenibilidad. *LUMINA*, 48 - 72.

Hoz, J. J. (2015). Cerromatoso. Una reflexión desde lo ambiental. *La Razón*.

Instituto Colombiano de Geología y Minería. (2009). *INFORME DE LA AUDITORÍA CONTABLE A CERRO MATOSO S.A. EN LAS VIGENCIAS 2004, 2005, 2006, 2007 Y 2008*. Auditoría, Bogotá.

Natalia Arenas, D. M. (11 de Mayo de 2016). La plata de las regalías en Córdoba: en obra gris. *SILLA CARIBE*.

Periodico el Espectador. (27 de 12 de 2012). Contraloría advierte grave daño ambiental en Cerro Matoso . *El Espectador*.

Prieto, E. (12 de 08 de 12). La Concesión Cerro Matoso . <http://www.elmundo.com>.

40 Revista Semana. (2009). La gran minera. *Semana*, 30-31.

La valoración de los activos biológicos desde la perspectiva de la utilidad de la información

The valuation of biological assets from the perspective of the usefulness of information

*Diana Patricia Franco Campos**
*Javier Darío Canabal Guzmán***
*Helmer Muñoz Hernández****

Resumen

Este artículo tiene por objeto caracterizar la forma de reconocimiento, medición, valoración, presentación y revelación (método) para la elaboración de información financiera, la cual es presentada al usuario externo o proveedor de capital, para la toma de decisiones. Se emplearán antecedentes de investigaciones realizadas dentro del mismo contexto, para corroborar las hipótesis que emanan de su análisis, y por último se concluirán los efectos de metodología en la preparación de la información y las repercusiones en las decisiones del usuario.

Los activos biológicos son considerados por la regulación contable en Colombia, como animales vivos o plantas, cuyo tratamiento para efectos de la preparación de información presentada al usuario mediante la contabilidad financiera, depende de las políticas contables desarrolladas por cada entidad, las cuales a su vez dependen de las características particulares de la entidad que informa y de los lineamientos contenidos en la regulación contable actual basada en Estándares Internacionales de Contabilidad e Información Financiera.

Palabras clave: activos biológicos, medición, valoración, utilidad de la información, usuario, regulación.

* Contadora Pública, Especialista en derecho Tributario Universidad Externado de Colombia, Maestrante en Contabilidad Universidad Libre. Docente Investigador Universidad del Sinú. dianafranco@unisinu.edu.co

** Docente investigador asociado I, líder del equipo interdisciplinario de investigación CUS de la Universidad del Sinú. Administrador de Empresas y Administrador Público, con estudios de Especialización en Finanzas y en Planeamiento Educativo. Magister en Gestión de Organizaciones de la Universidad EAN y Maître És Sciences (M.Sc.) de la Université Du Québec Á Chicoutimi. Doctor en Ciencias de la Educación de la Universidad Metropolitana de Educación Ciencia y Tecnología de Panamá. Candidato a Post Doctor en Procesos Sintagmáticos de la Ciencia y la Investigación del Centro Internacional de Estudios Avanzados Sypal. Email: javier.canabal@hotmail.com, javiercanabal@unisinu.edu.co

*** Docente investigador Grupo de investigación CUS de la Universidad del Sinú. Ingeniero de Sistemas de Información, Magister en Ingeniería de Control Industrial de la Universidad de Ibagué y Universidad Católica de Lovaina (Bélgica). Doctor en Gerencia de la Universidad Rafael Belloso Chacín de Venezuela. Candidato a Post Doctor en Procesos Sintagmáticos de la Ciencia y la Investigación del Centro Internacional de Estudios Avanzados Sypal. Email: inghelmer@gmail.com; helmermunoz@unisinu.edu.co

Abstract

This article aims to characterize the form of recognition, measurement, valuation, presentation and disclosure (method) for the preparation of financial information, which is presented to the external user or the capital provider, for decision making. We have published background of research conducted within the same context, to corroborate the hypotheses that add up the analysis, and finally confirm the effects of the methodology in the preparation of information and the impact on user decisions.

Biological animals infected by accounting regulations in Colombia as live animals or plants, while the treatment, for purposes of preparing the information presented to the user by financial finance, depends on the accounting areas developed by each entity, which in turn, the particular characteristics of the reporting entity and of the content guidelines in the current accounting regulations in International Accounting Standards and Financial Information.

Keywords: biological assets, measurement, valuation, information utility, user, regulation.

Resumo

Este artigo tem como objetivo caracterizar a forma de reconhecimento, mensuração, avaliação, apresentação e divulgação (método) para a elaboração de informações financeiras, as quais são apresentadas ao usuário externo ou ao provedor de capital, para tomada de decisão. Publicamos um panorama da pesquisa realizada dentro do mesmo contexto, para corroborar as hipóteses que somam a análise e, finalmente, confirmar os efeitos da metodologia na elaboração das informações e o impacto nas decisões dos usuários.

Animais biológicos infectados pela regulamentação contábil na Colômbia como animais vivos ou plantas, enquanto o tratamento, para fins de preparação das informações apresentadas ao usuário pelo financiamento financeiro, depende das áreas contábeis desenvolvidas por cada entidade, que por sua vez, as características particulares de a entidade que relata e as diretrizes de conteúdo nos atuais regulamentos contábeis em Normas Internacionais de Contabilidade e Informações Financeiras.

Palavras chave: activo biológico, medição, avaliação, utilidade informações, usuário, regulação.

Introducción

La regulación contable en Colombia se efectuó a través del proceso de adopción plena de Estándares Internacionales de Contabilidad e Información Financiera, emitidos por el IASB International Accounting Standards Board (Junta de Normas Internacionales de Contabilidad) la cual es una junta emisora de normas independiente, designada y supervisada por un grupo, diverso geográfica y profesionalmente, de Administradores de la Fundación del IASC International Accounting Standards Committee (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad) que responden al interés público.

Este tipo de situación, que regula los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, es producto de la argumentación de

los legisladores que produjeron la Ley 1314 de 2009 o Ley de Convergencia, con el fin de limitar la libertad económica, no entendida como “dejar hacer, dejar pasar” propio del Estado liberal sino como materialización de las condiciones básicas para el desarrollo de una persona de acuerdo con la Sentencia C- 040 de 1993, emitida por la Corte Constitucional, (Corte Constitucional, Sala plena, Sentencia C- 040, 1993) para expedir normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información, que conformen un sistema único y homogéneo de alta calidad, con fines de lo que se ha denominado dentro de los objetivos del Marco Conceptual de Normas de Información Financiera aplicadas a las empresas de Grupo 1, de acuerdo con el Documento de Direccionamiento Estratégico, preparado por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, con el fin de facilitar el cronograma establecido para la aplicación de normatividad contable.

Las cualidades que se pretenden desarrollar a partir de la aplicación de la nueva regulación contable propende por la presentación y preparación de información que sea comprensible y de forzosa observancia, por cuya virtud los informes contables y, en particular, los estados financieros, proporcionen información financiera comprensible, transparente y comparable, pertinente y confiable, útil para la toma de decisiones, debido a que este modelo sobre el que se sostiene la regulación contable, corresponde al paradigma de la utilidad de la información. Los usuarios a los cuales va destinada esta información son los siguientes, descritos en el artículo primero de la Ley (1314 de 2009) emitida por el Congreso de la república.

El Estado, los propietarios, los funcionarios y empleados de las empresas, los inversionistas actuales o potenciales y otras partes interesadas. La utilidad de la información requiere de representación fiel y de relevancia, entendida la capacidad de influir en las decisiones de un usuario. Las razones por las que una información es relevante vienen dadas por su carácter predictivo, atribuida al carácter temporal de la contabilidad financiera y por su carácter confirmatorio debido a que se presume es representada fielmente, o por ambas simultáneamente. De acuerdo con la definición de los elementos que componen los estados financieros se puede establecer cuál es la situación financiera de la organización en un intervalo de tiempo, determinar los cambios que experimentaron las cuentas de flujo y las cuentas de fondo y evidenciar los cambios en la estructura patrimonial (Congreso de la República, 2009).

Producto de la aplicación de la regulación contable contenida en los reglamentos de la Ley 1314 de 2009 se mejora la productividad, se incrementa la competitividad y el desarrollo armónico de la actividad empresarial de las personas naturales y jurídicas, nacionales o extranjeras.

Con tal finalidad, en atención al interés público, expedirá normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de información, en los términos establecidos en la presente ley. Con observancia de los principios de equidad, reciprocidad y conveniencia nacional, con el propósito de apoyar la internacionalización de las relaciones económicas, la acción del Estado se dirigirá hacia la convergencia de tales normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales de aceptación mundial, con las mejores prácticas y con la rápida evolución de los negocios. (Ley 1314, 2009, Art. 1)

Dentro de este compendio normativo que proporciona el insumo para las políticas contables entendidas como las convenciones, reglas y acuerdos necesarios para que la empresa pueda determinar cómo va a reconocer, medir, presentar y revelar sus transacciones; con el fin de determinar el tratamiento financiero a cada uno de los elementos que tengan lugar dentro de la estructura de los estados financieros se encuentra disponible para tal efecto, en materia de activos biológicos la sección 34 para el nivel pyme y la Norma Internacional de Información Financiera para el nivel pleno, NIC 41.

Estas últimas conforman la guía que provee los requerimientos para la ejecución del método operativo contable que culmina con la presentación de la información financiera.

Presentación.

Abordando la estructura de los Estándares Internacionales de Contabilidad sobre los cuales se basa el Marco Normativo Contable para Colombia, se debe identificar la forma de reconocer, medir, valorar y representar la información contable proveniente de activos biológicos.

En cuanto al reconocimiento de la información financiera de los activos biológicos la norma establece que una entidad reconocerá un activo biológico o un producto agrícola cuando, y solo cuando:

Se cumplan los principios de reconocimiento generales, esto es, aplicables a todos los activos de manera transversal:

(a) la entidad controle el activo como resultado de sucesos pasados; esto implica que no se requiere necesariamente, de la propiedad o titularidad del activo.

(b) sea probable que fluyan a la entidad beneficios económicos futuros asociados con el activo; lo cual traduce que exista un flujo de efectivo futuro, derivado de la gestión de la administración sobre el activo biológico por ejemplo y

(c) el valor razonable o el costo del activo puedan ser medidos de forma fiable, sin un costo o esfuerzo desproporcionado. Ministerio de Comercio Industria y Turismo (14 de Diciembre de 2015) (Decreto 2420 de 2015).

Medición: modelo del valor razonable.

De acuerdo con lo establecido en el párrafo 34.4 Ministerio de Comercio Industria y Turismo (14 de Diciembre de 2015) del Decreto 2420 de 2015, “una entidad medirá un activo biológico en el momento del reconocimiento inicial, y en cada fecha sobre la que se informe, a su valor razonable menos los costos de venta”. En este punto es importante entender esta base de valoración definida como el importe por el cual puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesado y debidamente informado, que realizan una transacción en condiciones de independencia mutua. El escenario donde se ubican el comprador y el vendedor, corresponde a un mercado activo, el cual posee una característica consistente en proveer información en cualquier momento y propiciar el espacio para negociaciones objetivas que no favorezcan a un individuo en particular.

Para entender la incidencia de esta base de valoración se considerarán posturas a favor y en contra del uso de valor razonable como las siguientes:

Los defensores entienden que la relevancia, característica cualitativa fundamental establecida en el marco conceptual que debe tener la información financiera para que esta sea útil para los usuarios, no se tiene en consideración cuando se usa costo histórico. Estos argu-

mentan que la contabilidad de valor razonable presenta una medida más adecuada del verdadero valor del activo o pasivo (Veron, 2008; Barth, Beaver y Landsdman, 2001; Palea, 2002 citados en Vega y González 2016). “Los que se oponen argumentan que una característica común de las economías que prosperan es la presencia de información de contabilidad confiable. Esta característica es indispensable porque la mayoría de los usuarios no tienen el tiempo ni el conocimiento necesarios para evaluar la veracidad de la información”. La confiabilidad significa que los números y las descripciones presentan lo que realmente existió o sucedió (2016, p. 5). “El usuario presume la buena fe o parte de la confianza derivada de la característica de la profesión de la contaduría en Colombia, consistente en la fe pública” (Vega y González, 2016).

Los opositores aseguran que el valor razonable es potencialmente engañoso para activos que se mantienen hasta su vencimiento; que los precios podrían estar distorsionados por las ineficiencias de mercado, tales como la falta de liquidez e inversionistas irracionales; sumado a esta situación existe la posibilidad de elección discrecional dentro de la jerarquía del valor razonable, lo cual resta confiabilidad a esta base de valoración confiable, (Vega y González, 2016) y que el valor razonable contribuye al ciclo en los sistemas financieros (Barth, 2004; Penman, 2007, citados en Vega y González, 2016); (Benston, 2008; Ryan, 2008).

El hecho de que el precio de mercado se utilice con más frecuencia en países con mercados de capital desarrollado, como Estados Unidos, no garantiza que este sea el mejor indicador del valor (La crisis financiera de 2008 demostró que en mercados ilíquidos y poco ordenados el precio transado en el mercado es más producto de especulación que de fundamentos (Harris y Kutasovic, 2016).

Lo anterior también fue considerado por Eugen Fama citado por (Lera, 2016), cuando realizó su estudio sobre las hipótesis de mercados eficientes, dentro de sus primeros escritos, y califica los mercados como “eficientes” en el que para muchos es su principal trabajo, titulado *Efficient Capital Markets: a Review of Theory and Empirical Work*. Tras fijarse en cómo evolucionan los mercados, se percata de que los precios de los activos fluctúan debido a la información. El

estudio de Fama (1970) también se basa en tres niveles de eficiencia defendidos: débil, semi-fuerte y fuerte. Cada uno de ellos tiene diferentes implicaciones sobre cómo funcionan los mercados. Eugen Fama aporta al pensamiento contable metodologías para la determinación de la eficiencia del mercado en el ámbito de mercados capitales. Este argumento permite corroborar que existen situaciones exógenas que podrían alterar la determinación del valor razonable de un activo biológico, debido a que, para el caso de Colombia, no hay regulación alguna para la determinación del valor razonable requerida por la contabilidad financiera, para la valoración de activos biológicos.

Se acusó a las reglas contables de exacerbar la crisis financiera global. Precisamente debido a esto fue que los entes encargados de emitir la normativa contable ajustaron dichas normas incluyendo el requisito de que el mercado tuviese orden y liquidez. La gran lección para los organismos encargados de la normativa contable fue que no necesariamente el valor razonable (Vega y González, (2016)

Los cambios en el valor razonable menos los costos de venta se reconocerán en resultados. Esta consideración en particular ha suscitado interesantes debates entre la comunidad contable, en especial entre quienes tienen una postura que permite emitir doctrina a partir de su bagaje en el tema. Esta diatriba tiene su explicación para los opositores en el reflejo de información financiera que no tiene una caja independientemente de la aplicación del criterio de devengo. El hecho de que se reconozcan gastos o ingresos derivados de la transformación biológica del activo afecta el resultado del periodo y se podrían distribuir utilidades que aún no han sido realizadas o considerar gastos no realizados.

En la determinación del valor razonable, una entidad considerará lo siguiente:

- (a) Si existiera un mercado activo para un determinado activo biológico o para un producto agrícola en su ubicación y condición actuales, el precio de cotización en ese mercado sería la base adecuada para la determinación del valor razonable de ese activo. Si una entidad tuviera acceso a mercados activos diferentes, usaría el precio existente en el mercado en el que espera operar. La anterior descripción obedece al nivel uno de la jerarquía del valor razonable.

(b) Si no existiera un mercado activo, una entidad utilizaría uno o más de la siguiente información para determinar el valor razonable, siempre que estuviesen disponibles:

(i) el precio de la transacción más reciente en el mercado, suponiendo que no haya habido un cambio significativo en las circunstancias económicas entre la fecha de la transacción y el final del periodo sobre el que se informa; esta forma de estimación corresponde al nivel dos de jerarquía del valor razonable.

(ii) los precios de mercado de activos similares, ajustados para reflejar las diferencias existentes; y

(iii) las referencias del sector, tales como el valor de un huerto expresado en términos de envases estándar para la exportación, fanegas o hectáreas; o el valor del ganado expresado por kilogramo de carne. Este último corresponde al nivel tres en la jerarquía de valor razonable, lo que implica de acuerdo con su estructura el riesgo de manipulación de la información.

(c) En algunos casos, las fuentes de información enumeradas en los apartados (a) o (b) pueden sugerir diferentes conclusiones sobre el valor razonable de un activo biológico o de un producto agrícola. Una entidad considerará las razones de esas diferencias para llegar a la estimación más fiable del valor razonable dentro de un rango relativamente estrecho de estimaciones razonables.

(d) En algunas circunstancias, el valor razonable puede ser fácilmente determinable, sin un costo o esfuerzo desproporcionado, aun cuando no haya disponibles precios o valores determinados por el mercado para un activo biológico en su condición actual. Una entidad considerará si el valor presente de los flujos de efectivo netos esperados procedentes del activo descontados a una tasa corriente de mercado da lugar a una medición fiable del valor razonable. (NIIF 13, 2013)

Información que revelar: modelo del valor razonable.

De acuerdo con la normatividad contable en Colombia, una entidad revelará lo siguiente con respecto a sus activos biológicos medidos al valor razonable:

(a) Una descripción de cada clase de activos biológicos.

(b) Los métodos y las hipótesis significativas aplicadas en la determinación del valor razonable de cada categoría de productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección y de cada categoría de activos biológicos.

(c) Una conciliación de los cambios en el importe en libros de los activos biológicos entre el comienzo y el final del periodo corriente. La conciliación incluirá:

(i) La ganancia o pérdida surgida de cambios en el valor razonable menos los costos de venta.

(ii) Los incrementos procedentes de compras.

(iii) Los decrementos procedentes de la cosecha o recolección.

(iv) Los incrementos procedentes de combinaciones de negocios.

(v) Las diferencias netas de cambio que surgen de la conversión de los estados financieros a una moneda de presentación diferente, y de la conversión de un negocio en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad que informa.

(vi) Otros cambios.

Medición: modelo del costo.

La entidad medirá los activos biológicos cuyo valor razonable no sea fácilmente determinable sin costo o esfuerzo desproporcionado, al costo menos cualquier depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro del valor acumulada.

La entidad medirá los productos agrícolas, cosechados o recolectados de sus activos biológicos, a su valor razonable menos los costos estimados de venta en el punto de cosecha. Esta medición será el costo a esa fecha, cuando se aplique la Sección 13 u otras secciones de esta NIIF (Norma Internacional de Información Financiera).

Información que revelar: modelo del costo.

Una entidad revelará lo siguiente con respecto a los activos biológicos medidos utilizando el modelo del costo:

(a) Una descripción de cada clase de activos biológicos.

(b) Una explicación de la razón por la cual no puede medirse con fiabilidad el valor razonable.

(c) El método de depreciación utilizado.

(d) Las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas.

(e) El importe en libros brutos y la depreciación acumulada (a la que se agregarán las pérdidas por deterioro del valor acumuladas), al principio y al final del periodo. Ministerio de Comercio Industria y Turismo (14 de Diciembre de 2015) (Decreto 2420 de 2015).

Desarrollo del contenido propuesto.

El origen del problema identificado es la formulación del valor razonable (expresión no unívoca) como reflejo de valor justo para apreciar la realidad de los intercambios empresariales, y, en consecuencia, establecer los acumulados de riqueza, a partir de operaciones no realizadas efectivamente, sino probables, con los que se revisa el criterio de devengo o realización tradicionalmente aplicado en la contabilidad, basada en el costo histórico y se adopta otro que válida los procesos transaccionales probables, en igualdad de circunstancias que los empíricamente ocurridos, toda vez que para el caso de los activos biológicos, los cambios en la medición posterior afecta el estado de resultados como consecuencia de la transformación biológica del activo

Aparejada con el valor razonable, aparece la base valorativa del costo histórico, la cual en muchos casos (como en el nivel pleno) es un base de valoración alternativa a la del valor razonable, generalmente a elección del gerente empresarial, situación que aumenta el riesgo de manipulación de la información para afianzar utilidades o evidenciar óptimos ratios financieros.

Derivado del anterior aspecto polémico surge otro constituido por la aplicación simultánea de diversas expresiones valorativas, como variaciones o sustitutos del valor y su incidencia en las representaciones cuantitativas en los estados contables. Al combinar las bases de valoración derivadas del costo histórico y del valor razonable y las diversas expresiones de este último, de forma discrecional, entre entidades y dentro de las mismas categorías o cuentas y clases de activos, a juicio de la gerencia de las entidades, se sitúa al usuario ante un escenario de representaciones múltiples, difícilmente comparables, con lo que el objetivo de la Ley 1314 de 2009 enunciado en el art. 1º, de alcanzar una “información financiera comprensible, comparable, transparente y confiable, útil para la toma de decisiones de los diversos usuarios...”(- Congreso de la República,) será muy difícil o imposible de construir.

Otro de los aspectos contradictorios lo contiene la Ley 1314-09, en el parágrafo de su artículo 1º al determinar que los efectos de esta norma no afectarán la denominada contabilidad de costos, en aparente

contradicción con el objetivo planteado en el art. 1º, relativo a la búsqueda del mejoramiento de la productividad, la competitividad y el desarrollo armónico de la actividad empresarial. Es de elemental conocimiento en la disciplina contable que, si se aspira a mejorar la productividad de una entidad, debe recurrirse a estrategias basadas en la contabilidad de costos, analítica o gerencial. No puede alcanzarse un objetivo de mejorar tal capacidad sin recurrir a la herramienta de la contabilidad de costos, que permitirá analizar la asignación de cargas directas e indirectas, los tiempos, procesos, desperdicios, etc. Solamente por esta vía podría alcanzarse el objetivo propuesto en la Ley. Pero si ella misma lo descarta, el objetivo no podrá alcanzarse y la ley es contradictoria en sí misma.

Una vez expedidos los decretos que reglamentan la Ley 1314 de 2009, se establece a través de los mismos el cronograma de aplicación tanto para los grupos de nivel uno como de nivel dos. Para tal fin la NIIF 1 y la sección 35 para las pymes son los estándares que orientan el proceso respectivamente y el ejercicio a seguir desde un estudio empírico o procedente de la experiencia que permita corroborarse con el estudio teórico hasta el momento abordado.

El uso de un sistema de valoración mixto, esto es (costo histórico y valor razonable) en temas de discrecionalidad, concretamente en lo que respecta a los estándares que permiten la adopción del modelo NIIF (NIIF 1 y Sección 35 para Pymes), específicamente el manejo de las excepciones y exenciones para la elaboración del balance de apertura a que hace referencia el cronograma para efectos de preparación obligatoria y los subsiguientes balances de transición se constituyen en un instrumento de referencia para el estudio empírico que permita contrastar las reflexiones teóricas provenientes de la ontología, filosofía y hermenéutica contable, como bases de donde se suscitan las reflexiones referentes a la exploración analítica del entramado regulatorio NIIF.

Conclusiones

Respecto a la estructura de la regulación contable en materia de reconocimiento de un elemento que cumple con las características de activo biológico, se es consecuente con el principio de esencia sobre la forma, toda vez que no se requiere de la titularidad o propiedad

para el activo, si se tiene el control, debido a que este último permite derivar flujos de efectivo que se traduce como beneficio económico a la luz de la contabilidad financiera.

Las cualidades de la información contable no son alcanzables en su totalidad, por contradicciones entre la norma contable en los procedimientos empleados para la valoración, que tendría su primer efecto en la cualidad de comparabilidad de manera contraria, debido a la generación de escenarios múltiples ante la valoración de un activo biológico.

Al existir discrecionalidad en cuanto a la jerarquía de valor razonable, resta verificabilidad ante la posibilidad de elección del nivel tres en la jerarquía del valor razonable.

El empleo del costo como base de valoración, tiene como ventaja la no afectación de los resultados y produciría conservadurismo en la preparación y presentación de información financiera.

La relevancia de la información dentro del contexto del paradigma de la utilidad de la información podría ser cuestionada, por cuanto el restar confiabilidad a la información financiera repercutiría en las decisiones del usuario que podrían relacionarse con retiro de la inversión en la participación patrimonial de una organización.

Referencias

Benston, G. (2008). The short comings of fair value accounting described in SFAS 157

Journal of Accounting and Public Policy, 27 (2) (2008), pp. 101-114. En: Vega, B. González, P. (2016). Juicio profesional en la selección de jerarquía de valor razonable en empresas de América Latina. 07 16, 441-455. Doi: org/10.1016/j.cya.2016.04.001

Congreso de Colombia. (13 de Julio de 2009) Ley por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento. [Ley 1314 de 2009]. DO: 47.409.

Corte constitucional, Sala plena, (11 de Febrero de 1993), Sentencia C-040/93 [MP CIRO ANGARITA BARON]

Fama, E. F. (1970). Multiperiod consumption-investment decisions. *The American Economic Review*, 60(1), 163-174. En: Lera, García, R. (2016). Eugene Fama y la eficiencia de los mercados financieros. 06 16. (Trabajo de grado). Universidad de León, León España.

García, T. (2008). Productos mediterráneos y globalización. *Papeles de Economía Española* (117), 76-85.

Harris, P. y Kutasovic, P. (2011). Did exit pricing under FASB 157 contribute to the subprime mortgage crisis? *Global Journal of Business Research*, 5 (2), pp. 97-104. En: Vega, B. González, P. (2016). Juicio profesional en la selección de jerarquía de valor razonable en empresas de América Latina. 07 16, 441-455. Doi: [org/10.1016/j.cya.2016.04.001](https://doi.org/10.1016/j.cya.2016.04.001)

Lera, García, R. (2016). Eugene Fama y la eficiencia de los mercados financieros. 06 16. (Trabajo de grado). Universidad de León, León España.

Ryan, S. (2008). Accounting in and for the Subprime Crisis. *Accounting Review* (2008), p. 83. En: Vega, B. González, P. (2016). Juicio profesional en la selección de jerarquía de valor razonable en empresas de América Latina. 07 16, 441-455. Doi: [org/10.1016/j.cya.2016.04.001](https://doi.org/10.1016/j.cya.2016.04.001)

Vega, B. González, P. (2016). Juicio profesional en la selección de jerarquía de valor razonable en empresas de América Latina. 07 16, 441-455. Doi: [org/10.1016/j.cya.2016.04.001](https://doi.org/10.1016/j.cya.2016.04.001)

Pensión de invalidez para víctimas del conflicto: una herramienta para la reconciliación y la construcción de paz*

*Disability pension for victims of the armed conflict:
a tool for reconciliation and peace building*

Juan Pablo Acosta Navas**

Resumen

En el presente artículo se pretende estudiar la pensión de invalidez para víctimas del conflicto armado como una garantía en favor de la población con discapacidad que contribuye a la realización del imperativo constitucional de la dignidad humana, entendiendo que esta pensión especial es trascendental para sus beneficiarios ya que se constituye como la única fuente de ingresos y de modalidad pensional, tal como lo exigen los requisitos de la prestación. La metodología utilizada combina el análisis jurisprudencial de las sentencias de la Corte Constitucional, e igualmente propone una lectura desde el modelo social de la discapacidad desarrollado a partir de la Convención de las Naciones Unidas sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad de 2006, la cual propende por cambiar el paradigma del modelo médico que entendía la discapacidad como una enfermedad que debía curarse. La reflexión resulta pertinente toda vez que en el escenario de implementación del Acuerdo Final entre el Gobierno y las FARC-EP, y en el actual proceso de negociación entre el primero y el ELN se avecinan grandes retos para el Estado en materia de medidas de reparación a la población que ha sufrido las consecuencias del conflicto armado, así como en estrategias de reconciliación entre victimarios y víctimas después décadas de guerra fratricida.

Palabras clave: personas con discapacidad, conflicto armado, pensión de invalidez, minas anti-personales, víctimas del conflicto, reconciliación, construcción de paz.

Abstract

In this article we pretend to study the disability pension for victims of the armed conflict, as a warranty in favor of the population with disability that will contribute to constitutional right for human dignity, understanding that this special pension is trascendental for its beneficiaries since it could be the only source of income and of a pensional mode, as it is stipulated. The methodology used combines the jurisprudence analysis of constitutional court sentences, which also proposes a lecture from the social viewpoint of the developed disability in terms of the UN Convention in Regards to Human Right for Persons with Disability (2006), which pretends to change the medical model that

* Este texto se comenzó a desarrollar en el curso de profundización del pregrado de Derecho de la Universidad de Antioquia *Observatorio de Derecho Laboral y Seguridad Social* enfocado en la población con discapacidad desde la perspectiva de derechos, y del denominado *modelo social de la discapacidad*.

** Abogado, estudiante de la Maestría en Derecho, Universidad de Antioquia. Docente de cátedra, Facultad de Derecho y Ciencias Políticas, Universidad de Antioquia. Adscrito a los grupos de investigación: Derecho y Sociedad; y Conflictos, Violencias y Seguridad Humana. Correo: juanacostanavas@gmail.com

understood the disability as an illness that should be cured. This reflection is pertinent in the scenery of the implementation of the final agreement between the government and the FARC-EP and also in the actual negotiation with the ELN there are a lot of challenges for the Colombian state in terms of measures to repair the population that has suffered the consequences of the armed conflict, as the strategies for reconciliation between victimizers and victims after decades of fratricidal war.

Keywords: person with disability, armed conflict, disability pension, antipersonnel mines, victims of conflict, reconciliation, peace building.

Resumo

Este artigo tem como objetivo estudar a pensão de deficiência as vítimas de conflito armado como garantia em favor da população com deficiência que contribui para a realização do imperativo constitucional da dignidade humana, entendendo que esta pensão especial é transcendental para seus beneficiários uma vez que é constituída na única fonte de renda e modalidade de pensão, conforme exigido pelos requisitos do benefício. A metodologia utilizada combina a análise jurisprudencial dos julgamentos do Tribunal Constitucional e também propõe uma leitura do modelo social de deficiência desenvolvido a partir da Convenção das Nações Unidas de 2006 sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência, a que tende a mudar o paradigma do modelo médico que compreendeu a deficiência como uma doença que teve que ser curada. A reflexão é pertinente, já que no cenário de implementação do Acordo Final entre o governo e as FARC-EP, e no atual processo de negociação entre o primeiro e o ELN, há grandes desafios para o Estado em termos de medidas de reparação para a população que sofreu as consequências do conflito armado, bem como em estratégias de reconciliação entre vitimadores e vítimas após décadas de guerra fratricida.

Palavras-chave: pessoa com deficiência, conflito armado, pensão de deficiência, mina antipessoal, vítimas de conflito, reconciliação, construção da paz.

Introducción

La Pensión de Invalidez para Víctimas del Conflicto Armado, en adelante PIVCA, no hace parte integral del Sistema General de Pensiones pues se creó con la Ley 104 de 1993 “Por la cual se consagran unos instrumentos para la búsqueda de la convivencia, la eficacia de la justicia y se dictan otras disposiciones” (Congreso de Colombia, 1993). Esta Ley en su artículo 45, inciso 2º consagró que las víctimas de atentados terroristas cuya disminución de capacidad física fuese del 66 % calificada por el Fondo de Solidaridad Pensional¹, tendrían derecho a una pensión mínima legal vigente cuando carecieran de otras posibilidades pensionales y de atención en salud. Posteriormente, la Ley 241 de 1995, en su artículo 15 disminuyó el porcentaje de pérdida de capacidad laboral (PCL) a un 50% calificada con base en el Manual Único para la Calificación de Invalidez y estableció

¹ El FSP es una cuenta especial de la Nación, adscrita al Ministerio del Trabajo, y cuyo objeto es subsidiar las cotizaciones de aquellas personas que por factores económicos no tienen acceso al Sistema de Seguridad Social.

que esta pensión se concedería siguiendo los parámetros del Régimen General de Pensiones consagrado en la Ley 100 de 1993, cuando la víctima careciera de otras posibilidades pensionales y de salud. Con esta primera modificación en cuanto a la disminución del porcentaje de PCL se comienza a evidenciar el desarrollo del principio de progresividad en esta pensión.

Luego, la Ley 241 de 1995 es derogada por la Ley 418 de 1997, la cual en su artículo 46, inciso 2º reincorpora la PIVCA al ordenamiento jurídico colombiano como lo disponía la norma anterior; dicha norma es prorrogada por la Ley 548 de 1999, mas no por la Ley 782 de 2002, que, en su lugar, modifica el artículo 46 de la Ley 418 de 1997 añadiendo que la pensión será reconocida por el Instituto de Seguros Sociales (ISS), o la entidad oficial señalada.

El aspecto problemático surgió entonces con la Ley 1106 de 2006 que no prorrogó el artículo 46 de la Ley 418 de 1997 operando así la pérdida de fuerza ejecutoria, lo cual permite cuestionar el margen de configuración del legislador en materia de derechos económicos, sociales y culturales (DESC), pues al no prorrogar la norma vulneró el principio de progresividad y por tanto generó una medida de carácter regresivo al desconocer los niveles de protección alcanzados con la disposición anterior, situación que de acuerdo con la jurisprudencia de la Corte Constitucional² se presume inconstitucional. Posteriormente, con la expedición de la Ley 1421 de 2010 tampoco se prorrogó el artículo 46 de la Ley 418 de 1997, el cual ya había sido desconocido por la Ley 1106 de 2006.

La siguiente tabla (tabla 1) resume el transcurrir de la PIVCA dentro del ordenamiento jurídico colombiano para facilitar la comprensión del lector sobre la creación, la modificación y la no prórroga de esta pensión.

² Entre otras, Sentencia T-469 de 2013 y C-767 de 2014.

Tabla 1. *Transcurrir de la PIVCA dentro del ordenamiento jurídico colombiano*

Norma Jurídica	Prorrogada por:
Ley 104 de 1993.	Artículo 15 de la Ley 241 de 1995.
Ley 241 de 1995.	Artículo 46 de la Ley 418 de 1997.
Ley 418 de 1997.	Artículo 1° de la Ley 548 de 1999.
Ley 548 de 1999.	Artículo 18 de la Ley 782 de 2002.
Ley 782 de 2002.	No fue prorrogado el artículo 46 de la 418 de 1997, pero se modificó el artículo 46 (Ley 418/1997) en el artículo 18 de esta Ley.
Ley 1106 de 2006.	No fue prorrogado el artículo 18 de la Ley 782 de 2002.
Ley 1421 de 2010.	No fue prorrogado el artículo 18 de la Ley 782 de 2002.

Fuente: elaboración propia.

Es en este punto donde las providencias de la Corte Constitucional entran a jugar un papel decisivo para evitar que lo alcanzado con el reconocimiento de esta pensión durante los años de su vigencia desaparezca por motivos de omisión legislativa relativa. En una clara incursión de la prohibición de medidas de carácter regresivo injustificadas por parte del legislador, la pérdida de fuerza ejecutoria de la disposición perjudica a una población víctima del conflicto armado sumamente vulnerable con respecto a los demás individuos de la sociedad, que además poseen secuelas físicas, cognitivas o sensoriales como producto de esa victimización que el conflicto armado les generó, y que se traduce en una PCL igual o superior al 50 % que les impide emplearse en condiciones normales.

Si bien no hay discusión en que la PIVCA hoy sigue vigente en virtud del concepto 6187485 del 30 de julio de 2014 de Colpensiones en el que se toma como referente lo ordenado por la Corte Constitucional en sentencia T-469 de 2013, en estas líneas se propone una reflexión que va más allá de la mera vigencia de la norma para desarrollar argumentos de carácter constitucional en relación a los beneficiarios de esta pensión que se encuentran en una doble condición de desfavorabilidad, pues de un lado son personas con discapacidad en un país lleno de barreras estructurales y actitudinales, y del otro, su calidad de víctimas del conflicto puede propiciar en ocasiones, condiciones de re victimización debido a ciertas comprensiones de sectores políticos y sociales que estigmatizan a aquellos que han sufrido las consecuencias

del conflicto armado. Así, se propone discutir aspectos de raigambre constitucional como la igualdad material y las garantías especiales de protección para las personas en condiciones de debilidad manifiesta, en aras de la realización de la dignidad humana como elemento fundante del ordenamiento jurídico colombiano y, a la par, orientar esta reflexión en torno a las posibilidades que arroja una figura jurídica como esta, para aportarle a la reconciliación, la construcción de paz y la reparación a las víctimas del conflicto armado.

Dicho esto, la estructura ofrecida en el texto consiste en plantear algunas consideraciones desde el modelo social de la discapacidad impulsado por la Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad de las Naciones Unidas de 2006. En un segundo momento se hará un breve análisis jurisprudencial de la Corte Constitucional en lo que a la PIVCA respecta, y, por último, se proponen algunos comentarios finales en torno a las potencialidades de esta pensión de invalidez en el escenario actual del país, de cara a la implementación del Acuerdo de Paz con las FARC-EP.

La llegada del modelo social de la discapacidad.

Antes de entrar a desarrollar el modelo social bajo el cual se concibe hoy la discapacidad resulta importante retomar la definición que la OIT (2013) propone sobre la persona con discapacidad al afirmar que es aquella que:

[...] teniendo una o más deficiencias físicas o mentales, ya sea por causa psíquica, intelectual o sensorial, de carácter temporal o permanente, al interactuar con el entorno (medioambiente humano, natural, artificial o donde desarrollan su vida económica, política, cultural o social), experimenta impedimentos o restricciones para vivenciar una participación plena y efectiva en la sociedad, en igualdad de condiciones con las demás personas (p. 1).

Siguiendo el sentido de la OIT, Salas (2015) propone entender la discapacidad:

no solo como una condición física sino como una constitución semiótica, es decir, como signo cuyo significado es puesto en práctica de manera múltiple de acuerdo con el contexto de la interacción y con el *habitus* de las personas interactuantes (p. 35).

Con ello, puede asegurarse entonces que la discapacidad, más que una condición, es una construcción social sobre presunciones de limitantes e incapacidades que una persona *tendría* por sus particularidades físicas, cognitivas o sensoriales, en relación con la población que podría catalogarse como *normal* en virtud de los estereotipos estéticos o funcionales imperantes heredados de la modernidad.

De acuerdo con Agustina Palacios (2015) han predominado tres modelos con respecto a las personas con discapacidad en determinados momentos históricos: 1) el modelo de prescindencia; 2) el modelo rehabilitador; y 3) el modelo social de discapacidad. *El modelo de prescindencia* partía de la premisa de que las causas de la discapacidad tenían un motivo religioso, y se consideraba que su nacimiento era el resultado del enojo de los dioses o la manifestación del mal, su condición particular llevaba a la idea de que no merecían vivir y por ello la sociedad decidía *prescindir* de ellos; así, dentro del modelo de prescindencia podían distinguirse dos submodelos: a) *el eugenésico*, practicado en la antigüedad clásica en Grecia y Roma donde se entendía que estos sujetos no podían vivir en comunidad y que sus limitaciones eran el resultado de pecados o de advertencias de los dioses a los mortales, por esta razón se recurría a prácticas eugenésicas como el infanticidio; y b) *el submodelo de marginación* de la Edad Media, en el que se agrupaban a los pobres y marginados junto con las personas con discapacidad con el objetivo de excluirlos de la vida en sociedad, o desde el cristianismo, en el que se asumía su diversidad funcional como inmodificable, y por tanto, la interacción con las personas con discapacidad se limitaba a una comprensión desde la resignación. (Palacios, 2015)

El modelo rehabilitador parte de explicar las causas que originan la discapacidad como un déficit de la persona, aquí ya no son considerados inútiles o innecesarios como en el modelo de prescindencia, pero su punto de partida es que deben ser normalizados o rehabilitados, sin importar que ello implique ocultar su *diferencia*, esto es, su diversidad funcional, y por ello resulta imprescindible *rehabilitar física, psíquica o sensorialmente* a estos individuos. Así, la razón del tratamiento de la discapacidad busca conseguir la cura o adaptar a la persona al medio, esto por cuanto la persona con discapacidad se considera como *desviada* del estándar de lo *normal*, lo cual resulta

igualmente discutible en tanto la condición de normalidad se basa en los parámetros físicos y psíquicos del estereotipo culturalmente dominante (Palacios, 2015).

Hasta este punto resulta claro que de los modelos explorados aún quedan rezagos tanto en las políticas públicas como en el aspecto actitudinal de una parte de la sociedad que continúa bajo el entendido que las personas con discapacidad son *menos humanas que otras*, y por esta razón debe dársele un tratamiento diferenciado encaminado a asistirlo y auxiliarlo en la *superación* de su *condición*. Concepción indeseable, aunque resulta difícil desconocer que sigue teniendo fuerza en algunos sectores de la población ese discurso de exclusión y segregación en el que pareciera imponerse la idea de que el ejercicio de la ciudadanía está reservado solo para las *personas normales*.

Sobre esta apreciación, Teresa Tovar (2015) manifiesta que “...las personas con discapacidad han sido discriminadas y minusvaloradas sistemáticamente en términos de derechos a lo largo de la historia, siendo confinadas a una situación de dis-ciudadanía”. (p. 125) Asimismo, la autora rescata la idea de Nussbaum cuando afirma que los seres considerados menos racionales o capaces quedan fuera de la institucionalidad política, caso de las personas con discapacidad, los animales y las plantas en tanto su existencia está atravesada por la consideración de que son no humanos o menos humanos que los demás (Tovar, 2015).

Retornando a los modelos, resta desarrollar *el modelo social de discapacidad* que es el modelo propuesto por la Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad de las Naciones Unidas de 2006, o por lo menos el modelo al que debería hacerse tránsito de manera paulatina después de haber superado en términos epistémicos, sociales y políticos el modelo de prescindencia y el rehabilitador. Así pues, la discapacidad bajo este modelo deja de explicarse desde la *deficiencia de la persona*, para fundamentarse en las *deficiencias de la sociedad*, que son las que repercuten en las barreras a las que las personas con discapacidad se enfrentan. Es fundamental reconocer la relación de este modelo con los derechos humanos, la dignidad humana, la igualdad (formal y material) y la libertad personal, partiendo de la base de que la discapacidad es una construcción social

y un modo de opresión para las personas con diversidad funcional (Palacios, 2015).

Aquí resulta relevante hacer una diferenciación entre lo que se denomina *deficiencia* y lo que se entiende por discapacidad; así, la primera está relacionada con la condición del cuerpo y de la mente, mientras que la discapacidad propiamente dicha tiene que ver con las restricciones sociales que experimentan estas personas, en otras palabras, "...la sociedad discapacita a los discapacitados" (Palacios, 2008, p. 123). De manera más precisa, de acuerdo con el Union of Physically Impaired Against Segregation:

Deficiencia es la pérdida o limitación total o parcial de un miembro, órgano o mecanismo del cuerpo. **Discapacidad** es la desventaja o restricción de actividad, causada por la organización social contemporánea que no considera, o considera en forma insuficiente, a las personas que tienen diversidades funcionales, y por ello las excluye de la participación en las actividades corrientes de la sociedad (Citado por Palacios, 2008, p. 123)

Con lo anterior, queda en evidencia cómo el modelo social de discapacidad parte de una premisa contraria a los modelos anteriores que privilegiaban la exclusión de la población con discapacidad por *no poder adaptarse al medio*, cuando con el giro epistémico de finales del siglo XX que derivó en la aprobación de la Convención en 2006, lo que quedó claro es que es el medio el que no se logra adaptar de manera suficiente para suprimir las barreras con las que se encuentran a diario las personas con discapacidad. A propósito, resultan interesantes las reflexiones de Tovar (2015) cuando concluye que "...las personas con discapacidad no han sido consideradas como sujetos primarios de justicia" (p. 126), pues estas fueron incorporadas al contrato social de los seres racionales y capaces de manera tardía, parcial y desigual, por lo cual no es de extrañar que sus derechos una vez son reconocidos legalmente, tengan problemas para su cumplimiento y deban coexistir con prácticas de exclusión y segregación (Tovar, 2015).

Estas reflexiones en torno a la evolución conceptual de lo que se considera una persona con discapacidad resultan relevantes toda vez que, en contextos como el colombiano, pese a haber transcurrido varias décadas de avances normativos para esta población especí-

fica, e incluso después de haberse expedido la Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad de las Naciones Unidas, ratificada en Colombia por la Ley 1346 de 2009, siguen existiendo múltiples focos de segregación en razón de la diversidad funcional, cognitiva o sensorial de las personas con discapacidad.

La Convención sin duda contribuye a superar esas barreras epistemológicas que no han permitido durante siglos ver, tratar e interactuar con las personas con discapacidad, bajo el mismo parámetro con el cual se ve, se trata y se interactúa con las personas que aparentemente no tienen una; sin embargo, ningún instrumento normativo nacional o internacional puede abarcar todo el problema y mucho menos orientar su solución, puesto que en este caso se está ante una cantidad de condiciones históricas, culturales, educativas e institucionales que no han permitido superar esas barreras estructurales que el medio y la sociedad alimentan cuando por lo que debería propenderse es por un desplazamiento de esas limitaciones y de la discapacidad misma, desde las personas con situaciones particulares, hacia la sociedad y la infraestructura, tal como propone la Convención al pretender invertir el paradigma dominante afirmando que no es en la persona en la que reposa la discapacidad, sino en la sociedad a la cual pertenece esta persona.

Síntesis jurisprudencial sobre la PIVCA

Caracterización de la población beneficiaria de la PIVCA

El flagelo del conflicto armado en Colombia es de vastas proporciones, según el Centro Nacional de Memoria Histórica (2013), en adelante CNMH, se documentan cerca de 220 000 muertos entre 1958 y 2012, de los cuales más de 177 000 eran civiles; igualmente los más de 27 000 secuestrados desde 1970 o los 1 982 casos de masacres desde 1985 demuestran las consecuencias humanitarias de la guerra en Colombia. La Corte Constitucional no ha sido ajena a estas circunstancias y en muchas de sus providencias se ha pronunciado sobre el conflicto armado, siendo los casos relacionados con la PIVCA un ejemplo preciso de cómo un infortunio que tiene ocasión en el conflicto armado, desemboca en intensos debates que transitan una y otra vez entre el re-conocimiento y el des-conocimiento en términos jurídicos, políticos, epistémicos o culturales.

Cabe destacar que las personas con discapacidad, beneficiarios actuales o potenciales de esta pensión, corresponden en su mayoría a civiles que no participaban directamente en las hostilidades y cuya Pérdida de Capacidad Laboral (PCL), se generó, por regla general, como consecuencia de minas antipersonales, siendo otros hechos de violencia, o poco documentados para efectos de la PIVCA, o irrelevantes en el entendido que los beneficiarios son personas con PCL superior al 50 % que no cuenten con otra modalidad pensional, no pudiendo acceder a ella otras personas del núcleo familiar en caso de muerte de la víctima por ejemplo, pues para estos eventos existen otras medidas de ayuda humanitaria o reparación integral por hechos victimizantes consagrados en la Ley 1448 de 2011 y que en este caso serían excluyentes con la PIVCA por el carácter indemnizatorio y reparador de la citada Ley.

Dicho esto, desde 1990 hasta el 30 de junio de 2016 la DAICMA (Dirección para la Acción Integral Contra Minas Antipersonal) registró 11 440 víctimas de minas antipersonales (MAP) y remanentes explosivos de guerra (REG). De estas víctimas, el 60 % corresponde a Fuerza Pública, 7 015 militares; y el 40 % a civiles, 4 425 personas (CNMH, 2017). Vale la pena señalar que los miembros de la Fuerza Pública víctimas de MAP no pueden ser beneficiarios de la PIVCA, pues al resultar heridos por estos artefactos en cumplimiento de su deber legal y constitucional, se entiende que se encontraban protegidos por el Sistema General de Seguridad Social Integral, y por ende, afiliados a los subsistemas correspondientes, lo cual en principio los excluiría como beneficiarios pues en efecto tienen una posibilidad pensional en razón de su vinculación laboral con el Estado; casos de víctimas de MAP en la Fuerza Pública han sido recientemente estudiados por la Corte, en sentencias como la T-165 de 2016.

Los datos que ofrece el CNMH y el DAICMA son un reflejo de la sociedad colombiana, una sociedad no solo fragmentada por el conflicto armado, sino también por la localización de sus epicentros de victimización, una sociedad donde las grandes urbes no han padecido con la misma intensidad las hostilidades como en la ruralidad profunda, una sociedad que enfrenta múltiples retos en el escenario de posacuerdo e implementación de lo pactado con las FARC-EP en La Habana, en materia de verdad, justicia, reparación y garantías de

no repetición, una sociedad donde a la par que disminuyen sustancialmente las muertes violentas con ocasión del conflicto armado, también aumentan los homicidios contra líderes sociales, se consolidan estructuras de crimen organizado con gran influencia a lo largo del territorio nacional, se agudizan los niveles de intolerancia y de xenofobia con las poblaciones migrantes, entre otras situaciones que parecen arrebatar el anhelo de paz para el país.

Retomando la PIVCA, existen tres providencias fundamentales que permiten un estudio sistemático de la jurisprudencia que en relación a esta pensión ha proferido la Corte Constitucional. Podría decirse incluso que de los criterios que aparecen en dos de ellas (T-469 de 2013 y C-767 de 2014), se desprenden las interpretaciones y decisiones que en sede de tutela han permitido materializar la PIVCA a sus beneficiarios (T-032 de 2015 y T-074 de 2015); y que en virtud de la tercera (SU-587 de 2016) se podrán crear dos escenarios disímiles respecto a la prestación: el primero, que los criterios de unificación allí señalados permitan una mayor cobertura de la pensión y en consecuencia que más personas con discapacidad que cumplan con los requisitos exigidos por la Ley 418 de 1997 accedan a ella; el segundo escenario, es que en una interpretación restrictiva de la sentencia, su contenido sirva de insumo para negar el acceso a la prestación por parte de Colpensiones invocando asuntos como la sostenibilidad fiscal, que ha erigido como un recurso sumamente útil para recortar derechos previamente reconocidos, o restringir la vocación de progresividad de otros tantos como en el caso de los derechos económicos, sociales y culturales, en adelante DESC. Veamos en detalle cuál ha sido el desarrollo jurisprudencial de la Corte Constitucional en relación a la pensión.

Sentencia T-469 de 2013

Los requisitos exigidos para acceder a la PIVCA de acuerdo con la Ley 418 de 1997 son: i) probar la calidad de víctima, ii) acreditar la pérdida de capacidad laboral del 50 % o superior, y iii) demostrar la carencia de otras posibilidades pensionales. La sentencia T-469 de 2013 resulta importante toda vez que en ella el debate jurídico versa sobre la vigencia o no de la PIVCA; así, el accionante Fernando Gilberto Arbeláez, víctima de MAP y con PCL de 56,15 % con fecha

de estructuración del 31 de mayo de 2010, instauró un derecho de petición ante el Ministerio de Protección Social en febrero de 2011 solicitando la PIVCA, en virtud del artículo 46 de la Ley 418 de 1997, el Ministerio trasladó su petición al ISS argumentando que no era competente, y el ISS a su vez negó la pensión por considerarla derogada con la Ley 797 de 2003 y el Acto Legislativo 01 de 2005 que suprimió todos los regímenes pensionales especiales. Sumado a lo anterior, el ISS argumentó que la Ley 1106 de 2006, que prorrogó la vigencia de la Ley 782 de 2002 como se vio en líneas precedentes, no extendió la vigencia de la PIVCA (artículo 18) por lo cual dicha pensión era inexistente al momento de la reclamación del accionante (Corte Constitucional, 2013).

La Corte realiza un juicio de constitucionalidad interesante al argumentar que la PIVCA tiene una vocación progresiva y por tanto no puede desconocerse sin razones jurídicas sólidas, pues se presume la inconstitucionalidad de cualquier medida regresiva sobre derechos reconocidos, como ocurre con esta pensión. Así, consideró la Corte que el silencio guardado por el legislador en la Ley 1106 de 2006 con respecto a la vigencia de la PIVCA no desvirtúa la presunción de inconstitucionalidad, por lo cual se está ante un incumplimiento de las obligaciones internacionales en materia de DESC, contempladas en las Observaciones Generales 3, 9 y 13 de la Comisión del PIDESC. En palabras precisas del Tribunal:

no puede predicarse derogatoria alguna en materia de derechos sociales, sin que medie justificación alguna, teniendo en cuenta las consideraciones expuestas en esta sentencia. Tampoco es de recibo para esta Sala, la tesis según la cual la prestación estudiada fue derogada en virtud a la Ley 797 de 2003 y el Acto Legislativo 01 de 2005, pues como se observó, la fuente jurídica de la pensión que reclama el actor, no se encuentra en el Régimen General de Pensiones, sino en el marco de los derechos humanos y de los deberes constitucionales del Estado colombiano, razón por la cual la prestación estudiada es de naturaleza especial, fundamentada en una situación generalizada de violencia, con efectos tangibles, reales, actuales y cuantificables, producto del conflicto armado interno. (Subrayado propio) (Corte Constitucional, 2013).

La Corte concluye entonces que por persistir la situación que dio origen a la PIVCA —el conflicto armado y la permanencia de MAP— debe reconocérsele el derecho al accionante a su mínimo vital, al

debido proceso, a la seguridad social y a la vida en condiciones dignas, y, por ende, debe tramitarse la pensión de invalidez solicitada por cumplir los requisitos objetivos de la Ley 418 de 1997. El Alto Tribunal le ordena a Colpensiones interpretar en adelante la PIVCA, bajo el contenido de la sentencia, lo cual quiere decir que debe reconocer la pensión siempre que se cumplan los requisitos de ley, y, no bastando con ello, debe informarle a los ciudadanos víctimas del conflicto que existe la posibilidad de acceder a esta prestación y así no esperar a que sea la víctima quien solicite el reconocimiento, pues comprende la Corte que los principales afectados por MAP y REG son personas de poblaciones rurales con poco o nulo acceso a información técnica de este tipo.

De lo destacado de la sentencia T-469 de 2013, se entiende la importancia del fallo pues fue contundente al reconocer que la PIVCA seguía vigente pese al silencio del legislador sobre su prórroga en su intención de derogarla tácitamente, derogatoria que la Corte rechazó en dicha providencia dejando claro que las víctimas que cumplieran con los requisitos podían solicitar la prestación; así, de esta sentencia se desprende el Concepto 6187485 de 2014 de Colpensiones en el que la entidad da cumplimiento a la orden del Tribunal, estableciendo los lineamientos para el reconocimiento de esta pensión. El Concepto reafirma en gran medida las apreciaciones de la sentencia estableciendo que la PIVCA sigue vigente, que su desarrollo corresponde al criterio de progresividad, que las condiciones que la originaron permanecen —el conflicto armado— y en igual sentido, que no pueden desconocerse DESC sin que medie justificación constitucionalmente válida, entre otros aspectos procedimentales propios de la prestación que no varían su esencia (Colpensiones, 2014).

Sentencia C-767 de 2014

La segunda sentencia trascendental para este estudio es la C-767 de 2014, consecuencia de la demanda interpuesta por Jorge Armando Otálora, en su momento Defensor del Pueblo. La demanda fue contra el artículo 1 de la Ley 1106 de 2006 (antes examinada) y el artículo 1 de la Ley 1421 de 2010 que prorrogó la anterior sin extender la vigencia de la PIVCA. Para Otálora existe una omisión legislativa relativa por parte del legislador al no prorrogar esta prestación bajo el

entendido de que las condiciones que generaron su consagración en la Ley persisten, por lo cual afirma que esto implica una trasgresión a la prohibición de regresividad de los DESC, y que se materializa en un desmejoramiento del mínimo vital y de la calidad de vida de las personas con discapacidad que han sido víctimas del conflicto armado y que gozan de una especial protección constitucional (artículo 13 de la Constitución Política). Además, el accionante señala la suspensión abrupta y sorpresiva de una prestación social sin que el legislador hubiese sustentado ni demostrado las razones que lo justificaran. (Corte Constitucional, 2014)

De acuerdo con el demandante, el postulado del principio de progresividad exige que todo retroceso frente al nivel de protección alcanzado en materia de DESC deba presumirse en principio inconstitucional. También estima que, en el caso de la PIVCA, ha habido un desarrollo progresivo en el establecimiento de la medida y el alcance de la protección, que en su momento se configuraba a partir del 66 % de PCL y luego se redujo al 50 %, ampliando la población potencialmente beneficiaria de la prestación.

La Corte en la sentencia, reitera que ha advertido la extrema situación de vulnerabilidad de las víctimas de la violencia que sufren algún grado de discapacidad, imponiendo al Estado la obligación de desarrollar medidas afirmativas que mitiguen las consecuencias del conflicto armado. Manifiesta igualmente que el principio de progresividad repercute en varios tipos de obligaciones para el Estado; de un lado, se halla la de mejorar los resultados de las políticas públicas en términos de goce efectivo de los derechos, y desde el punto de vista normativo, el Estado debe introducir normas que extiendan la satisfacción de los derechos y debe abstenerse de modificar la normativa vigente para limitar, suprimir o restringir los derechos o garantías ya reconocidas. (Corte Constitucional, 2014)

El recuento de la situación jurídica estudiada es: (i) el legislador creó una prestación en favor de las víctimas del conflicto armado con un término expreso de vigencia, (ii) dicho término fue ampliado de manera sucesiva por el legislador, (iii) los artículos 1 de la Ley 1106 de 2006 y 1 de la Ley 1421 de 2010 prorrogaron de nuevo algunas disposiciones de la Ley 418 de 1997, pero omitieron hacerlo frente al

artículo 46 que contemplaba la PIVCA. Ello generó un vacío normativo, al dejar por fuera del ordenamiento jurídico la prestación reconocida a las víctimas del conflicto armado que les otorga el derecho a ser beneficiarios de un salario mínimo mensual vigente, cuando la PCL superior al 50% se ha producido con ocasión del conflicto y no se tiene otra alternativa pensional.

De lo anterior se concluye que la omisión del legislador, al no haber extendido la vigencia de la prestación en favor de las víctimas desconoce los postulados constitucionales, en especial la obligación de ampliación progresiva de la garantía de los DESC y el mandato de igualdad material. El vacío normativo puso en riesgo a una población en un alto grado de vulnerabilidad como lo son las personas con discapacidad, que además han sido víctimas del conflicto armado, lo que las constituye en un grupo poblacional doblemente victimizado.

La Corte decide entonces declarar exequibles condicionalmente las normas demandadas (artículos 1 de la Ley 1106 de 2006 y 1 de la Ley 1421 de 2010) por el accionante, bajo el entendido de que la PIVCA sigue vigente y se podrá acceder a ella siempre que se acredite i) la calidad de víctima, ii) la PCL del 50 % o superior, y iii) la carencia de otras posibilidades pensionales. (Corte Constitucional, 2014).

De la Sentencia C-767 de 2014 puede concluirse que el quebrantamiento de la cláusula de progresividad y la prohibición de regresividad en cuanto a la PIVCA constituye un actuar no ajustado al imperativo constitucional de dignidad humana por parte del legislador, que debería erigirse efectivamente como la representación del interés común con una férrea defensa de los grupos más vulnerables. La exclusión del ordenamiento jurídico de la PIVCA resulta no solo problemática con relación a la omisión legislativa relativa que bien señala el demandante, sino también porque los esfuerzos del legislador durante la existencia y vigencia de la disposición debieron estar encaminados a debatir, por ejemplo, el aumento en el monto de la prestación, pues desde su creación se concibió el monto de 1 SMLMV y así permanece hasta hoy, lo cual resulta inconsistente atendiendo al principio de progresividad, y por la cantidad de gastos que pueden derivarse de una condición de invalidez con PCL por encima del 50 %, máxime en entornos rurales como en los que suelen suceder los

accidentes con MAP y REG. Así pues, para contingencias como estas, el Estado no puede escatimar gastos en la protección de su población más vulnerable, y menos cuando se trata de personas con discapacidad como consecuencia del conflicto armado, que son tales por la ausencia estatal en aquellas zonas donde se desarrollan las hostilidades de manera más intensa.

Sentencia SU-587 de 2016

Por último, cabe rescatar una contundente sentencia sobre la PIVCA, la SU-587 de 2016, providencia que unifica los criterios para acceder a la pensión, y se pronuncia de manera amplia sobre otros aspectos fundamentales de esta prestación. En la sentencia, el accionante pide el amparo constitucional para que se le reconozca la PIVCA, pues su PCL es superior al 59 % como resultado de una mina antipersonal. En el proceso de tutela se verificó que el accionante cumplía con todos los requisitos legales para ser beneficiario del auxilio económico reclamado, pero Colpensiones decidió no reconocer el derecho, dejándolo en suspenso con fundamento en que el Fondo de Solidaridad Pensional se estaba negando a reembolsar los recursos destinados por esta para el pago de la prestación, lo que generaba riesgos en la sostenibilidad financiera del Sistema General de Pensiones.

La Corte en su análisis constitucional hace el recuento normativo de las leyes que han contemplado la PIVCA, tal como se desarrolló en líneas anteriores, igualmente menciona varios fallos de tutela en los cuales se ha reconocido la vigencia de la pensión, entre los que destacan la T-469 de 2013 previamente estudiada, e igualmente reafirma la vigencia de la pensión expuesta en la decisión de la C-767 de 2014 también analizada en este texto lo que confirma la relevancia de estas dos sentencias para el objeto de estudio. Asimismo, el Tribunal recuerda que, pese a que esta prestación se denomina *pensión*, está excluida del Sistema General de Pensiones, por lo cual no pudo haber sido derogada por la Ley 797 de 2003 ni por el Acto Legislativo 01 de 2005. (Corte Constitucional, 2016)

A renglón seguido, la Corte recuerda los requisitos ya desarrollados para acceder a la PIVCA, aunque complementa su enunciado con un contenido relevante para la clarificación de la causación de la pensión. En gracia de la integridad de lo planteado por el Alto Tribunal en esta

sentencia de unificación, se cita de manera textual este apartado y posteriormente se comentará su contenido:

(i) Tener acreditada la condición de víctima. El artículo 3 de la Ley 1448 de 2011 precisó los supuestos que se deben tener en cuenta para considerar a un individuo como víctima del conflicto armado. En particular, se entiende que una persona tiene dicha calidad cuando directa o indirectamente se hubiere visto afectada por acciones u omisiones de actores armados, que se constituyan en infracciones al DIH o graves violaciones a las normas internacionales sobre Derechos Humanos.

(ii) Haber sido calificada con una PCL igual o superior al 50%, con base en el Manual Único para la Calificación de Invalidez expedido por el Gobierno Nacional. Por obvias razones, la invalidez debe originarse a partir de una actuación que implique la afectación del DIH o de los preceptos internacionales sobre Derechos Humanos.

(iii) Que el potencial beneficiario no tenga la posibilidad de acceder a otro tipo de pensión otorgada en el Sistema General de Pensiones (vejez, invalidez o sobrevivientes). Al respecto, en la Sentencia T-921 de 2014, se consideró que: “la prestación especial sólo tiene cabida cuando la persona víctima no tiene ninguna expectativa razonable de poder acceder a una mesada pensional, habida cuenta de que es un mecanismo que permite garantizar la subsistencia de los afectados por el conflicto y, eventualmente, de sus familias. Por supuesto, lo anterior implica que, si una persona es beneficiaria de esta pensión especial y, por algún motivo, accede a una prestación de carácter pensional (una pensión de sobreviviente, por ejemplo) (...), las entidades encargadas del reconocimiento y pago de la prestación excepcional podrán suspender legítimamente dicho pago al entenderse superados los supuestos fácticos que dieron origen al mencionado reconocimiento” (Corte Constitucional, 2016).

Estos primeros tres requisitos son de la esencia de la PIVCA y buscan garantizar que los beneficiarios de la pensión realmente dispongan como único ingreso y medio de subsistencia el dinero que a través de este beneficio se les otorgaría equivalente a 1 SMLMV. Hasta este punto la Corte solo reitera estos criterios dándole mayor robustez argumentativa con normas posteriores a la creación de la PIVCA como la Ley 1448 de 2011 la cual consagra quiénes son considerados víctimas, e igualmente lo hace al citar su jurisprudencia reciente en cuanto a esta prestación para demostrar que es imprescindible cumplir estos requisitos para ser beneficiario de la pensión. Sin embargo, resulta problemático el cuarto requisito que, si bien ya existía en la

jurisprudencia previa, es dotado en esta sentencia de un contenido que pareciera en principio hacer más gravoso el acceso a la pensión. Reza este cuarto ítem:

(iv) Que carezca de atención en salud. Sobre este punto, la Corte ha advertido que el titular de la *pensión especial de invalidez* no puede pertenecer al régimen contributivo al momento de su reconocimiento. Lo anterior atiende a una interpretación restrictiva de la norma, a partir del marco constitucional y legal que rige a la salud como servicio público, por virtud del cual se pretende cumplir con el principio de aseguramiento universal que lo caracteriza (Corte Constitucional, 2016).

Hasta este punto parece una justificación razonable el hecho de excluir de la PIVCA a quien se encuentre en el régimen contributivo de salud, sin embargo, la disposición jurisprudencial entraña una suerte de discriminación por la presunción que argumenta en las líneas siguientes:

Por esta razón, cuando una persona se encuentra cotizando para acceder a los planes y programas que lo integran, ello supone que tiene un mínimo de recursos disponibles para asegurar su vida digna, lo que excluye la procedencia en el otorgamiento del beneficio económico en mención; circunstancia radicalmente distinta para quien es afiliado al régimen subsidiado, en donde simplemente se busca garantizar la dignidad humana de quienes están en situación de pobreza (Subrayado propio) (Corte Constitucional, 2016).

De esta regla jurisprudencial podría generarse una presunción de regresividad por la suposición de la Corte según la cual, quien se encuentra en el régimen contributivo de salud necesariamente posee recursos para garantizar una subsistencia en condiciones dignas, lo cual repercute entonces en la exclusión del beneficio de la PIVCA de manera automática. Si bien el Tribunal reafirma la vocación garantista de la pensión y la necesidad de que esta llegue a manos de las personas más desfavorecidas que cumplan con los requisitos de ley, la argumentación parece endeble por partir de una presunción de estabilidad económica si la víctima está en el régimen contributivo, o de pobreza extrema si el régimen es el subsidiado, y con mayor razón si no posee afiliación vigente a este último. En este sentido, las últimas líneas del cuarto ítem concluyen:

Por ello, este requisito tan sólo excluye la vinculación al régimen contributivo, al entender que su finalidad no es la de poner en riesgo el derecho a la salud de las víctimas de la violencia, sino simplemente verificar que el beneficiario carece de los ingresos básicos que le permitan procurar sus condiciones mínimas de subsistencia, motivo por el cual demanda la asistencia del Estado. (Corte Constitucional, 2016).

Antes de proseguir con la parte resolutive de la sentencia, resulta pertinente detenerse en este elemento sobre la necesidad de que la víctima pertenezca al régimen subsidiado o se encuentre sin afiliación vigente para poder contar con el derecho a la PIVCA previo cumplimiento de los demás requisitos. Pareciera que la Corte exige una situación absoluta de miseria para poder ser considerado potencial beneficiario de la pensión especial; con ello se hace referencia a que el hecho de figurar en el régimen contributivo del Sistema de Salud no se traduce necesariamente en una capacidad económica que permita procurarse una vida en condiciones dignas, máxime cuando la población sujeto de la PIVCA suele estar en entornos rurales, alejados de las grandes capitales, centros de salud y hospitales de calidad, por lo cual figurar en el régimen contributivo de su municipio, bien sea por la cobertura, las instalaciones o cualquier otra razón, no significa de forma automática que la víctima tenga un nivel de ingresos que garantice su subsistencia bajo el imperativo de dignidad humana, mucho menos si se piensa que esta afiliación al régimen contributivo podría ser en calidad de beneficiario y no de cotizante, por lo cual se reforzaría la condición de vulnerabilidad de la víctima que podría ser beneficiaria de la PIVCA. Esto solo como reflexión adicional al contenido de la sentencia, pues la SU-587 de 2016 resuelve asuntos trascendentales como se verá a continuación.

Entre las múltiples órdenes de la Corte en la providencia, además de tutelar los derechos del accionante, se establecen derroteros fundamentales para el futuro de la PIVCA en su reconocimiento y pago. Se establece que el Ministerio del Trabajo deberá constituir una fiducias con fondos provisionales del Presupuesto General de la Nación para asegurar un capital que permita cubrir la PIVCA para la población identificada como beneficiaria por Colpensiones, y que este proceso será apoyado por el Ministerio de Hacienda. Igualmente, le ordena al Ministerio del Trabajo que supervise el cumplimiento de las obligaciones de reconocimiento, pago y financiación en relación con la

PIVCA, para procurar la satisfacción de las necesidades básicas de dicho grupo de especial protección constitucional. Aunado a lo anterior le ordena a la Unidad para las Víctimas (UARIV) que incluya dentro de su oferta institucional la prestación referida para brindar información a las víctimas que se acercan a los Centros Regionales de Atención y Reparación. Finalmente, la Corte advierte que esta sentencia tiene efectos *inter comunis*, por lo cual todas las víctimas del conflicto con la PIVCA en suspenso, o denegada por razones de sostenibilidad fiscal o de protección de recursos de parafiscales, podrán acceder a ella previo cumplimiento de los demás requisitos verificados por Colpensiones. (Corte Constitucional, 2016)

La sentencia SU-587 de 2016 resulta compleja, tanto esperanzadora como desalentadora. De una parte, la existencia de la PIVCA se reafirma, máxime cuando se le da a la sentencia efectos *inter comunis*, haciendo posible que todas aquellas víctimas cuyo derecho había sido negado o suspendido puedan invocar la prestación para lograr su reconocimiento y pago, sin embargo, la aclaración de voto de Alejandro Linares resulta preocupante pues señala con acierto que la fiducia que deberá constituir el Ministerio del Trabajo con recursos del Presupuesto General de la Nación como lo ordena la sentencia, nace completamente desfinanciada y con un plazo de 12 meses para que le sean asignados o transferidos los recursos, por lo cual es incierto lo que pueda ocurrir dentro de ese periodo, por ejemplo, con los parafiscales administrados por Colpensiones; adicionalmente señala las dificultades jurídicas del contrato de fiducia para asuntos de esta naturaleza, e indica que lo más apropiado debió ser la constitución de un patrimonio autónomo como ocurrió con el remanente de Telecom, o para el pago de pensiones de universidades públicas. (Corte Constitucional, 2016) Más allá de las apreciaciones técnicas y procedimentales del magistrado, la real preocupación que suscita la sentencia es si en efecto podrán superarse todas las dificultades enunciadas y las que puedan salir a flote en el cumplimiento de la providencia, pues resulta imperativo comenzar a reconocer el pago de la PIVCA para todas aquellas personas con discapacidad a quienes su derecho les fue negado, o en el otro escenario menos gravoso, suspendido por falta de recursos para su financiamiento.

Decreto 600 de 2017

Recapitulando, los requisitos exigidos para acceder a la PIVCA de acuerdo con la Ley 418 de 1997 son: **i)** probar la calidad de víctima, **ii)** acreditar la pérdida de capacidad laboral del 50% o superior, y **iii)** demostrar la carencia de otras posibilidades pensionales.

En abril de 2017 el Ministerio de Trabajo expidió el Decreto 600, el cual contiene varias consagraciones normativas problemática con respecto a la PIVCA, no es objeto de este texto detallar la estructura o las consecuencias jurídicas de la norma, sin embargo, vale la pena enunciar algunos aspectos con relación a los nuevos requisitos que crea el Decreto, establecidos en su artículo 1º para un posterior análisis, son ellos:

- i)** tener calidad de víctima del conflicto armado y estar incluido en el RUV
- ii)** existir nexo causal entre la PCL y los actos violentos del conflicto armado interno, **iii)** no percibir ingresos por ningún concepto iguales o superiores a 1 SMLMV y, **iv)** no ser beneficiario de auxilio, subsidio, beneficio o subvención económica periódica, ni de otro tipo de ayuda por ser víctima. (Ministerio del Trabajo, 2017)

Contrastando lo exigido por la Ley 418 de 1997 – siendo ello reconocido por la Corte Constitucional en la jurisprudencia estudiada, en cuanto a vigencia y constitucionalidad de sus condiciones – con respecto a los nuevos requisitos consagrados por el Decreto 600 de 2017 es posible vislumbrar que la carga probatoria para las víctimas del conflicto como potenciales beneficiarios de la PIVCA se hace más gravosa al contemplar nuevas condiciones vía Decreto, desconociendo en parte lo alcanzado por la jurisdicción constitucional tanto en sede de tutela como de constitucionalidad, pero más allá de eso, ignorando las obligaciones internacionales que la Corte advierte a lo largo de vasta jurisprudencia, en la relación al principio de progresividad en materia de DESC y en consecuencia, a la prohibición de medidas regresivas sin una justificación jurídica, no siendo una de ellas la sostenibilidad financiera del Estado, en ese orden de ideas, sobre este Decreto debería operar la presunción de inconstitucionalidad desarrollada en este artículo para no permitir que se sigan imponiendo requisitos adicionales a las víctimas del conflicto armado que podrían ser potenciales beneficiarias de este pensión en los términos

aquí expuestos, por cuanto implica imponer una carga más gravosa para esta población que ha sido víctima del conflicto armado y que como consecuencia de ello, tiene una pérdida de capacidad laboral que le impide emplearse en igualdad de condiciones con respecto al resto de la población.

Reflexiones finales

La PIVCA como fue concebida en 1993, con la expedición de la Ley 104 del mismo año, entrañaba una naturaleza muy loable, que seguramente respondía al coletazo de la constituyente y aprobación de la Carta Política en 1991. Esto pudo significar en su momento un gesto de compromiso político con las víctimas del conflicto armado; aunque para la época se hubiese concebido esta pensión para proteger a las *víctimas de atentados terroristas* negando por completo el contexto del enfrentamiento bélico entre las fuerzas legalmente constituidas y las fuerzas irregulares de diversos bandos, desconociendo que en Colombia se vivía un verdadero conflicto armado no internacional en los términos del Derecho Internacional Humanitario, con todo un marco jurídico específico a aplicar desde la normativa internacional, concretamente del Artículo 3 Común a los Convenios de Ginebra de 1949, y del Protocolo Adicional II de 1977 en lo referente a los conflictos armados de carácter no internacional.

El transcurrir del tiempo desde la Ley 104 de 1993 demostró la necesidad de replantear la PIVCA tanto en la reducción del porcentaje requerido de PCL —que pasó del 66 % al 50 % en 1995— como en la forma de enunciar la causa de la discapacidad ocasionada en este escenario, es decir, el conflicto armado propiamente dicho y no un simple atentado terrorista como figuraba en su génesis normativa, lo cual desde lo lingüístico y lo simbólico minimizaba el complejo escenario de violencia que vivía el país por aquella época, y en consecuencia negaba la existencia de un verdadero conflicto armado.

Lo anterior resulta importante para plantear esta reflexión final que tiene fundamento tanto en lo jurídico como en lo político. En lo jurídico, la Constitución tiene un imperativo claro del cual la Corte se ha apropiado en ciertos momentos, que es la dignidad humana. Con base en esta máxima se han dado desarrollos jurisprudenciales muy garantistas que atienden al principio de progresividad y a la prohibición de

regresividad con su respectiva presunción de inconstitucionalidad en materia de DESC, cuando no media una justificación amplia y razonada en la limitación de los mismos. En este sentido podría decirse que se ha cumplido con lo justo desde la jurisdicción constitucional, puesto que, ante la cantidad de casos de víctimas del conflicto armado cuyo derecho a la PIVCA fue suspendido, o nunca fue reconocido, la Corte ha apostado en la última década el demostrarle a las entidades encargadas del reconocimiento y el pago de esta pensión que es su deber legal proceder con ello, en virtud de la protección reforzada de la cual es sujeto la población víctima del conflicto, que además de ello son personas con discapacidad como secuela de ese episodio. Esta doble dimensión de victimización en una sociedad que no respeta las diferencias, segrega y excluye las otredades, consolida el hecho que se trata de una población en condiciones de debilidad manifiesta, a la cual se debe proteger de manera prioritaria, ofreciéndole todos los recursos y mecanismos no solo para superar esa victimización, sino para procurarle una subsistencia en condiciones dignas.

Un segundo aspecto, el político, tiene que ver con el escenario histórico en el cual se encuentra el país de cara al futuro. La implementación del Acuerdo Final con las FARC-EP y las negociaciones con el ELN constituyen una coyuntura sumamente especial para que temas como la PIVCA sean discutidos de manera amplia; no se trata aquí solo del cumplimiento de una obligación legal internacional de reparar a las víctimas, satisfacer sus derechos y cubrir sus necesidades, sino que, como bien se señala, pasa más por una oportunidad de apuesta política por la reconciliación entre amplios sectores de la población divididos durante décadas por el flagelo de la guerra; en efecto, prestaciones como la PIVCA, no solo son una garantía jurídica en favor de los más vulnerables, sino que también puede constituirse en una herramienta de carácter político para lograr fines constitucionalmente válidos y socialmente deseables en aras de la construcción de una cultura de paz que permita a la sociedad colombiana, sea víctima, victimaria o incluso, ajena al desarrollo o las consecuencias directas del conflicto armado, poder vivir en un país donde la premisa, la máxima, el imperativo, sea el saber dialogar con el otro, y no ejercer la violencia contra aquel ante la emergencia de las divergencias.

La PIVCA constituye una apuesta política por la reafirmación y el reconocimiento de la dignidad de las víctimas del conflicto armado, lo cual en este escenario histórico que atraviesa el país debe verse como una enorme oportunidad que entraña grandes retos. Sin embargo, el hecho de que actualmente, en virtud de la sentencia SU-587 de 2016 se haya zanjado la discusión por el máximo órgano constitucional respecto de la existencia de esta pensión y que se haya producido un efecto *inter comunis*, demuestra la trascendencia que la PIVCA tendrá en este país, que comienza el largo proceso de sanar heridas y hacer memoria, de reconciliar a los actores del conflicto armado con sus víctimas, y de avanzar significativamente y de manera ineludible hacia la construcción de una cultura de paz y una convivencia pacífica en la cual la violencia, sea esta directa, estructural o simbólica, solo sea un episodio anecdótico de la realidad nacional, mas no constituya la cotidianidad de la sociedad futura.

Referencias

- Centro Nacional de Memoria Histórica. (2013). *¡Basta Ya! Colombia: memorias de guerra y dignidad*. Bogotá: CNMH.
- Centro Nacional de Memoria Histórica. (2017). *La guerra escondida. Minas antipersonal y remanentes explosivos en Colombia*. Bogotá: CNMH.
- Colombia. Colpensiones. (2014). Concepto 6187485 de julio 30 de 2014. Bogotá: Colpensiones.
- Colombia. Congreso de la República. (1993). Ley 104 de 1993, Por la cual se consagran unos instrumentos para la búsqueda de la convivencia, la eficacia de la justicia y se dictan otras disposiciones. Bogotá: Diario Oficial No. 41158 del 30 de diciembre de 1993.
- Colombia. Congreso de la República. (1995). Ley 241 de 1995, Por la cual se proroga la vigencia, se modifica y adiciona la Ley 104 de 1993. Bogotá: Diario Oficial No. 42719 del 14 de febrero de 1996.
- Colombia. Congreso de la República. (1997). Ley 418 de 1997, Por la cual se consagran unos instrumentos para la búsqueda de la convivencia, la eficacia de la justicia y se dictan otras disposiciones. Bogotá: Diario Oficial No. 43201 del 26 de diciembre de 1997.

Colombia. Congreso de la República. (1999). Ley 548 de 1999, Por medio de la cual se proroga la vigencia de la Ley 418 del 26 de diciembre de 1997 y se dictan otras disposiciones. Bogotá: Diario Oficial No. 43827 del 23 de diciembre de 1999.

Colombia. Congreso de la República. (2002). Ley 782 de 2002, Por medio de la cual se proroga la vigencia de la Ley 418 de 1997, prorrogada y modificada por la Ley 548 de 1999 y se modifican algunas de sus disposiciones. Bogotá: Diario Oficial No. 45043 del 23 de diciembre de 2002.

Colombia. Congreso de la República. (2003). Ley 797 de 2003, Por la cual se reforman algunas disposiciones del sistema general de pensiones previsto en la Ley 100 de 1993 y se adoptan disposiciones sobre los Regímenes Pensionales exceptuados y especiales. Bogotá: Diario Oficial No. 45079 del 29 de enero de 2003.

Colombia. Congreso de la República. (2006). Ley 1106 de 2006, Por medio de la cual se proroga la vigencia de la Ley 418 de 1997 prorrogada y modificada por las Leyes 548 de 1999 y 782 de 2002 y se modifican algunas de sus disposiciones. Bogotá: Diario Oficial No. 46490 del 22 de diciembre de 2006.

Colombia. Congreso de la República. (2009). Ley 1346 de 2009, Por medio de la cual se aprueba la “Convención sobre los Derechos de las personas con Discapacidad”, adoptada por la Asamblea General de la Naciones Unidas el 13 de diciembre de 2006. Bogotá: Diario Oficial No. 47.751 de 25 de junio de 2010.

Colombia. Congreso de la República. (2010). Ley 1421 de 2010, Por medio de la cual se proroga la Ley 418 de 1997, prorrogada y modificada por las Leyes 548 de 1999, 782 de 2002 y 1106 de 2006. Bogotá: Diario Oficial No. 47930 del 21 de diciembre de 2010.

Colombia. Congreso de la República. (2011). Ley 1448 de 2011, Por la cual se dictan medidas de atención, asistencia y reparación integral a las víctimas del conflicto armado interno y se dictan otras disposiciones. Bogotá: Diario Oficial No. 48096 del 10 de junio de 2011.

Colombia. Corte Constitucional (2013) Sentencia T-469 de 2013. Magistrado Ponente: Luis Ernesto Vargas Silva. Bogotá: Corte Constitucional.

- Colombia. Corte Constitucional (2014) Sentencia C-767 de 2014. Magistrado Ponente: Jorge Ignacio Pretelt Chaljub. Bogotá: Corte Constitucional.
- Colombia. Corte Constitucional (2016) Sentencia SU-587 de 2016. Magistrado Ponente: Luis Guillermo Guerrero Pérez. Bogotá: Corte Constitucional.
- Colombia. Corte Constitucional Sentencia T-032 de 2015. Magistrado Ponente: Jorge Ignacio Pretelt Chaljub. Bogotá: Corte Constitucional.
- Colombia. Corte Constitucional Sentencia T-074 de 2015. Magistrado Ponente: Gabriel Eduardo Mendoza Martelo. Bogotá: Corte Constitucional.
- Colombia. Corte Constitucional Sentencia T-165 de 2016. Magistrado Ponente: Alejandro Linares Cantillo. Bogotá: Corte Constitucional.
- Colombia. Ministerio del Trabajo. (2017) Decreto 600 de 2017, Por el cual se adiciona al título 9 de la parte 2 del libro 2 del Decreto 1072 de 2015 un capítulo 5°. para reglamentar la prestación humanitaria periódica para las víctimas del conflicto armado de que trata el artículo 46 de la Ley 418 de 1997, y su fuente de financiación. Bogotá: 6 de abril de 2017.
- Organización de las Naciones Unidas. (2006). *Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad*. Nueva York: Asamblea General de las Naciones Unidas, 13 de diciembre de 2006.
- Organización Internacional del Trabajo. (2013). *Estudio: factores para la inclusión laboral de las personas con discapacidad. Resumen ejecutivo*. Organización Internacional del Trabajo. Recuperado de: https://www.oitinterfor.org/sites/default/files/file_publicacion/06_Estudio-Factores.pdf Consultado: 20/08/2017.
- Palacios, A. (2008). El modelo social de discapacidad: orígenes, caracterización y plasmación en la Convención Internacional sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad. Madrid: CERMI.
- Palacios, A. (2015). El Modelo Social de la Discapacidad. En IDEHPUCP, *Nueve Conceptos Claves para entender la Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad* (pp. 9-33). Lima: PUCP.

- Salas, D. (2015). La Discapacidad desde el Análisis Cultural. En IDEHPUCP, *Nueve Conceptos Claves para entender la Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad* (pp. 35-49). Lima: PUCP.
- Tovar, T. (2015). El Modelo de Educación Inclusiva. En IDEHPUCP, *Nueve Conceptos Claves para entender la Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad* (pp. 119-145). Lima: PUCP.

La responsabilidad penal del profesional contable respecto del aseguramiento de la información financiera

The criminal responsibility of the accounting professional regarding the assurance of the information

Saúl Gonzalo Galindo Cárdenas*
Luis Carlos Restrepo Jiménez**
Carlos Andrés Muñoz Álvarez***

Resumen

A raíz de la promulgación de la Ley 1314 de 2009, conocida como Ley de convergencia contable, la cual conlleva la obligatoria implementación de estándares internacionales de contabilidad conocidos como Normas Internacionales de Información Financiera- NIIF y al aseguramiento de la misma descrito en el Decreto 302 de 2015, es necesario profundizar en el tema de responsabilidad punitiva o tipicidad en el marco del derecho penal colombiano, del profesional de la contabilidad en ejercicio de sus funciones. Esta responsabilidad se visibiliza en mayor grado, máxime cuando la Corte Constitucional en reiterada jurisprudencia, ha insistido que los informes rendidos por este profesional son catalogados de interés público y de ellos deviene un riesgo social que en determinado momento puede generar un impacto negativo en los sectores productivos, pero en especial en la confianza pública. Para tal evento las normas de aseguramiento de la información financiera incluyen el código de ética emitido por La Federación Internacional de Contadores (IFAC por sus siglas en inglés: International Federation of Accountants), complementado con el capítulo quinto de la Ley 43 de 1990, las que advierten del nivel de responsabilidad de este profesional.

Palabras clave: convergencia, responsabilidad, tipicidad, penalidad, aseguramiento, información.

Abstract

Following the enactment of Law 1314 of 2009, known as the Accounting Convergence Law, which entails the mandatory implementation of international accounting standards known as International Financial Reporting Standards- IFRS and the assurance thereof described in Decree 302 of 2015, it is necessary to deepen the topic of punitive responsibility or criminality within the framework of Colombian

* PhD en Educación Universidad de la Salle San José de Costa Rica, Magister en Educación Universidad de la Salle Colombia. Especialista en Derecho Tributario Universidad del Rosario. Especialista en Ciencias Fiscales U.A.N-Especialista en pedagogía para el desarrollo del Aprendizaje Autónomo UNAD. Tecnólogo en Administración de Empresas. Abogado Titulado UAN. Contador Público Titulado. Email saulgalindo@unisnu.edu.co

** Especialista en Derecho Administrativo y Auditor de Calidad en Servicios de la Salud. Mg. en Administración de Negocios con énfasis en RRHH. Docente investigador Corporación Unificada Nacional de Educación Superior CUN. Perteneciente al Grupo de Investigación, Responsabilidad Social Cunistas. luis_restrepoj@cun.edu.co.

*** Candidato a Magister Universidad Sergio Arboleda. Abogado Titulado Universidad del Sinú. camunalz@gmail.com

criminal law, of the professional accountant in the exercise of his functions. This responsibility is made visible to a greater degree, especially when the Constitutional Court, in reiterated case law, has insisted that the reports given by this professional are classified as of public interest and that they become a social risk that at a certain moment can have a negative impact on the sectors productive, but especially in public confidence. For such an event, the rules for securing financial information include the code of ethics issued by the International Federation of Accountants (IFAC), supplemented by the fifth chapter of Law 43 of 1990; who warn of the level of responsibility of this professional.

Keywords: convergence, responsibility, typicity, penalty, assurance, information.

La responsabilidad penal del contador como revisor fiscal.

Tratándose de nivel de responsabilidad penal, y como se observa en la figura 1, traemos a colación el Decreto 410 de 1971, más conocido como Código de Comercio que es el marco normativo por medio del cual los comerciantes en Colombia y los asuntos mercantiles deben regirse en sus diferentes actuaciones, y en casos extremos de no existir marco normativo se aplicara la costumbre y la analogía. Este marco legal contiene las disposiciones relativas a la obligatoriedad de llevar contabilidad de los negocios (artículo 19 numeral 3) y crea la institución de la revisoría fiscal (capítulo VIII, artículos 203 a 217), (Colombia (1971). Código de Comercio, Decreto 410. Destacando de este ordenamiento legal los siguientes artículos:

ARTÍCULO 19. OBLIGACIONES DE LOS COMERCIANTES. Es obligación de todo comerciante:

(..... =

3) Llevar contabilidad regular de sus negocios conforme a las prescripciones legales;

(.....)

ARTÍCULO 215. REQUISITOS PARA SER REVISOR FISCAL-RESTRICCIÓN.

El revisor fiscal deberá ser contador público. Ninguna persona podrá ejercer el cargo de revisor en más de cinco sociedades por acciones. Con todo, cuando se designen asociaciones o firmas de contadores como revisores fiscales, éstas deberán nombrar un contador público para cada revisoría, que desempeñe personalmente el cargo, en los términos del artículo 12 de la Ley 145 de 1960. En caso de falta del nombrado, actuarán los suplentes.

ARTÍCULO 211. RESPONSABILIDAD DEL REVISOR FISCAL. El revisor fiscal responderá de los perjuicios que ocasione a la sociedad, a sus asociados o a terceros, por negligencia o dolo en el cumplimiento de sus funciones. (Colombia (1971). Código de Comercio, Decreto 410)



Figura 1. *Responsabilidades del Revisor Fiscal*

Fuente: (Velasco, B. 2010. En línea)

Autorización de balances o rendición de informes inexactos.

ARTÍCULO 212. RESPONSABILIDAD PENAL DEL REVISOR FISCAL QUE AUTORIZA BALANCES O RINDE INFORMES INEXACTOS, El revisor fiscal que, a sabiendas, autorice balances con inexactitudes graves, o rinda a la asamblea o a la junta de socios informes con tales inexactitudes, incurrirá en las sanciones previstas en el Código Penal para la falsedad en documentos privados, más la interdicción temporal o definitiva para ejercer el cargo de revisor fiscal (Colombia (1971). Código de Comercio, Decreto 410)

En ese orden, para el año 1995 el Congreso de la República modifica este Código con la expedición de la Ley 222, por la cual se modifica el Libro II del Código de Comercio, se expide un nuevo régimen de procesos concursales y se dictan otras disposiciones entre las que se destaca sobre la responsabilidad en materia contable lo siguiente:

Artículo 43. RESPONSABILIDAD PENAL

Sin perjuicio de lo dispuesto en otras normas, serán sancionados con prisión de uno a seis años, quienes a sabiendas:

1. Suministren datos a las autoridades o expidan constancias o certificaciones contrarias a la realidad.

2. Ordenen, toleren, hagan o encubran falsedades en los estados financieros o en sus notas. (Colombia (1995). Libro II del Código de Comercio, Ley 222)

En el año 1999 el Congreso de la República de Colombia expide la Ley 550, cuya unidad de materia establece un régimen que promueve y facilita la reactivación empresarial y la reestructuración de los entes territoriales para asegurar la función social de las empresas y lograr el desarrollo armónico de las regiones. Norma prorrogada por la Ley 922 de 2004 (Colombia (2004). prorroga la vigencia de la Ley 550) , a su vez prorrogada en seis meses por la Ley 1116 de 2006 (Congreso de la República, 2006), reglamentada parcialmente por el Decreto Nacional 1910 de 2009 (Presidencia de la República , 2009), por la cual se establece el Régimen de Insolvencia Empresarial en la República de Colombia término que una vez vencido, se aplicará de forma permanente solo a las entidades de que trata el **artículo** 125 ídem.

Esta norma al igual que la Ley 222 de 1995, advierte en materia de responsabilidad respecto información contable y financiera lo siguiente:

Artículo 21. Responsabilidad penal. Sin perjuicio de lo dispuesto en otras normas, serán sancionados con prisión de uno (1) a seis (6) años quienes suscriban y certifiquen los estados financieros o el estado de inventario o la relación de acreedores internos y externos a que se refiere el Artículo anterior, a sabiendas de que en tales documentos no se incluye a todos los acreedores, se excluye alguna acreencia cierta o algún activo, o se incluyen acreencias o acreedores inexistentes. Con la misma pena serán sancionados quienes a sabiendas soliciten, sin tener derecho a ello, ser tenidos como acreedores, y quienes a sabiendas suscriban y certifiquen la relación de las acreencias de la seguridad social y la nómina, de conformidad con el numeral 8 del Artículo 22 de la presente ley, sin incluirlas todas. (Colombia (1999), régimen que promueva y facilite la reactivación empresarial. Ley 550)

Cabe resaltar que en la precitada Ley de reactivación empresarial al tenor del artículo 63 y en la Ley sobre el régimen de insolvencia empresarial al tenor del artículo 122, el legislador expuso lo siguiente:

Armonización de las normas contables con los usos y reglas internacionales. Para efectos de garantizar la calidad, suficiencia y oportunidad de la información que se suministre a los asociados y a terceros, el Gobierno Nacional revisará las normas actuales en materia de contabilidad, auditoría, revisoría fiscal y divulgación de información, con el objeto de ajustarlas a los parámetros

internacionales y proponer al Congreso las modificaciones pertinentes. (Colombia (2006), Régimen de Insolvencia Empresarial, Ley 1116)

Así las cosas, se evidencia desde el legislativo el interés por reglamentar la profesión contable, pero en especial por advertir a los profesionales de esa disciplina el nivel de compromiso y responsabilidad que adquieren al ejercer, prestando sus servicios de manera dependiente o independiente a personas naturales y jurídicas, pues a través de su desempeño pueden permear el riesgo social que implica tal ejercicio como contadores públicos como se observa en la figura 2. Frente a este aspecto la Ley 43 de 1990 define a esta profesional así:

ARTÍCULO 1. DEL CONTADOR PÚBLICO. Se entiende por Contador Público la persona natural que, mediante la inscripción que acredite su competencia profesional en los términos de la presente, está facultada para dar fe pública de hechos propios del ámbito de su profesión, dictaminar sobre estados financieros, realizar las demás actividades relacionadas con la ciencia contable en general.

La relación de dependencia laboral inhabilita al contador para dar fe pública sobre actos que interesen a su empleador. Esta inhabilidad no se aplica a los revisores fiscales ni a los contadores públicos que presten sus servicios a sociedades que no estén obligadas, por ley o por estatutos, a tener revisor fiscal (Congreso de la República, 1990).



Figura 2. El Contador da Fe Pública

Fuente: (Pantaleón, C.2018. En línea)

Nótese que en el anterior artículo se advierte que el contador da fe pública, pero sobre qué aspectos se entiende que cumple esa función fedante, esta misma ley lo determina en el artículo 10 el cual indica que:

Artículo 10. De la fe pública. La atestación o firma de un Contador Público en los actos propios de su profesión hará presumir, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales, lo mismo que a los estatutarios en casos de personas jurídicas. Tratándose de balances, se presumirá además que los saldos se han tomado fielmente de los libros, que éstos se ajustan a las normas legales y que las cifras registradas en ellos reflejan en forma fidedigna la correspondiente situación financiera en la fecha del balance. Parágrafo.

Los Contadores Públicos, cuando otorguen fe pública en materia contable, se asimilarán a funcionarios públicos para efectos de las sanciones penales por los delitos que cometieren en el ejercicio de las actividades propias de su profesión, sin perjuicio de las responsabilidades de orden civil que hubiere lugar conforme a las leyes (Congreso de la República, 1990).

El legislador determina el tema de la fe pública en actos propios de la profesión del contador y de allí se deriva su responsabilidad, no solo por su actuar sino por el de terceras personas por ellos contratadas para desarrollar esos actos frente los cuales el artículo 2 de la precitada Ley 43 de 1990, indica lo siguiente:

(.....) se entienden por actividades relacionadas con la ciencia contable en general todas aquellas que implican organización, revisión y control de contabilidades, certificaciones y dictámenes sobre estados financieros, certificaciones que se expidan con fundamentos en los libros de contabilidad, revisoría fiscal prestación de servicios de auditoría, así como todas aquellas actividades conexas con la naturaleza de la función profesional del Contador Público, tales como: la asesoría tributaria, la asesoría gerencial, en aspectos contables y similares.

Parágrafo 1o. Los Contadores Públicos y las sociedades de Contadores Públicos quedan facultadas para contratar la prestación de servicios de las actividades relacionadas con la ciencia contable en general y tales servicios serán prestados por Contadores Públicos o bajo su responsabilidad. (Subrayado fuera de texto).

Parágrafo 2o. Los Contadores Públicos y las sociedades de Contadores Públicos no podrán, por si mismas o por intermedio de sus empleados, servir de intermediarias en la selección y contratación de personal que se dedique a las

actividades relacionadas con la ciencia contable en general en las empresas que utilizan sus servicios de revisoría fiscal o de auditoría externa (Congreso de la República, 1990).

Respecto de la fe pública y el ejercicio responsable de la profesión contable, en el artículo 35 de la mentada Ley se indica que:

(...) La Contaduría Pública es una profesión que tiene como fin satisfacer necesidades de la sociedad, mediante la medición, evaluación, ordenamiento, análisis e interpretación de la información financiera de las empresas o los individuos y la preparación de informes sobre la correspondiente situación financiera, sobre los cuales se basan las decisiones de los empresarios, inversionistas, acreedores, demás terceros interesados y el Estado acerca del futuro de dichos entes económicos. El Contador Público como depositario de la confianza pública, da fe pública cuando con su firma y número de tarjeta profesional suscribe un documento en que certifique sobre determinados hechos económicos. Esta certificación, hará parte integral de lo examinado. El Contador Público, sea en la actividad pública o privada es un factor de activa y directa intervención en la vida de los organismos públicos y privados. Su obligación es velar por los intereses económicos de la comunidad, entendiéndose por ésta no solamente a las personas naturales o jurídicas vinculadas directamente a la empresa sino a la sociedad en general, y naturalmente, el Estado. La conciencia moral, la aptitud profesional y la independencia mental constituyen su esencia espiritual. El ejercicio de la Contaduría Pública implica una función social especialmente a través de la fe pública que se otorga en beneficio del orden y la seguridad en las relaciones económicas entre el Estado y los particulares, o de éstos entre sí (Congreso de la República (Congreso de la República, 1990).

De acuerdo con esta norma la función fedante, el ejercicio de la profesión frente a los particulares y el Estado se hace mucho más amplia, porque advierte el alcance que tiene esta actividad profesional, al trascender las esferas sociales e institucionales no solo desde el punto de vista económico sino de seguridad económica, lo cual implica un alto grado de conciencia moral y el conocimiento integral de su marco normativo. Al respecto la Corte Constitucional en reiterada jurisprudencia ha significado lo siguiente:

las labores propias de los contadores implican un riesgo social dada su trascendencia e importancia y por ello el legislador ha querido que sea una profesión regulada con sumo cuidado. Esto es claro en la Ley 43 de 1990, que al establecer la regulación del ejercicio de esta profesión instituyó definiciones

claras sobre quién es un contador público, reguló el proceso de inscripción, estableció las normas para el ejercicio de la profesión y creó órganos de vigilancia y dirección de la profesión que pueden imponer sanciones previo adelantamiento de un proceso especial y de acuerdo con un código de ética enunciado en la misma ley.

“La importancia de esta profesión tampoco ha sido ignorada por esta Corte, cuando ha afirmado que el contador es un profesional que goza y usa de un privilegio que muy pocos de los demás profesionales detentan, que consiste en la facultad de otorgar fe pública sobre sus actos en materia contable. Tal circunstancia particular lo ubica técnica, moral y profesionalmente en un contexto personal especial, que le exige, por lo mismo, una responsabilidad también especial frente al Estado y a sus clientes, si se tiene en cuenta la magnitud de sus atribuciones, porque no todo profesional puede, con su firma o atestación, establecer la presunción legal de que, salvo prueba en contrario, los actos que realiza se ajustan a los requisitos legales”

“La relevancia de dicha información en el campo del control fiscal y contable es crucial. Precisamente, gracias a que los contadores dan fe de la veracidad de los movimientos comerciales, el Estado se encuentra en posibilidad de determinar -con cierta fidelidad- cuáles son las obligaciones que los particulares adquieren con el fisco y cuál es el monto de dichas obligaciones. Ya que los compromisos tributarios dependen de las operaciones patrimoniales y comerciales de las sociedades y de los individuos, la información que se tenga acerca de dicho movimiento resulta determinante para proceder a su exigibilidad”.

[...]

“De lo anteriormente expuesto se concluye que los contadores públicos tienen a su cargo el ejercicio de una función crucial para el interés general: la función de dar fe de la veracidad de ciertos hechos que repercuten en el desarrollo confiable y seguro de las relaciones comerciales y en el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los particulares frente al Estado (Corte Constitucional, 2008).

En este pronunciamiento jurisprudencial, la Corte Constitucional no solo advierte sobre el riesgo social que implica en Colombia el ejercicio de la profesión de la contaduría pública, sino que resalta el interés económico del Estado en su calidad de sujeto activo, en materia fiscal, y que sobre esos asuntos debe dar fe pública como no lo hacen otras profesiones; esa actividad fedante implica un alto nivel de responsabilidad, conducta ética y juicio profesional, con el fin de dar seguridad mediante la atestación de veracidad sobre hechos

económicos que interesan a la sociedad, al mundo de los negocios a nivel local y externo, pero sobre todo a la nación colombiana.

“Ciertamente el art. 26 de la Constitución Política contiene el reconocimiento a toda persona de escoger la profesión u oficio que le permita, en una actividad laboral desarrollar sus propias inclinaciones o tendencias. En sentido contrario, la norma en mención prohíbe la asignación o imposición a la persona de la profesión u oficio que otro escoja”.

“Sin duda esta libertad tiene íntima relación con el principio de respeto al libre desarrollo de la personalidad y uno y otro conllevan la garantía del derecho al trabajo, que no sólo constituye en la hora actual pilar fundamental de la nueva concepción del Estado Social de Derecho, sino que es a la vez un deber, según los alcances del artículo 25 de la Constitución Política” (Corte Constitucional, 1993).

Este otro rango constitucional permite inferir frente a la responsabilidad del ejercicio de la profesión contable que esta deviene desde el mismo instante en que la persona elige esta ciencia social como su medio de actividad o desempeño laboral, que lo hace de manera libre y voluntaria, para someterse al rigor normativo que le rodea, en tratándose del ejercicio, y que allí se involucran derechos fundamentales del elector, como el libre desarrollo de la personalidad, el trabajo, la educación, la profesión u oficio, entre otros.

El derecho al ejercicio de una profesión se manifiesta como una de las materializaciones de la libre elección de profesión u oficio. Sin embargo, a diferencia de la elección que es libre, la Constitución autoriza que la ley reglamente el ejercicio de las profesiones que serán vigiladas e inspeccionadas por las autoridades competentes. El objetivo de la reglamentación de las profesiones no es consagrar privilegios en favor de determinados grupos sociales sino controlar los riesgos sociales derivados de determinadas prácticas profesionales (Corte Constitucional, 1994).

En esta sentencia se destaca no solo el hecho de elección de la profesión, sino que hay instituciones que vigilan y controlan su ejercicio y dan cuenta de sus acciones, a fin de aminorar el impacto que genera la materialización del riesgo social que implica el hecho de ejercer la profesión.

tal como lo ha reconocido la jurisprudencia de esta Corporación, el Contador Público colabora y asesora al particular en el cumplimiento de sus obligaciones contables y tributarias. En relación con este aspecto de la profesión, y teniendo en cuenta que algunos particulares -en especial los comerciantes- tienen el deber de llevar un registro pormenorizado de sus actividades y una relación fiable de su estados financieros, constituye función primordial de los contadores públicos la de coordinar y asesorar a los mismos en el cumplimiento adecuado de dichos compromisos, pues ello es requisito fundamental para el manejo regular de los negocios y para la seguridad y efectividad de las relaciones jurídicas que surjan con ocasión de los mismos.

Como quiera que la situación individual de los particulares repercute en ámbitos externos que involucran el interés público, es función también del Contador Público garantizar la veracidad de la información relacionada con el patrimonio de dichos particulares, que pueda ser requerida y utilizada por el Estado o por terceros en el giro ordinario de sus negocios. En relación con esta última función, llamada por la doctrina, función fedante, la Corporación ha dicho que los contadores informan al Estado y a terceros interesados en los estados financieros de los particulares (acreedores, proveedores, etc.), acerca de hechos relacionados con el riesgo y las finanzas de las empresas, que les permitan asegurar la confianza y efectividad en los negocios que pretenden realizarse.

Gracias a que los contadores dan fe de la veracidad de los movimientos comerciales, el Estado se encuentra en posibilidad de determinar -con cierta fidelidad- cuáles son las obligaciones que los particulares adquieren con el fisco y cuál es el monto de dichas obligaciones. Ya que los compromisos tributarios dependen de las operaciones patrimoniales y comerciales de las sociedades y de los individuos, la información que se tenga acerca de dicho movimiento resulta determinante para proceder a su exigibilidad.

Los contadores públicos tienen a su cargo el ejercicio de una función crucial para el interés general: la función de dar fe de la veracidad de ciertos hechos que repercuten en el desarrollo confiable y seguro de las relaciones comerciales y en el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los particulares frente al Estado.

El deber estatal de control de las profesiones y oficios limita el espectro de acción de quienes despliegan su actividad en ellas, pero se encuentra justificado en el hecho de que el riesgo social implícito a dichas actividades así lo exige. Sobre este particular, la Corte Constitucional ha dicho que el derecho a escoger y a ejercer libremente profesión u oficio, encuentra dos tipos de limitantes que se hallan en principio justificadas por el ordenamiento constitucional: una limitante externa, que tiene que ver con la amplitud de las potestades derivadas de la misma profesión u oficio y otras internas, que se vinculan más con el núcleo esencial del derecho.

La potestad de la que el contador público está investido, que le permite dar fe de la veracidad de un hecho relevante en términos de la realidad contable de un particular, se encuentra al servicio de uno de los fines del Estado, que es el de preservar los intereses públicos, en especial los de la seguridad y confiabilidad de las relaciones comerciales y la veracidad de la información contable de los particulares. De allí que también deba reconocerse que la labor ejercida por los Contadores en el campo de la confianza pública no es un fin per se. En el contexto en el que se habla, aquella debe ser tenida como el instrumento necesario para garantizar un objetivo social, concreto e identificable, que está representado en la seguridad y confiabilidad de las relaciones comerciales y en la veracidad de la información contable de los particulares (Corte Constitucional, 2002).

Este apartado jurisprudencial integra aspectos de responsabilidad del contador público, como quiera que enfatiza sobre el riesgo latente en el ejercicio al servicio de empresas y personas especialmente comerciantes o que tengan la calidad de sujetos pasivos desde el punto de vista fiscal, y desde luego que involucra el interés económico de la sociedad y del Estado.

Este contexto teórico normativo hasta ahora relacionado deja entrever el interés del legislador en mantener una profesión de cuyo ejercicio se garantice el interés económico se genere seguridad económica como un derecho que le asiste a la sociedad en general; y ha dicho el legislador que es el dictamen o firma del contador público de la que depende esa fe pública garantista y de seguridad social, al indicar mediante ella que los documentos y sus contenidos son ciertos, y para eso debe incorporar además de su juicio, el escepticismo y los principios de ética, los mismos que permiten dar seguridad a los hechos de que da cuenta el profesional.

Es así que para fortalecer aún más el tema de la transparencia contable y de su aseguramiento, el Congreso de la República emite en el año 2009 la Ley 1314 conocida como Ley de convergencia contable, y diríamos que es esta ley la que desarrolla los artículo 63 de la Ley 550 de 1999 y el artículo 122 de la Ley 1116 de 2006, por cuanto estas normas apuntaban al cambio de marco normativo contable el cual se hace realidad con predicha ley de convergencia, por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se

determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento y cuyo objeto indica lo siguiente:

Artículo 1°. Objetivos de esta ley. Por mandato de esta ley, el Estado, bajo la dirección del Presidente la República y por intermedio de las entidades a que hace referencia la presente ley, intervendrá la economía, limitando la libertad económica, para expedir normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información, que conformen un sistema único y homogéneo de alta calidad, comprensible y de forzosa observancia, por cuya virtud los informes contables y, en particular, los estados financieros, brinden información financiera comprensible, transparente y comparable, pertinente y confiable, útil para la toma de decisiones económicas por parte del Estado, los propietarios, funcionarios y empleados de las empresas, los inversionistas actuales o potenciales y otras partes interesadas, para mejorar la productividad, la competitividad y el desarrollo armónico de la actividad empresarial de las personas naturales y jurídicas, nacionales o extranjeras. Con tal finalidad, en atención al interés público, expedirá normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de información, en los términos establecidos en la presente ley.

Con observancia de los principios de equidad, reciprocidad y conveniencia nacional, con el propósito de apoyar la internacionalización de las relaciones económicas, la acción del Estado se dirigirá hacia la convergencia de tales normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales de aceptación mundial, con las mejores prácticas y con la rápida evolución de los negocios.

Mediante normas de intervención se podrá permitir u ordenar que tanto el sistema documental contable, que incluye los soportes, los comprobantes y los libros, como los informes de gestión y la información contable, en especial los estados financieros con sus notas, sean preparados, conservados y difundidos electrónicamente. A tal efecto dichas normas podrán determinar las reglas aplicables al registro electrónico de los libros de comercio y al depósito electrónico de la información, que serían aplicables por todos los registros públicos, como el registro mercantil. Dichas normas garantizarán la autenticidad e integridad documental y podrán regular el registro de libros una vez diligenciados.

Parágrafo. Las facultades de intervención establecidas en esta ley no se extienden a las cuentas nacionales, como tampoco a la contabilidad presupuestaria, a la contabilidad financiera gubernamental, de competencia del Contador General de la Nación, o la contabilidad de costos (Congreso de la República, 2009).

De esta Ley y para efectos del presente trabajo, resaltamos dos aspectos: el primero es que mediante esta ley se contempla un nuevo marco normativo contable de información financiera; Y el segundo, que se consagran normas de aseguramiento de la información. En relación con las normas contables desde 2009 y hasta 2016, se hace el plan de publicidad, ajuste, transición e implementación de la contabilidad para las empresas que se dividen en tres grupos: empresas grandes, pymes y microempresas; y todo el marco normativo financiero se compila en los Decretos 2420 y 2496 de 2015, y el 2131 de 2016, mientras que el marco normativo de aseguramiento de la información se deja ver en el Decreto 302 de 2015 por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información, cuyo marco técnico normativo contiene lo siguiente:

Artículo 1º. Expídase el Marco Técnico normativo de las Normas de Aseguramiento de la Información (NAI), que contiene: las Normas internacionales de Auditoría (NIA), las Normas Internacionales de Control de Calidad (NICC); las Normas Internacionales de Trabajos de Revisión (NITR); las Normas Internacionales de Trabajos para Atestiguar (ISAE por sus siglas en inglés); las Normas Internacionales de Servicios Relacionados (NISR) y el Código de Ética para Profesionales de la Contaduría. Colombia (2015). Marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información, Decreto 302

Este marco técnico delimita las áreas sobre las cuales el contador público debe fijar el ámbito de aplicación al momento de ejercer y comprometer su responsabilidad mediante la atestación o firma y con ello dar fe pública, teniendo presente el nuevo Código de Ética para profesionales de la contaduría, el que deberá ser aplicado en toda clase de actuación disciplinar.

Así mismo, se advierte a quienes lo deben aplicar que es de carácter obligatorio y se enfatiza en el marco normativo relativo a la responsabilidad que esto conlleva en los siguientes términos:

Artículo 2º El presente decreto será de aplicación obligatoria por los revisores fiscales que presten sus servicios a entidades del Grupo 1, y a las entidades del Grupo 2 que tengan más de 30.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes (smmlv) de activos o, más de 200 trabajadores, en los términos establecidos para tales efectos en los Decretos números 2784 de 2012 y 3022

de 2013 y normas posteriores que los modifiquen, adicionen o sustituyan, así como a los revisores fiscales que dictaminen estados financieros consolidados de estas entidades. Las entidades que no pertenezcan al Grupo 1 y que voluntariamente se acogieron a emplear al marco técnico normativo de dicho Grupo, les será aplicable lo dispuesto en el presente artículo.

Parágrafo. Los revisores fiscales que presten sus servicios a entidades no contempladas en este artículo, continuarán aplicando los procedimientos de auditoría previstos en el marco regulatorio vigente y sus modificaciones, y podrán aplicar voluntariamente las NAI descritas en los artículos 3° y 4° de este decreto.

Artículo 3°. El revisor fiscal aplicará las NIA, anexas a este decreto, en cumplimiento de las responsabilidades contenidas en los artículos 207, (7) Autorizar con su firma cualquier balance que se haga, con su dictamen o informe correspondiente) numeral 7, y 208 del Código de Comercio, en relación con el dictamen de los estados financieros.

El dictamen o informe del revisor fiscal sobre los balances generales deberá expresar, por lo menos:

- 1) Si ha obtenido las informaciones necesarias para cumplir sus funciones;
- 2) Si en el curso de la revisión se han seguido los procedimientos aconsejados por la técnica de la interventoría de cuentas;
- 3) Si en su concepto la contabilidad se lleva conforme a las normas legales y a la técnica contable, y si las operaciones registradas se ajustan a los estatutos y a las decisiones de la asamblea o junta directiva, en su caso;
- 4) Si el balance y el estado de pérdidas y ganancias han sido tomados fielmente de los libros; y si en su opinión el primero presenta en forma fidedigna, de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas, la respectiva situación financiera al terminar el período revisado, y el segundo refleja el resultado de las operaciones en dicho período, y
- 5) Las reservas o salvedades que tenga sobre la fidelidad de los estados financieros.

Artículo 4°. El revisor fiscal aplicará las ISAE, anexas a este decreto, en desarrollo de las responsabilidades contenidas en el artículo 209 del Código de Comercio, relacionadas con la evaluación del cumplimiento de las disposiciones estatutarias y de la asamblea o junta de socios y con la evaluación del control interno.

Artículo 6°. Los Contadores Públicos aplicarán en sus actuaciones profesionales el Código de Ética para Profesionales de la Contaduría, anexo a este decreto, en consonancia con el Capítulo Cuarto, Título Primero de la Ley 43 de 1990.

Artículo 8°. Los Contadores Públicos que realicen trabajos de auditoría de información financiera, revisión de información financiera histórica, otros trabajos de aseguramiento u otros servicios profesionales, aplicarán las NIA, las NITR, las ISAE o las NISR, contenidas en el anexo del presente decreto, según corresponda. Colombia (2015). Marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información, Decreto 302.

Ya tenemos ese marco normativo regulatorio de la profesión contable, en especial las normas de aseguramiento de la información financiera donde se exponen las actividades y acciones sobre las que recae la responsabilidad del profesional de la contabilidad en Colombia, quien con su atestación de manera ética conduce a que no incurra en acciones u omisiones y por ende no sea objeto de punibilidad, por hechos como los siguientes:

Atestación de informes contrarios a la realidad, elaboración de estados financieros con el reconocimiento, medición y revelación de sus elementos que no guarden estricto cumplimiento con el marco normativo, así como certificaciones, dictámenes, consultorías y asesorías que corran igual suerte por cuanto allí su responsabilidad trasciende en tipos penales claramente definidos en la Ley 599 de 2000, título IX, capítulo tercero en lo concerniente a la falsedad en documentos dentro del siguiente contexto:

En el campo de asesoría tributaria, en impuestos nacionales, territoriales, y municipales, o en documentos oficiales que contengan cargas fiscales, parafiscales, contribuciones especiales que incluyan la categoría de documento oficial y que sea atestado o firmado por el contador público y que sea utilizado como prueba, su responsabilidad trasciende en tipología penal, como la siguiente, ver figura 3:

Artículo 286. Falsedad ideológica en documento público. El servidor público que en ejercicio de sus funciones, al extender documento público que pueda servir de prueba, consigne una falsedad o calle total o parcialmente la verdad, incurrirá en prisión de cuatro (4) a ocho (8) años e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas de cinco (5) a diez (10) años (Congreso de la República , 1999)



Figura 3. Falsedad Ideológica en Documento Público

Fuente: (Ramírez, M. 2016. En línea)

Artículo 287. Falsedad material en documento público. El que falsifique documento público que pueda servir de prueba, incurrirá en prisión de tres (3) a seis (6) años.

Si la conducta fuere realizada por un servidor público en ejercicio de sus funciones, la pena será de cuatro (4) a ocho (8) años e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas de cinco (5) a diez (10) años. Ver figura 4. (Congreso de la República , 1999)



Figura 4. Falsedad Material

Fuente: (López, C. 2016. En línea)

Artículo 288. Obtención de documento público falso. El que para obtener documento público que pueda servir de prueba, induzca en error a un servidor público, en ejercicio de sus funciones, haciéndole consignar una manifestación falsa o callar total o parcialmente la verdad, incurrirá en prisión de tres (3) a seis (6) años. (Congreso de la República , 1999)

Finalmente en el plano del documento privado, la atestación o firma del contador público que sea utilizada como prueba, trasciende en una tipología penal como la siguiente:

Artículo 289. Falsedad en documento privado. El que falsifique documento privado que pueda servir de prueba, incurrirá, si lo usa, en prisión de uno (1) a seis (6) años.

Artículo **290**. Circunstancia de agravación punitiva. Modificado por el art. 53, Ley 1142 de 2007. La pena se aumentará hasta en la mitad para el co-partícipe en la realización de cualesquiera de las conductas descritas en los artículos anteriores que usare el documento, salvo en el evento del artículo 289 de este código.

Artículo **291**. Uso de documento falso. Modificado por el art. 54, Ley 1142 de 2007. El que sin haber concurrido a la falsificación hiciere uso de documento público falso que pueda servir de prueba, incurrirá en prisión de dos (2) a ocho (8) años. Ver figura 5. (Congreso de la República , 1999)



Figura 5. *Documento Falso*

Fuente: (López, C. 2016. En línea)

Referencias

- BURGOS, B. M. (23 de 3 de 2010). *Responsabilidades y sanciones del revisor fiscal*. Recuperado de <https://es.slideshare.net/maribelcg/responsabilidades-y-sanciones-de-rf>
- Célia, P. (s.f.). *La contabilidad y la contaduría en Colombia*. Recuperado de <http://slideplayer.es/slide/3908076/>
- Colombia (1995). *Por la cual se modifica el Libro II del Código de Comercio, se expide un nuevo régimen de procesos concursales y se dictan otras disposiciones*. Ley 222. Bogotá: Diario oficial.
- Colombia (2004). *Por medio de la cual se prorroga la vigencia de la Ley 550 de diciembre 30 de 1999*. Ley 922. Bogotá: Diario oficial.
- Colombia (1999). *Prorrogada vigencia por la Ley 922 de 2004, Prorrogada por 6 meses por la Ley 1116 de 2006, término que una vez vencido, se aplicará de forma permanente solo a las entidades de que trata el art. 125 idem*. Ley 599. Bogotá: Diario Oficial 43940.
- Colombia (2006). *establece el Régimen de Insolvencia Empresarial en la República de Colombia*. Ley 1116. Bogotá: Diario oficial 46.494.
- Colombia (2006). *Por la cual se establece el Régimen de Insolvencia Empresarial en la República de Colombia y se dictan otras disposiciones*. Ley 1116. Bogotá: Diario Oficial 46494.
- Colombia. Corte Constitucional (2008). Sentencia C-861 de 2008. Magistrado Ponente: Mauricio González Cuervo.
- Colombia. Corte Constitucional (2002). Sentencia C-645 de 2002. Magistrado Ponente: Dr. MARCO GERARDO MONROY CABRA .
- Colombia(2015). Decreto único reglamentario de las normas de contabilidad de información financiera y de seguramiento de la información. Decreto 2496, 2420.
- Colombia. Corte Constitucional (1994). Sentencia C-226 de 1994. Magistrado Ponente: ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO.

Colombia. Corte Constitucional (1993). Sentencia C-540 de 1993. Magistrado Ponente: ANTONIO BARRERA CARBONELL.

Colombia (2015). Modifica parcialmente el Decreto 2420 de 2015 modificado por el Decreto 2496 de 2015, y se dictan otras disposiciones. DECRETO 2131.

Colombia (2008). *por medio del cual se reglamenta parcialmente el Decreto 4334 de 2008, la Ley 1116 de 2006, y el artículo 2° del Decreto 4591 de 2008 y se dictan otras disposiciones.* DECRETO 1910. Bogota: Diario Oficial 47.362.

Colombia (1971). Código de Comercio. *DECRETO 410 DE 1971*. Bogota, Colombia: Diario Oficial 33.339 .

Colombia (2009) . Reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información. DECRETO 302 de 2 de 2015).

López, C. A. (2016). *Titulo IX delitos contra la fe pública*. Recuperado de <http://uccpenalespecial2lopez2016.blogspot.com/2016/05/titulo-ix-delitos-contra-la-fe-publica.html>

Ramirez, M. (2016). *Delitos contra la fe pública: falsificación de moneda, documentos y estados financieros*. Recuperado de <http://www.colombialelegalcorp.com/delitos-contra-fe-publica-falsificacion-moneda-documentos-estados-financieros/>

