

Análisis y efectos del art 215 del Código de Comercio en el ejercicio de la revisoría fiscal.

1 Darwin Alfonso Torres Carrero

2 Dora Gladys Forero Bernal

Facultad de Ciencias Empresariales

Especialización en Control de Gestión y Revisoría Fiscal

Asesor: Jaime Alfonso González Bello

15 de junio 2024

¹ Estudiante de la Universidad La Gran Colombia - correo: dtorrescarrero@ulagrancolombia.edu.co

² Estudiante de la Universidad La Gran Colombia - correo: doragladys.forero@ulagrancolombia.edu.co

Resumen

El poco valor que se le atribuye a la restricción contenida en el artículo 215 del Código comercio, se debe a que presuntamente no se tuvo en cuenta la proliferación de Sociedades por acciones simplificadas al establecer esta norma, resultando inapropiado aplicar la restricción, dado el surgimiento de la ley 1258 del 2008, ya que, muchas de estas entidades son muy pequeñas, muy simples, de un único accionista que se dedica a administrarla. Por ello, se hace necesario conocer si la restricción contenida en el artículo 215 es necesaria en el ejercicio de la revisoría fiscal, seguido del análisis del referido artículo y de los efectos socio-económicos que genera tal restricción. Para el desarrollo de esta investigación, se determinó acudir a una metodología de revisión sistemática de literatura, con enfoque cualitativo y de carácter deductivo. La muestra de estudio fue intencionada, bajo el criterio de conveniencia, con 3 participantes, todos contadores públicos, Las herramientas utilizadas para la recolección de información incluyen análisis descriptivo a través de consulta bibliográfica y entrevistas. Como resultado, se observa que el tema de la capacidad instalada que trata el C.T.C.P junto con la superintendencia de sociedades para establecer la ampliación de la restricción, es tasado en horas para determinar el tiempo que un profesional disponga para realizar sus actividades en forma adecuada. La investigación permite concluir que la restricción se crea para limitar la cantidad de trabajo asumida por el profesional, teniendo en cuenta la misión social por la cual se debe velar porque la carga de trabajo aceptada se oriente a garantizar una seguridad en la información.

Palabras claves: Restricción, revisor fiscal, Corte constitucional, inexequibilidad, exequibilidad, articulo 215 de código de comercio, Ley 1258 del 2008.

Abstract

The little value attributed to the restriction contained in Article 215 of the Commercial Code is due to the fact that the proliferation of simplified joint stock companies was presumably not taken into account when establishing this rule, resulting inappropriate to apply the restriction, given the emergence of Law 1258 of 2008, since many of these entities are very small, very simple, of a single shareholder who is dedicated to manage it. Therefore, it is necessary to know whether the restriction contained in Article 215 is necessary in the exercise of the statutory audit, followed by the analysis of the referred article and the socio-economic effects generated by such restriction. For the development of this research, it was decided to use a systematic literature review methodology, with a qualitative and deductive approach. The study sample was purposive, under the criterion of convenience, with 3 participants, all public accountants. The tools used for the collection of information include descriptive analysis through bibliographic consultation and interviews. As a result, it is observed that the issue of the installed capacity that the C.T.C.P. and the Superintendence of Corporations deal with to establish the extension of the restriction, is measured in hours to determine the time that a professional has to perform his activities in an adequate manner. The research allows concluding that the restriction is created to limit the amount of work assumed by the professional, taking into account the social mission that must ensure that the accepted workload is oriented to guarantee the security of the information. The research allows concluding that the restriction is created to limit the amount of work assumed by the professional, taking into account the social mission that must ensure that the accepted workload is oriented to guarantee the security of the information.

Key words: Restriction, statutory auditor, constitutional court, unenforceability, enforceability, article 215 of the commercial code, Law 1258 of 2008.

Análisis y efectos del art 215 del Código de Comercio en el ejercicio de la revisoría fiscal.

El mundo empresarial en Colombia, conoce la figura de revisor fiscal, esta cumple un papel fundamental en el control y supervisión al interior de las organizaciones garantizando transparencia en las operaciones financieras de las sociedades que deben adoptar y nombrar este cargo, sin embargo, el artículo 215 del Decreto Ley 410 de 1971 dispone una restricción al establecer que "Ninguna persona podrá ejercer el cargo de revisor fiscal en más de cinco sociedades por acciones", restricción demandada por inconstitucionalidad según Sentencia C-076/21, generando debates, reflexiones y controversias jurídicas y contables, llegando a una instancia superior como la Corte Constitucional, quien es el máximo tribunal de cierre, encargado de velar por el respeto y adecuado cumplimiento de lo dispuesto en la constitución política. Quien, como tal, decide sobre las demandas de inconstitucionalidad contra las leyes, decreto leyes y actos reformativos de la constitución, decidiendo de forma definitiva las demandas mediante sentencias con disposición de declaratoria de exequibilidad o inexecuibilidad. Uno de los propósitos del presente escrito es determinar el alcance del término exequibilidad e inexecuibilidad, dado que genera confusión en la profesión contable, por tal motivo para esta investigación el concepto de exequibilidad tratara de *“Aquel fenómeno jurídico por el cual la Corte Constitucional declara a una norma o a un proyecto de ley de acuerdo a la Constitución.”* y la inexecuibilidad tratara del *“Acto por medio del cual la corte constitucional declara sin efecto una norma por estar contra la constitución o los principios que ella establece y cuyos efectos cesan en su aplicación para el futuro”*. de tal manera que en adelante se manejaran estos conceptos bajo estos términos.

De igual manera, se pretende analizar las razones con que se valió la Corte Constitucional en declarar exequible esta expresión, a través de reflexiones fundamentadas y hallazgos de investigación, buscando enriquecer a la comunidad contable sobre la regulación que la rige. En la búsqueda de alcanzar el objetivo general, se establecieron objetivos específicos que guían el análisis. Primero, conocer si la restricción contenida en el artículo 215 es necesaria en el ejercicio de la revisoría fiscal, permitiendo comprender el contexto y los fundamentos de esta disposición, seguidamente, se abordará el análisis del artículo 215 del Código de Comercio que presuntamente no está alineado con las normas vigentes en relación con la revisoría fiscal, esta diferencia entre la normatividad y la realidad de la profesión genera una reflexión crítica sobre la conexión del marco regulatorio. Por último, se reconocerá los efectos socio-económicos que esta restricción condiciona a los profesionales de la Contaduría Pública. El éxito de esta investigación, depende en gran medida de los criterios que se tengan en cuenta al momento de alcanzar los objetivos, dichos criterios se dan cuando representan correctamente la realidad actual de los servicios de revisoría fiscal prestados a todo tipo de organización, es decir, al tener en cuenta las variables que influyen su ejercicio y su debida remuneración. De esta manera, conociendo el importante papel que desempeñaría el lograr alcanzar dichos objetivos y los criterios como factor clave para la viabilidad de la misma, se hace necesario profundizar en ellos para analizar las intervenciones y solicitudes expuestas en relación con la demanda en referencia, con el fin de construir bases sólidas que demuestren que la limitación contenida en el artículo 215 del Código de comercio vulnera normas constitucionales, como lo manifiesta el demandante, surgiendo así el problema de investigación.

En el marco de esta problemática y con el fin de identificar los principales criterios que se deben tener en cuenta para analizar las intervenciones y solicitudes expuestas, se realizó este artículo apoyado en diversos instrumentos de investigación, tales como; El análisis descriptivo a través de consulta bibliográfica y la entrevista, buscando ofrecer una visión integral y de reflexión sobre un tema importante para los contadores públicos que se encuentran inmersos en la actividad de revisores fiscales, de forma que, contribuya al debate y el entendimiento de los marcos normativos que pueden llegar a afectar la profesión. Así mismo, ser un material de consulta para futuras propuestas o reformas al marco normativo de la revisoría fiscal. Siendo los Contadores públicos la población objetiva de esta investigación, se realizaron tres (3) entrevistas a profesionales que ostentan el cargo de revisor fiscal principal en empresas de diferentes tamaños, conociendo su percepción sobre los obstáculos socio-económicos que genera tal restricción, y su opinión sobre los principales criterios que den base al análisis de los efectos que conlleva tal limitación. La muestra que se tuvo en cuenta para el desarrollo de la investigación fue intencionada, bajo el criterio de conveniencia, puesto que permite mayor facilidad al momento de seleccionar los Contadores públicos u otros profesionales para la aplicación de las herramientas de investigación, considerando que en ocasiones es difícil aplicarlos por inconvenientes o restricciones de la muestra.

En busca de la solución del problema, se observa como las entidades del estado liderada por la Superintendencia de Sociedades, junto con los organismos y entidades de investigación, de orientación, y asociaciones gremiales de la profesión contable en Colombia, han trabajado proyectando cambios al Decreto ley 410 de 1971, referente a la Revisoría Fiscal, planteándose

que esto podría ofrecer una solución al problema investigado, todo dependerá del manejo de la restricción que actualmente afecta la profesión. Al estudiar los proyectos, se evidencia que los proponentes, presentan modificaciones adecuándolas a las normas actuales, de forma que, se alineen con los estándares de gestión de calidad (NCC1) que forma parte de las Normas de aseguramiento de la información, teniendo en cuenta los criterios y requerimientos para la competencia profesional, procurando que el desarrollo de la revisoría fiscal se pueda medir teniendo en cuenta la complejidad de la entidad. Se reconoce que algunas entidades sujetas a la obligatoriedad de contar con un revisor fiscal, presentan una baja complejidad mientras que otras tienen una mayor complejidad. Entre los diversos criterios evaluados en las propuestas, el enfoque del tiempo es fundamental para el desarrollo de esta investigación, al administrarlo de manera eficiente se garantiza que las responsabilidades laborales no afecten el tiempo dedicado a otras actividades; familiares, sociales, de recreación, etc. El tiempo disponible para el desarrollo de las actividades profesionales, se determina de acuerdo a las variables de tecnología, métodos de colaboración en equipo, competencia profesional, complejidad y relevancia del trabajo, que constantemente se deben revisar para optimizar la productividad.

Revisión de Literatura

La revisoría fiscal descrita en la normatividad comercial colombiana Decreto-Ley 410 que data de 1.971, en su capítulo VIII, desde el Artículo 203, hasta el Artículo 217, trata directamente el tema de Revisoría fiscal. (Código de Comercio, 1971), en esta tabla podemos observar los temas descritos en el código de comercio en relación a este cargo:

Tabla 1. Artículos Código de Comercio relacionados con la Revisoría Fisca006C

ARTICULO	TEMA
ART. 203	Sociedades obligadas a tener revisor fiscal
ART. 204	Elección del revisor fiscal
ART. 205	Incompatibilidades
ART. 206	Periodo y remoción
ART. 207	Funciones
ART. 208	Contenido del dictamen sobre los estados financieros
ART. 209	Contenido del informe a la asamblea o junta de socios
ART. 210	Auxiliares y dependencia del revisor fiscal
ART. 211	Responsabilidad del revisor fiscal
ART. 213	Responsabilidad penal
ART. 214	Reserva profesional
ART. 215	Requisitos y restricciones para el ejercicio del cargo
ART. 216	Sanciones
ART. 217	Imposición de sanciones

Fuente: (Código de Comercio, 1971, legis editores S.A.)

Esta investigación se centra en el artículo 215, que hace referencia a los requisitos y restricciones para el ejercicio del cargo, dispone que ninguna persona puede ejercer el cargo de revisor fiscal en más de cinco sociedades por acciones, Ante esta disposición ha existido pronunciamiento de los diferentes entes, gremios y profesionales de la contaduría. Ha sido

demandada esta norma por el ciudadano Daniel Santiago Calderón Ibagué quien presentando demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 215, pronunciándose la Corte Constitucional mediante la Sentencia C-076-2021, Magistrado Ponente Alejandro Linares Cantillo, quien declaró exequible la expresión “ninguna persona podrá ejercer el cargo de revisor fiscal en más de cinco sociedad por acciones” determinando el alto tribunal que si la norma en cuestión comporta una limitación a los derechos al trabajo y a la libre escogencia de profesión u oficio, tal restricción resulta proporcional, en atención a que 1. Busca garantizar que la revisoría fiscal sea eficaz, permanente, independiente y oportuna, 2) es idónea para alcanzar la finalidad, y 3) no es evidentemente proporcionada. (C076-2021)

Ante este hecho, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, a su vez se ha pronunciado sobre este tema reafirmando la restricción, aunque se estudia un cambio al código de comercio, sus voceros igual lo exponen, el Contador Público Gabriel Gaitán en la 7ª. Conferencia, “pregúntele a los expertos”, auspiciada por Legis, subrayó que el C.T.C.P en cooperación con la Superintendencia de Sociedades ha venido trabajando para una reforma al código de comercio y en lo que hace referencia a la restricción señala se debe tener en cuenta la “capacidad instalada que consiste en determinar cuántas horas tengo disponibles para que el trabajo se haga integro como corresponde” teniendo en cuenta que el profesional debe presentar su propuesta tasada en horas, en caso de ampliar la restricción ¿le daría el tiempo para realizar una presencia asidua en las compañías o un trabajo responsable? expone Gaitán (webinar aplicación de la ley 43 de 1.996 para el revisor fiscal)

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública presentó en el año 2022 un documento para proyecto de ley por medio del cual se regula la Revisoría Fiscal en Colombia, en donde en su artículo 12, numeral 3 titulado “Prohibiciones en el ejercicio del cargo de revisor fiscal” menciona que el revisor fiscal deberá actuar siempre conforme a los principios éticos propios de la profesión del contador público. Por lo tanto, a quien sea elegido revisor fiscal, así como a sus encargados y delegados, les están prohibidas las siguientes conductas: “Aceptar o encargarse de un número de revisorías fiscales que supere el máximo tiempo de dedicación del Contador Público, según lo que prevea el reglamento respectivo expedido por el Gobierno”

Frente al mencionado artículo del anteproyecto de ley, Hernando Bermúdez Gómez, miembro del centro y grupo de estudio de profesores del Departamento de Ciencia Contables de la Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas de la Pontificia Universidad Javeriana, expresa que “Entre los muchos criterios que se han practicado en el mundo, el de la dedicación horaria nos parece el mejor. Todo profesional tiene que dedicar unas horas al descanso, al estudio, a la familia, a la sociedad, a las labores administrativas, pudiendo dedicar el resto al ejercicio profesional. El tiempo de dedicación se define por un conjunto de variables como la complejidad, la importancia del asunto, la competencia y la aplicación de tecnologías, la forma de operar de los grupos de trabajo, que siempre se someten a nuevas estrategias para hacerlos más productivos”.

En este contexto la Superintendencia de Sociedades se ha referido al tema, atendiendo lo dispuesto en el articulado y reforzando la prohibición incluso al ejercicio de la suplencia como lo determino en su circular externa en la que enfatiza “Por consiguiente, para entrar a desempeñar

efectivamente una revisoría fiscal en carácter de suplente, así sea en forma provisional, cuando además ella se ejerza en calidad de principal en otras cinco sociedades por acciones, es indispensable que se renuncie a una de estas” (Circular Externa 115-000011, oct.21/2008). A su vez aclara la SuperSociedades mediante otros oficios que la limitación no se aplica a las firmas de contadores

Frente a la realidad de los profesionales que practican la revisoría fiscal, el impacto y los efectos en su ejercicio, la problemática se centra principalmente en comprender las razones que llevaron al máximo Tribunal de la jurisdicción ordinaria a emitir dicha decisión, así como a examinar la realidad de la práctica de la revisoría fiscal frente a la normatividad, el impacto y los efectos en su ejercicio, dicha Problemática estaría reforzada como consecuencia de la declaratoria de pandemia del coronavirus COVID-19, donde el mundo, las empresas y Colombia se vieron obligadas a cambiar, quedando pendiente la transformación de la revisoría fiscal (Mantilla Blanco, 2021).

Respecto al punto de vista del tema de investigación, desde la perspectiva de las Big 4, compañías reconocidas como proveedores dominantes en la consultoría así como en los servicios profesionales de auditoría y contabilidad a gran escala, asegura Jorge Eliécer Moreno, Socio Líder de Auditoría de la PricewaterhouseCoopers (PwC) en Colombia, que es una norma acorde teniendo en cuenta el factor tiempo de los profesionales, asegura “en cuanto a los límites en el número de compañías para ejercer la Revisoría Fiscal, Moreno sostiene que el origen de la norma es bien intencionada, considerando que una persona natural no tendría tiempo suficiente para

atender de manera adecuada más de cinco revisorías fiscales en compañías con un volumen importante de operaciones” (modernización de la revisoría fiscal PwC)

Sin embargo también advierte Moreno que es necesario una actualización de la norma toda vez que la entrada en vigencia de la NICC así lo requiere y enfatizo “lo anterior se debe actualizar con la entrada en vigencia de la Norma internacional de control de calidad 1-NICC1, adoptada en Colombia con la ley 1314 de 2009, que establece que la firma de auditoría debe tener políticas y procedimientos para la aceptación de nuevos encargos y garantizar que cuenta con los recursos tanto en cantidad, como en calidad, para la prestación de los servicios”. (L 1314/09) Y esta actualización se hace necesaria para que la norma no quede convertida en una regulación anacrónica, sino que esta merezca como lo expone Gutiérrez y Nava, el estudio de una actualización teniendo en cuenta las nuevas normatividades, “Desde luego, al tener una legislación de muchos años atrás en el tiempo, y con el dinamismo de los mercados esta ha ido quedando estática y no atiende las necesidades actuales de la profesión” (Gutiérrez y Nava, 30)

La Ley 145 de 1960, modificada por la Ley 43 de 1990, que reglamenta la profesión de contador público, (L.43/90), siendo la Revisoría Fiscal un importante cargo para este profesional, no delimito que esta, pudiera ser desempeñada por profesionales de nacionalidad colombiana, lo que hace que firmas extranjeras intervengan en esta actividad y el profesional nacional sirva como empleado, así como lo manifestó el senador Ernesto McAllister en su exposición de motivos ante el congreso (Bermúdez 1966, 21). Ahora bien, ampliando el tema de restricciones, se habla en el entorno sobre la permanencia del revisor fiscal en su cargo, remontándonos a la circular externa

emitida por la Superintendencia de Sociedades, el periodo del revisor fiscal para los fondos ganaderos será de dos años, (Superintendencia de Sociedades, 2.022), en las entidades que haya una Junta Directiva el periodo del Revisor Fiscal es el mismo del de la Junta Directiva (Código Comercio, Art. 206) y como lo expresa el equipo de redactores de Legis en blog del 17 de Octubre de 2.023 (Legis, 2023) basados en el Concepto 1148 del 17 de Diciembre de 2.020 del CTCP, que “aunque no existe en la actualidad una norma que prohíba que el revisor fiscal pueda ser nombrado por varios periodos, solo en empresas que cotizan en bolsa; no obstante podrían existir amenazas de familiaridad y de interés propios cuando un mismo revisor fiscal permanece por largo tiempo ejerciendo sus funciones”, demostrando así que no solo se le restringe a este cargo ser revisor fiscal de cinco sociedades anónimas, sino que en algunas de ellas su contratación es a un término determinado por ley.

Sin embargo a pesar de las restricciones en número de revisorías fiscales o en tiempo de permanencia del revisor fiscal en algunos sectores, el impacto que puede tener el ejercicio, está dado por varias circunstancias como lo indica Flórez Díaz “ De otro lado como la normatividad no exige una especialización para desarrollar tan importante labor, esto hace que los profesionales no se capaciten en vista de que mentalmente piensan que no les servirá de nada, porque hacen la misma labor y ganan lo mismo, lo que afecta la competencia laboral y da pie a que los empresarios ofrezcan salarios bajos no acordes con lo que debe ganar un profesional.” (Flórez Díaz, 23)

Fuentes de información jurídica, económica, contable; dentro de sus análisis ven esta restricción como una disposición para la persona de revisor fiscal, sin tener en cuenta la entidad a

la que se le presta el servicio, “pues el fin de la norma, que es propender por el buen desempeño profesional y dedicar más tiempo al ente en que hayan sido designados en dicha calidad, recaer en la persona que esté ejerciendo la revisoría fiscal, independientemente de la sociedad por acciones en la que pretenda realizar su actividad” (Ámbito Jurídico, 2018),

El profesional Daniel Sarmiento Pavas, socio director de Audit and Consulting Services SAS, al exponer sobre la demanda interpuesta contra parte del inciso 1° del artículo 215 del Código de Comercio, expone varios temas como; la división de posiciones sobre este tema, la polémica sobre quien fue el que propuso la disposición y los argumentos para la validez o no de la norma (Sarmiento Pavas 2019)

El sector académico continuamente reflexiona sobre el tema de la revisoría fiscal, concluyendo que, aunque a pesar de las vicisitudes, es una institución necesaria para las relaciones económicas y jurídicas. Se habla que desde 1.995 se creó una comisión para la expedición del Estatuto de la revisoría fiscal, (Aguiar Jaramillo, 1997,22) vemos entonces que esta norma que se analiza a través del tiempo ha sido materia de revisión continuamente.

Los trabajos académicos continuamente hablan de una legislación obsoleta y laxa que presenta un obstáculo para el ejercicio profesional de calidad, así se analiza en el trabajo “Vacíos en el perfil del revisor fiscal” presentado por la facultad de ciencia económicas y financieras de la fundación área andina.

El tema tratado en esta investigación se hace mas importante aun, teniendo en cuenta que dentro de las conductas sancionadas por el consejo técnico de la Contaduría se encuentra en el quinto puesto el ejercer la revisoría fiscal en mas de cinco sociedades anónimas, como lo muestra el artículo de investigación “Las sanciones más frecuentes que cometen los revisores fiscales en el marco del desarrollo de la revisoría fiscal” presentado por la Universidad Libre de Colombia.

Estas conductas generan amonestaciones o sanciones a los profesionales de la Contaduría Publica, suspensiones que conllevan a la inhabilitación para ejercer la profesión por periodos entre 6 meses a un 1 año, como lo exponen en el trabajo de grado “Análisis de las sanciones a profesionales de la contaduría publica en Colombia en reconocimiento del régimen sancionatorio y la causalidad entre los años 2017-2023”. Presentado por la Universidad Santo Tomas.

Metodología

Para el desarrollo de esta investigación, se determinó acudir a una metodología de revisión sistemática de literatura, puesto que ayuda a obtener una comprensión clara del tema ya que, describe, analiza, interpreta y proporciona una perspectiva actual del objeto a estudiar, presentando hechos actuales que evidencian el desarrollo del ejercicio de la revisoría

fiscal, con la finalidad de responder a la pregunta de investigación. Se adopta el tipo de enfoque cualitativo debido a que “Estudia la realidad en su contexto natural, tal como suceden los fenómenos, tomando e interpretando la realidad de acuerdo a las personas implicadas (Blasco y Pérez 2002), y de carácter deductivo, puesto que ayuda a extraer las conclusiones del análisis de las intervenciones y solicitudes expuestas en relación con la demanda en referencia, desde el cual se planteó el problema.

Las herramientas utilizadas para la recolección de información incluyen análisis descriptivo a través de consulta bibliográfica y entrevistas, lo que facilita la descripción de las situaciones observadas, puesto que se registran datos e información de las variables que se desean medir y que están presentes en el problema de investigación, vinculadas y alineadas con la selección del diseño de investigación y la muestra apropiada del problema, la selección de estos instrumentos presenta un plan detallado del procedimiento que conduce al cumplimiento de objetivos: general y específicos. La técnica de muestreo utilizada es no probabilístico discrecional, debido a que la muestra fue seleccionada intencionalmente de la población objetiva, que a juicio de los investigadores resulta ser la más representativa para poder alcanzar los objetivos de la presente investigación.

El análisis descriptivo a través de consulta bibliográfica o revisión bibliográfica se ha definido como “La operación documental de recuperar un conjunto de documentos o referencias bibliográficas que se publican en el mundo sobre un tema, un autor, una publicación o un trabajo

específico. Es una actividad de carácter retrospectivo que nos aporta información acotada a un periodo determinado de tiempo”. (Gálvez, 2001).

Y la entrevista definida como una técnica de recolección de datos, Alonso (1994) expone que “La entrevista se construye como un discurso enunciado principalmente por el entrevistado pero que comprende las intervenciones del entrevistador cada una con un sentido determinado, relacionados a partir del llamado contrato de comunicación y en función de un contexto social en el que se encuentren. En investigación cualitativa la entrevista no se basará en cuestionarios cerrados y altamente estructurados, aunque se puedan utilizar, sino en entrevistas más abiertas cuya máxima expresión es la entrevista cualitativa en profundidad, donde no sólo se mantiene una conversación con un informante, sino que los encuentros se repiten hasta que el investigador, revisada cada entrevista, ha aclarado todos los temas emergentes o cuestiones relevantes para su estudio”.

En la planificación de esta investigación, se utilizará la técnica de entrevista más apropiada que facilite establecer las siguientes etapas: Identificación del problema, determinación del diseño de investigación, especificación de las hipótesis, definición de las variables. selección de la muestra. diseño del cuestionario. organización del trabajo de campo. obtención y tratamiento de los datos. análisis de los datos e interpretación de los resultados.

En la búsqueda de alcanzar los objetivos específicos, la entrevista se utilizó para recabar información en profundidad de los participantes sobre sus experiencias, opiniones o perspectivas

acerca del artículo 215 del Código de comercio, que permita recopilar datos detallados en forma de palabras, ideas y temas de una manera sensible al contexto y a la perspectiva individual. Y del análisis descriptivo a través de consulta bibliográfica como elemento esencial para evaluar la importancia del problema de investigación y la escogencia del tipo de diseño de estudio, permitiendo plantear conclusiones acerca de la información recopilada que, en otro momento, puede ayudar a justificar y explicar los intereses de la investigación, siendo fundamental determinar su objetivo a partir de la investigación, dando una perspectiva a la selección de información.

A través de la entrevista los investigadores lograrán explorar los significados que las personas atribuyen a sus experiencias, obteniendo una comprensión más profunda del problema de investigación y de los objetivos alcanzar, demostrando así, que los entrevistados no consideran pertinente la restricción que atribuye el artículo 215 del Código de comercio, ya que, su objetivo se cumple siempre y cuando se ejerza de forma acertada y con una buena remuneración, *(pese a la restricción)*, destacando la importancia de considerar el tamaño, la complejidad de la entidad contratante y de criterios y factores a la hora de aceptar un nuevo encargo de revisoría fiscal. De no ser así, tal restricción continuara generando impactos económicos significativos en los profesionales de la Contaduría pública, en especial lo que dedican su vida al ejercicio de la revisoría fiscal, demostrando así, que los profesionales que la ejercen no ven oportunidades para sobresalir en ella, contemplando emigrar a otra especialidad de la profesión contable.

Mediante el método descriptivo basado en el análisis descriptivo a través de consulta bibliográfica, se indagó acerca del análisis del artículo 215 del Código de Comercio y de las causas que motivaron la decisión de la Corte Constitucional para declarar la norma mencionada, tomando como referencia los pronunciamientos, publicaciones y proyectos de propuesta de modificación a la revisoría fiscal, presentadas por las diferentes entidades del estado liderada por la Superintendencia de Sociedades, junto con los organismos y entidades de investigación, de orientación, y asociaciones gremiales de la profesión contable en Colombia, todas utilizadas para recopilar y comentar la literatura publicada del problema de investigación y de los objetivos alcanzar, ayudando a orientar al lector sobre el punto de vista de los investigadores, que servirá de fundamento al modo en el que abordará el tema de investigación.

Resultados

En el análisis de los resultados de las entrevistas como del análisis descriptivo a través de consulta bibliográfica, respecto al Artículo 215 del Código de Comercio, que limita la actividad de la revisoría fiscal a cinco sociedades por acciones, se encontró que los profesionales conocen su existencia, pero no se ha ahondado en el objetivo de ella, a diferencia de los entes de control que han analizado esta norma como una limitación a los derechos del trabajo, pero considerando a su vez la complejidad de las empresas obligadas a tener revisor fiscal. Algunos profesionales la consideran sin sentido, por las repercusiones o impactos que genera, otros la analizan desde la perspectiva de las nuevas formas societarias, prevaleciendo el concepto que no, por ser una sociedad por acciones simplificada, va hacer de baja complejidad, sino por el contrario se debe cumplir con todas sus responsabilidades sin importar su tamaño, su complejidad o el número de

accionistas, siendo concordante con la sentencia C-076/21, en la que se encuentra claramente una limitación a los derechos al trabajo, pero que resulta proporcional. En cuanto a la demanda de inconstitucionalidad los profesionales presentan opiniones divididas, enuncian la vulnerabilidad al derecho al trabajo pero también, exponen que la profesión se puede desarrollar en otros campos, pero es indudable que el tema de la capacidad instalada que trata el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, junto con la superintendencia de sociedades en la reforma al código de comercio, debe de ser un instrumento para determinar la ampliación de la restricción, ya que, las propuestas tasadas en horas determinara el tiempo que un profesional disponga para realizar sus actividades en forma adecuada, el criterio del tiempo utilizado deberá pretender que su presencia sea asidua y que como persona además cuente con tiempo para su descanso, recreación y familia.

Tanto las entrevistas como el material bibliográfico son aportes a la consecución de los objetivos de esta investigación, concluyendo la necesidad de reformar el capítulo VIII del código de comercio, expuesto por los entes que han examinado la norma, claramente revelan la necesidad de la misma, teniendo en cuenta el gran valor social que el cargo de revisor fiscal cumple en la sociedad, aunque esta normatividad puede presentar efectos socioeconómicos a los contadores, resultando ser necesaria la restricción creada para cumplir la función de revisor fiscal, con un alto desempeño, entregando resultados acordes a lo exigido a un profesional en contaduría pública, en este contexto, uno de los mayores retos para los contadores que ejerzan la revisoría fiscal, es convertirse en un profesional competitivo garantizando los recursos, la cantidad y calidad en la prestación de los servicios.

A continuación se presenta el desarrollo de las entrevistas, donde 3 profesionales que ejercen el cargo de revisor fiscal en diferentes sociedades, dan sus opiniones respecto al análisis de artículo 215 del Código de comercio, conociendo sus puntos de vista por la restricción al ejercicio, su pertinencia y los efectos socio económicos que esta restricción condiciona, así mismo la entrevista va dirigida a la motivación y a la decisión de declaratoria de exequibilidad que la Corte Constitucional declaro, estas opiniones ayudan a establecer un paralelo entre el análisis descriptivo a través de consulta bibliográfica y los objetivos de esta investigación, de forma que, se pueda establecer los puntos de vista de los profesionales junto con la literatura de los expertos, los entes de control y la academia.

En relación al objetivo de la restricción y su pertinencia, aproximadamente el 80% de las respuestas indicaron que no consideran pertinente la restricción y que el objetivo se cumpliría siempre y cuando sea bien remunerado y se ejerza una acertada revisoría fiscal. En esta consideración los profesionales indilgan y equiparan la restricción con la remuneración, siendo cierto que el profesional debe tener en cuenta las conductas prohibidas como lo es, no aceptar o encargarse de un número de revisorías fiscales que supere el máximo tiempo de dedicación del Contador Público, es necesario la preparación y no es aceptado como lo dice Flórez Díaz, no se especializan porque dicen hacer la misma labor y ganar lo mismo, Se observa en esta respuesta el reconocimiento de unos efectos socioeconómicos para los revisores fiscales, en razón a la restricción.

En cuanto a si se debió tener en cuenta la proliferación de sociedades por acciones simplificadas al establecer esta norma, todos los entrevistados coincidieron en que actualmente no es apropiado aplicar la restricción, dado el surgimiento de la Ley 1258 del 2008, En esta fundamentación las Big 4, mencionan que la pretensión de un servicio adecuado debe estar alineado con respecto al volumen de las operaciones de las compañías, es necesario tenerse en cuenta, o como lo sugiere Gutiérrez y Nava, es necesaria la actualización teniendo en cuenta las nuevas normatividades de forma que no se convierta en una norma anacrónica, debido a que la migración de sociedades que antes tenían la calidad de Limitadas, a sociedades por acciones al transformarse en SAS, hizo que la restricción afectara el número de sociedades que podría llegar a prestar sus servicios el revisor fiscal, y es allí, donde el surgimiento de una norma posterior a la restricción es de dudosa aplicación, la migración se da por las facilidades que presenta este tipo de sociedades, entendiéndose que si no hubiera surgido esta norma, la gran mayoría de compañías serian limitadas y para este tipo de sociedades no es aplicable la restricción. Se podría indicar que el cumplimiento del objetivo específico referente a la alineación de la restricción con las normas vigentes, está dado en la medida que es necesario tener en cuenta más a la persona que cumple la función, que a las entidades que se les presta el servicio.

Sobre los aspectos a considerar al presentar una propuesta de modificación al artículo 215 del Código de Comercio, relacionados con la restricción para el ejercicio de la Revisoría Fiscal, se destacó la importancia de considerar el tamaño y la complejidad de la entidad contratante. Al tener presente lo enunciado por Hernando Bermúdez García, no solo el tamaño y la complejidad de la entidad es necesario, también lo es, “el tiempo de dedicación se define por un conjunto de variables

como la complejidad, la importancia del asunto, la competencia y la aplicación de tecnologías, la forma de operar de los grupos de trabajo, que siempre se someten a nuevas estrategias para hacerlos más productivos”.

Respecto al criterio del tiempo al aceptar un nuevo encargo como revisor fiscal, se observó que los entrevistados se enfocaron en diferentes aspectos y consideraron que depende de varios factores. Este criterio del tiempo trata nuevamente la complejidad de las entidades auditadas o fiscalizadas y se retoma el tema de la conducta prohibida en las normas de ética, como lo es aceptar encargos de un número de revisorías fiscales, que sobrepasen el máximo de tiempo de dedicación que puede ofrecer un contador público y prestar un servicio idóneo que alcance el objetivo para el cual fue contratado. Es así como podemos identificar que los motivos de la alta corte en la prestación del servicio, cumple con las normas que regulan el oficio, llevando a los profesionales a tener presente para futuras propuestas la complejidad de la entidad y el cumplimiento de las normas éticas.

Al evaluar si el argumento de la vulneración al derecho al trabajo fue apropiado interponerlo, el 80% manifestó que sí, pero dejan ver que esta actividad de revisoría fiscal no es la única actividad que puede ejercer el profesional en contabilidad. Logra entonces esta vulneración ser proporcional como lo indica la Sentencia, y esta proporcionalidad en sentido estricto, está dada ya que no se sacrifican principios constitucionales más importantes.

Respecto a si la norma genera implicaciones económicas en la práctica de la revisoría fiscal para los profesionales de la contaduría, la opinión unánime fue que sí genera un impacto económico significativo, especialmente en los honorarios pagados por esta actividad, dejando ver un sin sabor en el campo profesional en cuanto a los ingresos de los profesionales contables. Se reitera en este concepto lo enunciado sobre los ingresos de los profesionales con especialización o no, con un desarrollo en competencias que mejoren sus habilidades, pueden mejorar su perfil profesional, pero en el tema de remuneración los sectores no lo reconocen.

En lo que atañe a las oportunidades para los contadores públicos en el ejercicio de la revisoría fiscal frente a la restricción del artículo 215, la mayoría no encuentra mayores oportunidades debido a esta restricción, incluso algún participante no contesto la pregunta. Y es que las oportunidades se cierran con la restricción, con conceptos como los de la Superintendencia de Sociedades, en las que determina que, en caso de las suplencias de revisoría fiscal, cuenta la restricción, es decir, si se es suplente en cinco sociedades por acciones, no podrá ejercer en una sexta llegado el caso que deba asumir como principal en una de las que es suplente.

A la pregunta, si han sido sancionados por no cumplir con lo dispuesto en el Artículo 215 del Código de Comercio, el 63% respondió que no han recibido sanciones por este motivo, el restante si la recibió simplemente por confianza en quien debió de radicar un documento a tiempo. Error grave como revisor fiscal. Con la obligatoriedad de la NICCC1 estas situaciones no se deben producir, esta norma, adoptada en Colombia con la ley 1314 de 2009, establece que el ejercicio de la auditoría tendrá políticas y procedimientos para la aceptación de nuevos encargos y garantizar

que cuenta con los recursos tanto en cantidad, como en calidad, para la prestación de los servicios”.

(L 1314/09)

Finalmente, al preguntar si se debió haber ampliado la limitación de cinco sociedades por acciones al aceptar el cargo de revisor fiscal en el caso de suplencias, las respuestas fueron divididas y no quedó claro cuándo un suplente sería considerado sujeto a esta limitación, pues dejan ver que en un caso dado el suplente si tiene registrada su nombramiento como suplente en cinco sociedades por acciones pero no ejerce la revisoría fiscal, no podría aceptar un sexto nombramiento en una sociedad que si ejerza como principal. La inobservancia de la restricción en caso de suplencias, puede generar las sanciones que imponga la Junta Central de Contadores, en el caso que llegado el momento de ejercer la revisoría y se llegue a un sexto nombramiento, la restricción se hace efectiva y deberá renunciar a una de las suplencias, para poder ejercer el cargo sin incurrir en sanciones.

Este análisis en conjunto de las herramientas utilizadas en la investigación referente a la restricción del artículo 215 del Código de Comercio revela una diversidad de perspectivas entre los profesionales de la contaduría, destacando la necesidad de actualizar la normativa para adaptarse a los cambios en el entorno empresarial, que garantice un adecuado ejercicio de la revisoría fiscal.

Conclusiones y recomendaciones

Mediante el análisis del artículo 215 del Código de Comercio y de los efectos socio-económicos que esta restricción condiciona, se puede reflexionar acerca de las causas que motivaron la decisión de la Corte Constitucional para declarar exequible la expresión "Ninguna persona podrá ejercer el cargo de revisor fiscal en más de cinco sociedades por acciones", la Corte deja por sentado que es una norma enmarcada en la constitucionalidad, acudiendo a la aplicación del examen de proporcionalidad, toda vez que a primera vista puede resultar como una norma violatoria de los artículos 25 y 26 de la Constitución, ya que, restringe el derechos al trabajo y a la libertad de elección de profesión u oficio. La corte admite la restricción a los profesionales de la contaduría para el desarrollo del cargo de la revisoría fiscal, y aduce que no es una limitante que anule por completo el derecho al trabajo, pues la disposición recae sobre una de las diversas actividades que puede desarrollar el contador público y que esta actividad supera el examen de proporcionalidad, dado la alta responsabilidad y atribución que tiene el cargo, el profesional debe velar porque la carga de trabajo aceptada se oriente a garantizar a la persona jurídica fiscalizada, a sus accionistas, al estado y a los stakeholders, una seguridad en la información que maneja, seguridad en las cargas impositivas y la confianza que le da a la comunidad a través de sus dictámenes, atestaciones o certificaciones. Concluyendo así, que la restricción se crea para limitar la cantidad de trabajo asumida por el profesional, teniendo en cuenta la misión social o responsabilidad social por la cual debe velar.

Tomando como base el análisis descriptivo a través de consulta bibliográfica y la entrevista, se propone como criterio a utilizar para alcanzar los objetivos de la investigación LA

CAPACIDAD INSTALADA, que trata el Consejo Técnico de la Contaduría Pública junto con la superintendencia de sociedades, para que sea el instrumento que determine la ampliación de la restricción, ya que, las propuestas tasadas en horas determinara el tiempo que un profesional disponga para realizar sus actividades en forma adecuada, el criterio del tiempo utilizado deberá pretender que su presencia sea asidua y que como persona además cuente con tiempo para su descanso, recreación y esparcimiento en familia.

En cuanto a otros criterios que fueron importantes en los resultados de la investigación, se ven reflejadas en los pensamientos, políticas y manifestaciones de los diferentes organismos de vigilancia y control, órganos de dirección, gremios contables, y profesionales de otras áreas, que tratan la actividad de fiscalización como un cargo integral con un alto valor en el interés público, que debe tener especial interés en la vigilancia de las disposiciones estatutarias de las personas jurídicas fiscalizadas, las disposiciones legales y las normas del estado, bajo unos parámetro éticos que rigen su profesión, con estas atribuciones y responsabilidades el profesional deberá tener en cuenta aspectos como la capacidad instalada, de forma que el resultado de su gestión, este basada en un ejercicio responsable frente al estado y la sociedad.

En el análisis de los resultados de las herramientas de investigación, se logra concluir un desacuerdo con la exequibilidad de la norma por parte de los participantes de las entrevistas y de los gremios contables, y de los profesionales de otras áreas, que hicieron parte del análisis descriptivo a través de consulta bibliográfica, puesto que, para ellos el objetivo de la restricción se cumpliría siempre y cuando el cargo de revisor fiscal sea bien remunerado y se ejerza una acertada

revisoría fiscal, ahora que, la mayoría de las nuevas sociedades en Colombia son SAS, dado el surgimiento de la Ley 1258 del 2008, y a pesar de que se aplican los umbrales de activos o de ingresos contemplados por la Ley 43 de 1990, muchos profesionales se quejan de que se les limite la cantidad de revisorías, ya que estas entidades son muy pequeñas, muy simples, de un único accionista que se dedica a administrarlas. La pretensión de un servicio adecuado debe estar alineado con respecto al volumen de las operaciones de las compañías, es necesario tenerse en cuenta, o como lo sugiere Gutiérrez y Nava, “Es necesaria la actualización teniendo en cuenta las nuevas normatividades de forma que no se convierta en una norma anacrónica”, debido a que la migración de sociedades que antes tenían la calidad de Limitadas, pasaron a sociedades por acciones al transformarse en SAS, hizo que la restricción afectara el número de sociedades que podría llegar a prestar sus servicios el revisor fiscal, y es allí, donde el surgimiento de una norma posterior a la restricción es de dudosa aplicación, dado que, la migración se da por las facilidades que presenta este tipo de sociedades, entendiéndose que si no hubiera surgido esta norma, la gran mayoría de compañías serían limitadas y para este tipo de sociedades no es aplicable la restricción. Lo que en otro momento fue aplaudido por ser una barrera para el crecimiento de las firmas de contadores, ahora se conceptualiza como un impedimento para el desarrollo profesional, generando impactos económicos significativo, especialmente en los honorarios pagados por esta actividad, dejando ver un sin sabor en el campo profesional, en cuanto a los ingresos de los profesionales contables que han ejercido el cargo de revisoría fiscal en sociedades por acciones muy pequeñas, muy simples y de un único accionista, representándoles una desventajas frente a otros profesionales que ejercen en otro tipo de sociedad sin las características mencionadas. Hay que considerar que el cargo ha tenido un matiz de importancia frente a la normatividad que la rige,

la puesta en marcha de la NICCC1 requiere que los profesionales cumplan ciertas responsabilidades respecto a su sistema de control y la revisión de los estados financieros, así como de los compromisos de aseguramiento, que como profesionales cumplen los contadores públicos.

Para futuras reformas queda abierta la pregunta acerca de si la restricción podría tener un cambio, ampliarse en lo que hace referencia a la cantidad, es factible estudiar la posibilidad, ya que existen normas posteriores a la restricción, que al emerger afectan a los profesionales, como es el caso de la ley 1258 de 2008, quien creo las sociedades por acciones simplificadas y están catalogadas como sociedades por acciones, adicionalmente la apropiación de nuevas tecnologías que vienen evolucionando, hacen que el contador este en un constante aprendizaje para estar a la vanguardia del idioma universal de la tecnología con otros contadores a nivel mundial, estas herramientas ayudan a mejorar su desempeño, la eficiencia en este campo está dada por temas como la nube, la integración de los sistemas que producen una información más precisa, de esta forma el profesional puede ser más competente y utilizar mejor su tiempo. Al tener presente lo enunciado por Hernando Bermúdez García, no solo el tamaño y la complejidad de la entidad es necesario, también lo es, “el tiempo de dedicación” definido como un “conjunto de variables como la complejidad, la importancia del asunto, la competencia y la aplicación de tecnologías, la forma de operar de los grupos de trabajo, que siempre se someten a nuevas estrategias para hacerlos más productivos”.

Lista de Referencias

Actualícese, (2022) Limitación de cantidad de revisorías del proyecto para regular la revisoría fiscal en Colombia

<https://actualicese.com/limitacion-de-cantidad-de-revisorias-del-proyecto-para-regular-la-revisoría-fiscal-en-Colombia/>

Aguiar Jaramillo H, Revisoría Fiscal, Mirada académica de las principales normas legales, Universidad de Antioquia

<https://revistas.udea.edu.co/index.php/cont/article/view/25531>

Bermúdez Gómez, H. (1996). Marco Conceptual de la Revisoría Fiscal en Colombia.

<https://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/ensayos/Inforf.doc>

Carrillo Medina, J. O., & Landázuri Monoga, J. A. Herramientas tecnológicas que permiten el ejercicio de la labor del revisor fiscal en medio de la crisis de la pandemia covid-19, Universidad Libre (2022)

<https://repository.unilibre.edu.co/bitstream/handle/10901/22672/1%20ARTICULO%20CARRILLO%20%26%20LANDAZURI%20ERF%202019.pdf?sequence=3&isAllowed=y>

Código de Comercio, Decreto 410 de 1971, Artículo 203-217, marzo 27)

<https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1833376>

Código de Comercio, Decreto 410 de 1971, Artículo 206, marzo 27)

<https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1833376>

Corte Constitucional, Expediente. D-13808. M P ALEJANDRO LINARES CANTILLO, 24 marzo 2021

<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2021/C-067-21.htm>

Elizabeth Rincón Gómez. (2020) Vacíos en el perfil del revisor fiscal: propuesta de modificación Art. 215 del Código de comercio en Colombia.

<https://digitk.areandina.edu.co/bitstream/handle/areandina/4231/Grupo%2018-Vac%C3%ADos%20en%20el%20perfil%20del%20revisor%20fiscal%20propuesta%20de%20modificaci%C3%B3n%20art.%20215%20del%20c%C3%B3digo%20de%20comercio%20en%20Colombia.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Flórez Díaz, S. A. La falta de conocimiento afecta el perfil del revisor fiscal en Colombia. (Trabajo de especialización). Colombia: Universidad Militar Nueva Granada. (2003)

<https://repository.unimilitar.edu.co/handle/10654/11602>

Gutiérrez E.M. y Nava Feria, C.E. Análisis a las necesidades de reformar el ejercicio de la revisoría fiscal, Girardot, Universidad Piloto de Colombia (2021)

<http://repository.unipiloto.edu.co/handle/20.500.12277/10588>

Legis, Equipo de redactores, Doctrina sobre la permanencia del revisor fiscal en su cargo, (2023)

<https://blog.legis.com.co/contable-tributario/doctrina-sobre-la-permanencia-del-revisor-fiscal-en-su-cargo>

Legis Ámbito Jurídico, Restricción para ser revisor fiscal en más de cinco sociedades se extiende a las SAS, 17 Julio (2018)

<https://www.ambitojuridico.com/noticias/tributario/tributario-y-contable/restriccion-para-ser-revisor-fiscal-en-mas-de-cinco>

Leidy María Villamizar. (2024) Análisis de las sanciones a profesionales de la Contaduría Pública en Colombia, en reconocimiento del régimen sancionatorio y la causalidad entre los años

2017-2023

<https://repository.usta.edu.co/bitstream/handle/11634/54136/2024G%C3%A9vezNatalia.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Ley 43 de 1990. Por la cual se adiciona la Ley 145 de 1960, reglamentaria de la profesión de Contador Público y se dictan otras disposiciones. 13 diciembre de 1990

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=66148>,

Ley 1314 de 2009, 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.

<http://www.bogotajuridica.gov.co/sisjur/normas/Normal.jsp?i=36833>

Mantilla Blanco S.A. (2021) El mundo cambio, el país cambio, las empresas cambiaron... ¡Está pendiente Transformación de la revisoría fiscal! Ediciones de la U. PWC, La modernización de la revisoría fiscal.

<https://pwc.to/3GkgoUc>

María Liliana Cárdenas. (2021) Análisis de las sanciones mas frecuentes que cometen los revisores fiscales en el marco de su desarrollo como ejercicio profesional.

<https://repository.unilibre.edu.co/bitstream/handle/10901/19993/Art%C3%ADculo%20F..pdf?sequence=3&isAllowed=y>

Sarmiento Pavas, D. Sobre el límite de revisorías fiscales (2.019)

<https://acsaudit.com.co/sobre-el-limite-de-revisorias-fiscales/>

Superintendencia de Sociedades, Oficio 220-093180 del 5 Julio de 2018

<https://www.supersociedades.gov.co/documents/107391/159040/OFICIO+220-093180+DE+2018.pdf/104969d8-c4e3-d0ee-bf3d-c39b428800ef?version=1.4&t=1670899528549>

Superintendencia de Sociedades, Circular Externa 115-000011, oct.21/2008

<https://www.bing.com/search?q=Circular%20Externa%20115-000011%2C%20oct.21%2F2008&pc=0P472&ptag=C999N9998D011024A6EEBE66863&form=PCF463&conlogo=CT3210127>

Superintendencia de Sociedades, Circular Básica Jurídica, Circular Externa 100-000008, Título V, 9.59

https://xperta.legis.co/visor/legcol/legcol_f718e0ac21a54a65abf0dc5d52afe2b2

YouTube. Aplicación de la Ley 43 de 1990 para el revisor fiscal, Legis, CTCP

<https://www.youtube.com/watch?v=ZbXkVP1JOZ0>