

OFICIO 115 – 077629 DE 28 MARZO DE 2022

OBLIGATORIEDAD DE PREPARAR Y PRESENTAR ESTADOS FINANCIEROS COMBINADOS

Me refiero a su escrito radicado con el número y la fecha de la referencia mediante el cual, después de realizar un análisis del artículo 35 de la Ley 222 de 1995, la NIIF 10, Sección 9 de las normas de información financiera y la Guía práctica de matrices y subordinadas, consulta sobre la obligatoriedad de presentar estados financieros combinados a esta Superintendencia, órgano social al cual se ponen a consideración dichos estados financieros y dictamen del revisor fiscal.

Aunque es sabido, es oportuno reiterar que, en atención a la consulta realizada, la Superintendencia de Sociedades con fundamento en los artículos 14 y 28 de la Ley 1437 de 2011, sustituidos por el artículo 1º de la Ley 1755 de 2015, emite conceptos de carácter general y abstracto sobre las materias a su cargo, que no se dirigen a resolver situaciones de orden particular ni constituyen asesoría encaminada a solucionar controversias.

En este contexto, se explica que las respuestas en instancia consultiva no son vinculantes ni comprometen la responsabilidad de la entidad, como tampoco pueden condicionar el ejercicio de sus competencias administrativas o jurisdiccionales en un caso concreto.

Adicionalmente, debe precisarse que ésta dependencia carece de competencia en función consultiva para resolver un caso concreto de competencia de las dependencias misionales de esta Superintendencia.

Con el alcance indicado, este Despacho procede a dar respuesta a las inquietudes planteadas, en el mismo orden en que fueron formuladas:

1. Obligatoriedad de presentar estados financieros combinados

De acuerdo al párrafo 3.12 del marco conceptual de la NIIF plenas de Grupo 1 establece que si una entidad que informa comprende dos o más entidades que no está vinculadas por relación controladora-subsidiaria, los estados financieros de la entidad que informa se denominan “*estados financieros combinados*”. A su turno, la sección 9.28 de la NIIF para las Pymes describe los estados financieros combinados como un único conjunto de estados financieros de dos o más entidades bajo **control común**.

Las características propias del “*control común*” en las normas de información financiera se encuentran en los párrafos B1 de la NIIF 3 y 19.2 de la NIIF para las Pymes. En efecto, de acuerdo con las NIIF, hay “control común”, cuando “... *todas las entidades o negocios que se combinan están controlados, en última instancia, por una misma parte o partes, tanto antes como después de la combinación de negocios, y que ese control no es transitorio*”.

La norma al referirse a “*parte o partes*” entiéndase a la controlante última que ejerce el control común y que podría ser: una entidad que informa, una entidad que no está obligada a informar, persona natural o jurídica o un grupo de personas naturales o jurídicas.

En este orden de ideas, cuando el control es ejercido por una matriz o controlante extranjera la cual no se obliga a presentar estados financieros consolidados en esta jurisdicción, la preparación y presentación de los estados financieros combinados estará en cabeza de la **subsidiaria en Colombia de mayor patrimonio**.

En la guía práctica emitida¹ por esta Superintendencia, se dice que:

“5.1 Sujetos obligados a preparar y presentar estados financieros combinados

La preparación y presentación de los Estados Financieros Combinados recaerá sobre la Subsidiaria colombiana de mayor patrimonio, en los siguientes casos:

- a) En aquellos grupos en que la Entidad Controladora fuere una persona natural o jurídica extranjera.**
- b) En aquellos grupos en los que la Entidad Controladora fuere una persona natural domiciliada en Colombia.**
- c) En aquellos grupos en los que la Entidad Controladora estuviere compuesta por dos o más personas naturales o jurídicas.”**

Con respecto al proceso de combinación, se dice en la mencionada guía de aplicación:

“5.3 Proceso de combinación

En la preparación de los Estados Financieros Combinados se tendrá en cuenta un procedimiento similar al dispuesto para preparar Estados Financieros Consolidados referido en el numeral 4.5 de la presente guía, sin que en ellos se incluyan las cifras del inversionista controlador”.

Frente al propósito de los estados financieros de acuerdo con NIIF tenemos:

Estados financieros con propósito general: son aquellos que pretenden cubrir las necesidades de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información, (NIC 1 *Presentación de estados financieros*). Lo anterior incluye estados financieros de fin de ejercicio, o de periodos intermedios.

Estados financieros extraordinarios, entre otros, los que deben elaborarse con ocasión de la decisión de transformación, fusión o escisión, o con ocasión de la oferta pública de valores, la solicitud de concordato con los acreedores y la venta de un establecimiento de comercio (Anexo 6, Decreto 2420 de 2015).

Estados financieros especiales: el CTCP en su concepto 2020-0310 del 16 de marzo de 2020, concluyó que:

¹ Guía práctica de aplicación del método de la participación y preparación de estados financieros consolidados y combinados,
https://www.supersociedades.gov.co/delegatura_aec/regulacion_contable/boletin_informativo/GU%C3%8DA%20ESTADOS%20FINANCIEROS.pdf

“(...) si bien es cierto que el Decreto 2420 de 2015, el cual incorpora el nuevo marco técnico contable de información financiera, aplica para la elaboración de los estados financieros de propósito general, término que incluye los estados financieros intermedios, cuando estos sean obligatorios, o se elaboran de forma voluntaria, dichas normas también pueden ser utilizadas para elaborar otro tipo de reportes financieros, que sean preparados de forma voluntaria u obligatoria por las entidades.

Los estados financieros de propósito general son los que pretenden atender las necesidades de información financiera de un amplio espectro de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información (tomado del anexo 2 del DUR 2420 de 2015 párrafo P8). Lo anterior incluye estados financieros de fin de ejercicio, o de periodos intermedios.

Cuando una entidad elabore información financiera para un usuario que pueda exigir (contractualmente o legalmente) información a la medida de sus necesidades, dicho estado financiero se considera como de propósito especial (o también podría decirse que no es de propósito general), en ese caso la información financiera debe ser elaborada de acuerdo con lo pactado contractualmente o legalmente y debe tener una restricción en su circulación y publicidad (...)

Así pues, cualquiera que sea el propósito de los estados financieros (general, extraordinario o especial), pueden ser requeridos por esta Superintendencia en virtud de las atribuciones asignadas por el legislador en los artículos 83, 84 y 85 de la Ley 222 de 1995.

2. Órgano social – Consideración de Estados financieros combinados

Reafirmamos lo manifestado en nuestro Oficio No. 115-052300 del 13/03/2007 a su consulta radicada en los escritos 2017-01-080808 del 27/02/2017 y 2017-01-083257 del 01/03/2017.

“No es competencia de la Superintendencia de Sociedades la de aprobar o improbar los estados financieros combinados, puesto que no es una función asignada por la ley. La obligación establecida en el artículo 35 de la Ley 222 de 1995, de acuerdo a las condiciones particulares de cada matriz o controlante y ante la ausencia de un órgano competente para su aprobación, se cumple con la presentación de dichos estados financieros a esta Superintendencia, Oficio 125-22015 del 18 de marzo de 1999”.

3. Dictamen del revisor fiscal

En este punto es necesario hacer referencia a la *NIA 600 Consideraciones especiales-auditorías de estados financieros de Grupos* de obligatorio cumplimiento a los preparadores de información de grupo 1 de acuerdo a lo señalado en el Decreto 2420 de 2015.

Uno de los objetivos de esta norma es “la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información financiera de los componentes y el proceso de consolidación, **para expresar una opinión** sobre si los estados financieros del grupo han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable”, el subrayado es nuestro.

Algunas de las definiciones que trae la norma, señalan que:

“(a) *Componente: una entidad o unidad de negocio cuya información financiera se prepara por la dirección del componente o del grupo para ser incluida en los estados financieros del grupo (Ref: Apartados A2-A4)*

(...)

(e) *Grupo: todos los componentes cuya información financiera se incluye en los estados financieros del grupo. Un grupo siempre está formado por más de un componente.*

(...)

(j) *Estados financieros del grupo: los estados financieros que incluyen la información financiera de más de un componente. **El término "estados financieros del grupo" también se refiere a estados financieros combinados**, es decir, que resultan de la agregación de la información financiera preparada por componentes que no tienen una entidad dominante, pero se encuentran bajo **control común***”, el subrayado es nuestro.

La norma al referirse al proceso de consolidación incluye, entre otros:

“(b) *la agregación en unos **estados financieros combinados de la información financiera** de componentes que no tienen un dominante pero que están bajo control común*”, el subrayado es nuestro.

Así las cosas, en el evento que la subordinada de mayor patrimonio tenga revisor fiscal, éste elaborará un dictamen en el cual expresará una opinión **sobre si los estados financieros combinados han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de acuerdo a lo señalado en el marco de información financiera aplicable**, dicha opinión se formará de conformidad con la NIA 700 *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*.

Si las demás entidades que conforman el grupo tienen revisor fiscal, la NIA 600 establece los distintos requerimientos aplicables y el procedimiento a seguir a realizar la auditoría de grupo.

Por último, es preciso aclarar que la “*Guía práctica de matrices y subordinadas*” emitida por esta Superintendencia, al entrar en vigencia los marcos normativos en NIIF plenas y NIIF para las pymes, el capítulo III denominado “*Consolidación de estados financieros*” quedó desactualizado, situación que motivó a esta Superintendencia en virtud del artículo 10 de la Ley 1314 de 2009 la de emitir la “*Guía práctica de aplicación del método de la*

participación y preparación de estados financieros consolidados y combinados", documento que pretende orientar e instruir a las entidades supervisadas en dichos temas.

En los anteriores términos damos respuesta a su consulta.