

OFICIO 115 – 048411 DE 28 DE FEBRERO DE 2022

PREPARACIÓN Y PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS COMBINADOS POR UNA SUBSIDIARIA

Me refiero a su escrito radicado con el número y la fecha de la referencia mediante el cual, realiza la siguiente consulta:

“Quiénes firman los Estados financieros consolidados cuando el control del grupo empresarial lo ejerce una persona natural?”

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, éste Despacho procede a dar respuesta a la inquietud planteada:

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.

El control común se define como:

19.2 Esta sección específica la contabilidad de todas las combinaciones de negocios excepto:

- (a) Las combinaciones de entidades o negocios bajo control común. El control común significa que 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.

En la guía práctica emitida 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.** (subrayado fuera del texto).

En este orden de ideas, cuando el control es ejercido por una o varias personas naturales, la preparación y presentación de los estados financieros combinados estará en cabeza de la **subsidiaria en Colombia de mayor patrimonio**.

Frente al propósito de los estados financieros recordemos que bajo 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:

“(...) 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 (...)"

Aunado a lo anterior, encontramos que, en el *Material de formación sobre la NIIF para las PYMES, Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados*, llama la atención en el sentido que al elaborar estados financieros combinados, debe aplicarse todos los requerimientos de la NIIF para las PYMES. Los estados financieros combinados deben abarcar todos los elementos de los estados financieros de acuerdo con los párrafos 3.17 - 3.22.

En este punto, es preciso aclarar que para esta Superintendencia los estados financieros combinados son de propósito especial y el mismo se prepara con los estados financieros de propósito general al cierre del ejercicio de las sociedades objeto de la combinación.

Ahora bien, frente a la certificación de los estados financieros, el artículo 37 de la ley 222 de 1995, señala que son **estados financieros certificados aquellos suscritos por el representante legal y el contador público** bajo cuya responsabilidad se hubiesen preparado y **que se pongan a disposición de los asociados o de terceros**, adicionalmente, se dejará constancia que se han verificado previamente las afirmaciones contenidas en ellos, conforme al reglamento, y que las mismas se han tomado fielmente de los libros.

Así pues, cualquiera que sea el propósito de los estados financieros (general, extraordinario o especial) que se ponga a disposición de accionistas o de terceros, estos requieren de la certificación como lo enuncia el artículo 37, *ibídem*.

En todo caso, la elaboración de los estados financieros certificados, deberán cumplir con los requerimientos del destinatario final, quien determinará su obligatoriedad de presentarlos, en este sentido, esta Superintendencia en Circular Externa No. 100-000016 del 17 de noviembre de 2021, numeral 2 requiere la forma y término para la presentación del estado financiero combinado, entre los cuales exige la presentación de la certificación dispuesta en el artículo 37 de la Ley 222 de 1995, la cual debe suscribirse por el Representante Legal y el Contador Público de la entidad a cargo de la preparación.