

OFICIO 115 – 095881 DE 10 DE MAYO DE 2023

DIFERENCIAS ENTRE ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS Y ESTADOS FINANCIEROS COMBINADOS

Me refiero a su escrito radicado con el número y fecha de la referencia, del cual mediante memorando interno suscrito por el Coordinadora del Grupo de Asesoría y Doctrina Societaria No. 195-004154 del 25/04/2023 se dio traslado por competencia a este grupo de trabajo para responder las preguntas 1 y 2, que a continuación se citan:

1. *En un Grupo Empresarial se reveló como controlantes conjuntos a dos (2) personas naturales, a finales del año fiscal a mediados del mes de octubre, en consecuencia, la Consolidación de los Estados Financieros a 31 de diciembre se debe presentar por todo el año fiscal ¿? O por la fracción??, o por el contrario se debe preparar información fraccionada con el antiguo controlante.*
2. *¿En qué radica la diferencia entre estados financieros Consolidados y estados financieros combinados?*

Previo a resolver su solicitud es necesario aclarar que las consultas que se presentan a esta Entidad se resuelven de manera general, abstracta e impersonal, de acuerdo con las facultades conferidas en ejercicio de las atribuciones de inspección, vigilancia y control de las sociedades comerciales expresamente señaladas en la Ley 222 de 1995 y en particular, la prevista en el numeral 2 del Artículo 10 de la Ley 1314 de 2009, y se circunscribe a hacer claridad en cuanto al texto de las normas de manera general, para lo cual armoniza las disposiciones en su conjunto de acuerdo al asunto que se trate y emite su concepto, ciñéndonos en un todo a las normas vigentes sobre la materia.

Al preparar adecuadamente los estados financieros consolidados, se debe analizar desde el punto de vista de “grupo”, es decir, representar los hechos económicos (activos, pasivos, ingresos y gastos) que afectan a las entidades integrantes del grupo y derechos de terceros, recordemos que el artículo 35 de la Ley 222 de 1995 define los estados financieros consolidados como los que presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, los cambios en el patrimonio y flujos de efectivo de la matriz y sus subordinadas, como si fuesen los de un solo ente.

Con respecto a la frecuencia de la información, establece la NIC 1, párrafo 36 lo siguiente: *“Una entidad presentará un juego completo de estados financieros (incluyendo información comparativa) al menos anualmente. Cuando una entidad cambie el cierre del periodo sobre*

el que informa y presente los estados financieros para un periodo contable superior o inferior a un año: revelará, además del periodo cubierto por los estados financieros:

- (a) la razón para utilizar un periodo de duración inferior o superior; y*
- (b) el hecho de que los importes presentados en los estados financieros no son totalmente comparables.”*

El 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 están 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 sección 19 de 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*”.

Para efectos de la preparación y presentación de los estados financieros combinados por parte de las personas naturales en calidad de controlantes sean comerciantes o no en más de dos sociedades, esta Superintendencia requiere que sea la subsidiaria de mayor patrimonio la que se encargue de preparar y presentar los estados financieros combinados integrando a sus estados financieros los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos en un solo estado financiero de las subsidiarias, de acuerdo al procedimiento de consolidación, sin incluir las cifras de las personas naturales controlantes

Así las cosas, para dar respuesta a su **primera pregunta**, en el entendido que la subsidiaria de mayor patrimonio tenga un solo corte de estados financieros a 31 de diciembre, la información financiera comprenderá la del periodo de enero a diciembre, no se debe presentar de manera fraccionada, es importante tener en cuenta que, para el caso en concreto de la consulta, la situación de control cambió de controlante manteniéndose las mismas sociedades del grupo.

Finalmente, y para dar respuesta a su **segunda pregunta**, se elaborarán estados financieros consolidados siempre que exista una relación controladora-subsidiaria, es decir, la existencia de una participación de la controladora, que le permite a ella tener el control sobre la otra entidad (subsidiaria o entidad estructurada). En el caso en que no exista una relación controladora-subsidiaria, se podrían elaborar estados financieros combinados, tal como es requerido por la sección 9 de la NIIF para las Pymes y en otras normas legales, como en el caso de los requerimientos del código de comercio en el régimen de matrices y subordinadas.

Conforme al artículo 35 de la Ley 222 de 1995 la matriz o controlante es la responsable de preparar y presentar estados financieros consolidados, entre tanto que la subsidiaria de mayor patrimonio es la encargada de preparar el estado financiero combinado.

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

Los estados financieros consolidados son de propósito general porque están dirigidos a cubrir las necesidades de los usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades, mientras que los estados financieros combinados son de propósito especial al estar dirigidos a usuarios determinados contractualmente o legalmente y deben tener una restricción en su publicidad y circulación.

Los estados financieros consolidados requieren de la consideración para su aprobación o no por órgano competente, sucede lo contrario con los estados financieros combinados que,

al carecer de un órgano competente para su consideración, la preparación y presentación a esta Superintendencia debe hacerse cuando sean requeridos.

Para una mayor ilustración se recomienda consultar la información en la Circular Básica Contable No. 100-000007 del 12/07/2022 y la guía práctica de aplicación del método de la participación y preparación de estados financieros consolidados y combinados expedida por esta Superintendencia, en los links que relacionan a continuación:

<https://www.supersociedades.gov.co/web/nuestra-entidad/circular-basica-contable-interactiva>

<https://www.supersociedades.gov.co/documents/20122/533587/GuiaPracticaAplicacion-MP-EF-Consol-y-EF-Combin.pdf/d473fb69-7b6a-007b-57e6-1d1f68ca6920?t=1669153498401>

En los términos anteriores damos respuesta a su consulta.