



OFICIO 220- 115524 07 DE JUNIO DE 2023

ASUNTO CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS.

Acuso recibo del escrito citado en la referencia, con el cual presenta una consulta relacionada con la consolidación de los estados financieros. A este respecto, se pone de presente que ésta Oficina solo responderá la inquietud 3 por cuanto las demás serán resueltas por el Grupo de Regulación y Análisis Contable de esta entidad.

Antes de resolver lo propio, debe reiterarse que la competencia de esta Entidad es eminentemente reglada y sus atribuciones se hayan enmarcadas en los términos del numeral 24 del artículo 189 de la Constitución Política, en concordancia con los artículos 82, 83, 84, 85 y 86 de la Ley 222 de 1995 y el Decreto 1736 de 2020, modificado por el Decreto 1380 de 2021.

Así, al tenor de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 11 del Decreto 1736 de 2020, es función de la Oficina Asesora Jurídica de esta Entidad absolver las consultas jurídicas externas en los temas de competencia de la Superintendencia de Sociedades, salvo las que correspondan a actuaciones específicas adelantadas por las dependencias de la entidad y, en esa medida, emite un concepto u opinión de carácter general y abstracto que como tal no es vinculante ni compromete su responsabilidad.

Con el alcance indicado, este Despacho procede a responder la inquietud planteada en el numeral 3 del escrito de consulta:

“3. Al ser dos (2) personas naturales los controlantes conjuntos en partes iguales (matriz personas naturales), ¿la consolidación de los estados financieros se debe hacer?”

El artículo 35 de la Ley 222 de 1995 prescribe lo siguiente:

“Artículo 35. ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS. La matriz o controlante, además de preparar y presentar estados financieros de propósito general individuales, deben preparar y difundir estados financieros de propósito general consolidados, que presenten la situación financiera, los resultados de las operaciones, los cambios en el patrimonio, así como los flujos de efectivo de



la matriz o controlante y sus subordinados o dominados, como si fuesen los de un solo ente.

Los estados financieros de propósito general consolidados deben ser sometidos a consideración de quien sea competente, para su aprobación o improbación.

Las inversiones en subordinadas deben contabilizarse en los libros de la matriz o controlante por el método de participación patrimonial.” (Subraya fuera del texto)

Conforme a la referida previsión legal, es clara la obligación de la matriz o controlante de preparar y presente estados financieros de propósito general individuales, y de preparar y difundir estados financieros de propósito general consolidados con el fin de revelar la información que se detallada en dicho precepto legal.

Aunado a lo anterior, esta Superintendencia por medio de la Circular Básica Contable 100 -00007 del 12 de julio de 2022, se ha permitido impartir toda una serie de instrucciones a tener en cuenta por parte de los responsables en la elaboración, revelación y presentación de los estados financieros consolidados, en los siguientes términos:

“(…)

CAPITULO II-ESTADOS FINANCIEROS DE PROPOSITO GENERAL

2.1. Marco normativo

Las sociedades comerciales, sucursales de sociedades extranjeras y empresas unipersonales (conjuntamente denominadas en esta Circular como "Entidad(es) Empresarial(es)") a fin de cada ejercicio social y por lo menos una vez al año, el 31 de diciembre deberán cortar sus cuentas y preparar y difundir Estados Financieros de Propósito General, debidamente certificados y dictaminados por el revisor fiscal, si lo h ubiere²⁰.

Cuando se trate de una matriz o controlante, además de preparar y presentar Estados Financieros de Propósito General Separados, debe preparar y presentar Estados Financieros de Propósito General Consolidados.



Al término de cada ejercicio contable, los administradores deberán presentar a la asamblea o junta de socios, como máximo Órgano social, para su aprobación o improbación, los Estados Financieros de Propósito General, en la oportunidad prevista en la ley o en los estatutos.

Las bases de presentación de los estados financieros están señaladas en la NIC I - Presentación de estados financieros y NIC 7- Estado de flujos de efectivo de NIIF Plenas y en las secciones 3- Presentación de estados financieros, sección 4- Estado de situación financiera, la sección 5- Estado de resultado integral y estado de resultados, sección 6- Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas, sección 7- Estado de flujo de efectivo y la sección 8- Notas a los estados financieros de NIIF para las Pymes incorporados en el DUR 2420 de 2015 y sus modificatorios.

Así mismo, el capítulo 3 de la Norma de información Financiera (NIF) para contabilidad simplificada, establece los requerimientos de presentación razonable de los estados financieros. (Negrilla fuera de texto)

(...)

2.2.1. Estados Financieros de Propósito General Consolidados

Las Entidades Empresariales que sean matrices o controlantes obligadas a reportar información financiera a la Superintendencia deberán preparar los Estados Financieros de Propósito General Consolidados, en adelante "los Consolidados" atendiendo lo dispuesto en los marcos de información financiera vigentes y presentarlos en la forma y términos definidos por esta Superintendencia.

Para determinar si las Entidades Empresariales cumplen con los principios o condiciones que las obliguen a preparar y presentar los Consolidados se deberán evaluar en detalle los elementos de control contenidos en la NIIF 10- Estados financieros consolidados para entidades pertenecientes al Grupo 1 y la sección 9- Estados financieros consolidados y separados, para entidades pertenecientes al Grupo 2.



Lo anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 260 y 261 del Código de Comercio y la Ley 222 de 1995.

(...)

2.2.1.2. Exenciones de consolidación

La NIIF 10- Estados financieros consolidados y La sección 9- Estados financieros consolidados y separados, compiladas en el DUR 2420 de 2015 y sus modificatorios, establecen las condiciones para que las **Entidades Empresariales** pertenecientes al Grupo 1 y Grupo 2 no requieran preparar y presentar los Consolidados.

En las Entidades Empresariales que se constituyan como controlantes finales recae la obligación de enviar los Consolidados a esta Superintendencia. Por su parte, las Entidades Empresariales que tengan una posición intermedia en la relación de subordinación no tienen esta obligación.

No obstante, lo anterior, **cuando la entidad controladora final sea una persona natural** o una persona jurídica extranjera que tenga una sucursal a Subsidiaria en Colombia por cuyo conducto, a su vez, se controle a una a más entidades, será esa sucursal o Subsidiaria domiciliada en Colombia la encargada de efectuar la consolidación de los estados financieros del grupo y de presentarlos a esta Superintendencia, en la forma y términos que ella lo requiera.

2.2.1.3. Proceso de consolidación

Para efectos de la **preparación de los Consolidados**, las Entidades Empresariales obligadas, aplicarán el procedimiento de consolidación establecido en la NIIF 10 - Estados financieros consolidados y la sección 9 - Estados financieros consolidados y separados compiladas en el DUR 2420 de 2015 y sus modificatorios.

De forma adicional a los pasos señalados en las normas mencionadas, será necesario que las controlantes realicen la eliminación del efecto



correspondiente a la aplicación del Método de la Participación en las Subsidiarias.

Cuando la Entidad Empresarial adquiera un negocio mediante la adquisición de Instrumentos de Patrimonio, cumpliendo con La definición de combinación de negocios, deberá incorporar en los consolidados: (i) los activos y pasivos de La adquirida al valor razonable; (ii) los activos y pasivos identificables que la adquirida no haya reconocido previamente tales como intangibles o pasivos contingentes; y, (iii) la plusvalía si hay lugar a ello.

Los ajustes derivados de la aplicación del procedimiento de consolidación no deberán afectar los Libros oficiales de las Entidades Empresariales. (...)"

Amén de lo expuesto anteriormente, esta Superintendencia también ha tenido la oportunidad de referirse en extenso mediante oficios, sobre la forma en que deberán presentarse los estados financieros consolidados por parte de personas naturales controlantes. En este sentido, a continuación se citan algunos apartes de varios oficios proferidos por la Delegatura de Asuntos Económicos y Societarios AES - Grupo de Análisis y Regulación Contable:

- Oficio 115-108614 de 2022 (ESTADOS FINANCIEROS COMBINADOS CUANDO UNA PERSONA NATURAL NO COMERCIANTE ES CONTROLANTE)¹:

(...)

"2.2. ¿Es válido sostener que en el caso de control conjunto ejercido por personas naturales no comerciantes, el controlante-matriz son las personas naturales y dicho control se ejerce a través de la filial con mayor patrimonio líquido? O, ¿se debe sostener que la matriz es la filial con mayor patrimonio líquido a través de la cual se cumple la obligación de consolidar?"

¹ Link disponible en:

<https://www.supersociedades.gov.co/documents/107391/159044/OFICIO+115+%E2%80%93+157696.pdf/d68a29e0-f7d8-916d-8a26-fe6087040d63?version=1.5&t=1670443101342>



Es preciso aclarar que los términos empleados por las normas de información financiera (NIF) son controlante(s) y subsidiaria(s), entiéndase que subsidiaria se asimila a los términos utilizados por el código de comercio filial, subsidiaria o subordinada, por tal razón nos referiremos a los términos de NIF, es decir a controlante y subsidiaria.

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 término Entidad en el contexto de NIF incluye a empresarios individuales, como a formas asociativas entre individuos o entidades, sociedades legalmente establecidas, fideicomisos y agencias gubernamentales, párrafo 14, NIC 32.

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.

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 e integrará 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. (Negrilla y subraya afuera de texto).

- Oficio 115 – 157696 de 15 de julio de 2022², (CONSOLIDACIÓN POR PARTE DE UNA PERSONA NATURAL CUANDO ES O NO ES COMERCIANTE), (...)

“Se dijo en el Oficio 115-108614 del 2/may/22³

“(…) 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 e integrará 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.”

Se dijo en el Oficio 115-018964 de 20/mar/19:

“(…)”

El artículo 35 de la Ley 222 de 1995 consagra como un efecto del control la consolidación de estados financieros, **luego aquellas personas naturales en calidad de matrices o controlantes** deberán dar cumplimiento de dicha exigencia.

Al respecto, es preciso distinguir entre aquellas matrices o controlantes que estén obligados a llevar contabilidad de conformidad con la ley colombiana y aquellas que no. En el primer caso ellas consolidarán directamente con sus subordinadas, mientras que en el **segundo** caso la consolidación la realizará para efectos prácticos por la subordinada que tenga el mayor patrimonio, la cual deberá preparar un estado financiero combinado.

² Link: Disponible en:

<https://www.supersociedades.gov.co/documents/20122/460462/Boletin-Contable-2022-Semestre-2.pdf/2d98ba50-a4af-f759-77b2-2bd629ab05bc?t=1676996756597>

³ Ibídem



En el evento que la subordinada de mayor patrimonio este requerida para presentar información financiera a esta Superintendencia, deberá presentar adicionalmente los estados financieros combinados junto con la documentación que se pide cada año en circular externa.”

“Analizados los dos oficios, este Despacho no encuentra discrepancia alguna, cuando la persona natural controlante es comerciante deberá consolidar sus estados financieros con los de las subsidiarias como si se tratase de una sola entidad y en caso de la persona natural controlante no comerciante la subsidiaria de mayor patrimonio realizará la combinación de los estados financieros bajo control común sin incluir los activos y pasivos del controlante.

Ahora bien, frente a la presentación de los estados financieros combinados a esta Superintendencia, en ambos casos, es decir, controlante persona natural comerciante o no, deberá ser la subsidiaria de mayor patrimonio que sea requerida por esta Entidad la responsable de preparar y presentar los estados financieros combinados.

De otra parte, es preciso recordar que el estado financiero combinado es un estado financiero de propósito especial y por lo tanto está sujeto a los requerimientos de quien lo solicita, que para este caso es el Ente de supervisión.”

Por lo tanto, las personas naturales controlantes deberán presentar la información financiera consolidada conforme a los parámetros determinados en la ley y en los documentos citados a lo largo del presente escrito.

En los anteriores términos su solicitud ha sido atendida en el plazo y con los efectos descritos en el artículo 28 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. Se invita al usuario a consultar en nuestra página WEB www.supersociedades.gov.co los conceptos, así como la herramienta tecnológica Tesouro.