

**CONCEPTO 1079 DE 16 DE FEBRERO DE 2016
CONSEJO TECNICO DE LA CONTADURIA PÚBLICA**

Bogotá, D.C.

Señor

JORGE HERNÁN MIRANDA

Siderúrgica del Occidente S.A.

jorge.miranda@sidocsa.com

Asunto: Consulta

Destino: Externo

Origen: 10

REFERENCIA

Fecha de Radicado: 04 de 01 de 2016

Entidad de Origen: Consejo Técnico de la Contaduría Pública

No de radicación CTCP: 2015-1079-CONSULTA

Tema: Aplicación del Método de Participación bajo NIIF

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) en su carácter de Organismo de Normalización Técnica de Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, de acuerdo con lo dispuesto en el Decreto Único 2420 de 2015, modificado por el Decreto 2496 de 2015, el cual faculta al CTCP para resolver las inquietudes que se formulen en desarrollo de la adecuada aplicación de los marcos técnicos normativos de las normas de información financiera y de aseguramiento de la información, y el numeral 3o del Artículo 33 de la Ley 43 de 1990, que señala como una de sus funciones el de servir de órgano asesor y consultor del Estado y de los particulares en todos los aspectos técnicos relacionados con el desarrollo y el ejercicio de la profesión, procede a dar respuesta a una consulta en los siguientes términos.

CONSULTA (TEXTUAL)

Por medio de la presente, adjunto copia de la consulta, que fue elevada a la Superintendencia de Sociedades, sobre la aplicación del método de participación bajo NIIF y de la cual adjunto copia para ustedes, con el objetivo de conocer su concepto y recomendaciones al respecto.

ASUNTO: Aplicación del método de participación en los Estados Financieros Separados preparados bajo Normas de Información Financiera

NIF, basadas en las Normas Internacionales de Información Financiera para las PYMES (en adelante, NIIF para las PYMES), según lo indica el Decreto 3022 de 2013 que reglamenta la Ley 1314 de 2009

El pasado 7 de julio de 2015, atendiendo la circular externa 200-000010 de noviembre de 2014, Siderúrgica de Occidente Sidoc S.A (clasificada en el Grupo 2) presentó a esta Superintendencia sus inversiones en subsidiarias medidas por el modelo del costo en su Estado de Situación Financiera de Apertura Separado.

Sobre este particular, el párrafo 9.26 de la NIIF para las PYMES - Decreto 3022 del 2013 - indica que en los Estados Financieros Separados de una controladora se podrá elegir una política para contabilizar inversiones en subsidiarias:

- (a) al costo menos el deterioro del valor, o
- (b) al valor razonable con los cambios en el valor razonable reconocidos en resultados.

De la misma forma el literal (f) párrafo 35.10 de las NIIF para las PYMES establece:

"Estados financieros separados. Cuando una entidad prepara estados financieros separados, el párrafo 9.26 requiere que contabilice sus inversiones en subsidiarias, asociadas y entidades controladas de forma conjunta de alguna de las formas siguientes:

- (i) al costo menos el deterioro del valor, o
- (ii) al valor razonable con los cambios en el valor razonable reconocidos en resultados.

Si una entidad que adopta por primera vez la NIIF mide esta inversión al costo, medirá esa inversión en su estado de situación financiera separado de apertura, preparado conforme a esta NIIF, mediante uno de los siguientes importes:

- (i) el costo determinado de acuerdo con la Sección 9 Estados Financieros Consolidados y Separados, o (ii) el costo atribuido, que será el valor razonable en la fecha de transición a la NIIF para las PYMES o el importe en libros de los PCGA anteriores en esa fecha"

Sin embargo, considerando que:

1. El artículo 35 de la Ley 222 de 1995 indica "las inversiones en subordinadas deben contabilizarse en los libros de la matriz o controlante por el método de participación patrimonial"
2. El párrafo 3,3 de la NIIF para las PYMES - Decreto 3022 de 2013 - establece que "los estados financieros no deberán señalar que cumplen la NIIF para las PYMES a menos que cumplan con todos los requerimientos de esta NIIF.

De acuerdo con los nuevos marcos normativos una entidad subsidiaria es una entidad controlada, que debe ser consolidada en los estados financieros de la matriz. Los estados financieros consolidados son más útiles que los estados financieros separados, al evaluar la situación financiera, medir el rendimiento o desempeño y establecer la capacidad de la entidad para generar flujos de efectivo en períodos futuros, Los estados financieros separados, cuando son elaborados, es más probable que cumplan requerimientos de orden legal u otras necesidades de los usuarios, que no son satisfechas con los estados financieros consolidados.

a) ¿Debe la Entidad corregir el ESFA a 1 de enero de 2015, o se entiende cumplida la obligación de aplicar el método de participación en los Estados Financieros Certificados y Dictaminados a 31 de diciembre de 2014, preparados de acuerdo con el marco contable local?

En primer lugar, debe tenerse en cuenta que la información del estado de situación financiera de apertura y de estado de situación financiera y estado de resultados al final del periodo de transición no genera ningún efecto legal, debido a que para tales efectos se tendrán en cuenta los últimos estados financieros preparados de acuerdo con el anterior marco de principios o los estados financieros de períodos anteriores. Lo anterior significa, que para entidades del grupo 2, hasta el 31 de diciembre de 2015, en los estados financieros individuales (separados) de propósito general, de una entidad que tenga inversiones en entidades subordinadas, estas deberán ser valorarlas por el método de participación patrimonial, tal como se ha establecido en el Art. 35 de la Ley 222 de 1995 y en el Art. 61 del Decreto 2649 de 1993.

En relación con el Estado de Situación Financiera de apertura, al 1 de enero de 2015, una entidad del Grupo 2 tendrá en cuenta lo establecido en la Sección 35 del anexo 2o del Decreto 2420 de 2015, en donde se establece que si una entidad que adopta por primera vez la NIIF mide sus inversiones al costo, medirá esa inversión en su estado de situación financiera separado de apertura, preparado conforme a esta NIIF,

mediante uno de los siguientes importes:

- i. el costo determinado de acuerdo con la Sección 9o Estados Financieros Consolidados y Separados, o
- ii. el costo atribuido, que será el valor razonable en la fecha de transición a la NIIF para las PYMES, o el importe en libros de los PCGA anteriores en esa fecha.

También tendrá en cuenta las modificaciones realizadas al marco técnico del Grupo 2, en los párrafos 9.26 y 35.9 a 35.11, del anexo técnico 2.1. del Decreto 2496 de 2015, si la entidad decide aplicar anticipadamente lo establecido en esta norma.

Sobre este tema, en varios conceptos este Consejo ha interpretado, que cuando una entidad elabore sus estados x financieros separados de acuerdo con el nuevo marco de principios, sus inversiones en subsidiarias deberán continuar siendo medidas aplicando el método de participación patrimonial (por ejemplo: el concepto 2014-515), tal como está establecido en el Art. 35 de la Ley 222 de 1995, y que fue ratificado en el Art. 11, numeral 2o, del Decreto 2496 de 2015.

Lo anterior no significa, que una entidad no pueda indicar que sus estados financieros están conforme a la NIIF para Pymes, puesto que el método de participación patrimonial es una de las opciones permitidas en este marco de principios. Por esta razón, en los primeros estados financieros separados, preparados al 31 de diciembre de 2016, se

- 3.** La Ley 1314 de 2009, en su artículo 17 indica que "... rige a partir de la fecha de su publicación y deroga todas las normas que le sean contrarias". Adicionalmente, en el párrafo de su artículo 13, Indica que "las normas legales sobre contabilidad, información financiera o aseguramiento de la información expedidas con anterioridad conservarán su vigor hasta que entre en vigencia una nueva disposición expedida en desarrollo de esta Ley que las modifique, reemplace o elimine".
- 4.** En este orden de ideas, el Decreto 3022 de 2013 reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el Grupo 2 y es de obligatorio cumplimiento

Por todo lo anterior, solicitamos su orientación en los siguientes aspectos:

- a. ¿Debe la Entidad corregir el ESFA a 1 de enero de 2015, o se entiende cumplida la obligación de aplicar el método de participación en los Estados Financieros Certificados y Dictaminados a 31 de diciembre de 2014, preparados de acuerdo con el marco contable local?
- b. ¿En los Estados Financieros Separados realizados bajo NIIF a 1º de enero de 2016 se deben medir las inversiones en subsidiarias por el método de participación? ¿O se entiende por cumplida la obligación consignada en el art 35 de la Ley 222 de 1995 al aplicar dicho método en los Estados Financieros Certificados y Dictaminados a 31 de diciembre de 2015, realizados bajo el marco local?
- c. ¿En caso de tener que aplicar el método de participación en los Estados Financieros realizados bajo NIIF, dicho método se debe aplicar con el resultado de la subsidiaria calculado de acuerdo con la NIIF para PYMES?
- d. ¿Para los Estados Financieros de 1ro de enero de 2017 certificados y dictaminados preparados bajo NIIF, las inversiones en subsidiarias deben medirse aplicando el método de participación? ¿De ser afirmativo, entonces la Entidad no debería afirmar en sus revelaciones que los estados financieros cumplen con la NIIF para PYMES, de acuerdo con lo señalado en el numeral 2 de la presente comunicación?

CONSIDERACIONES Y RESPUESTA

Dentro del carácter ya indicado, las respuestas del CTCP son de naturaleza general y abstracta, dado que su misión no consiste en resolver problemas específicos que correspondan a un caso particular.

En orden a los planteamientos e inquietudes del consultante, nos permitimos señalar:

La respuesta a esta consulta se emitirá considerando que en esta se resuelven inquietudes relacionadas con la contabilización de las inversiones en subsidiarias (subordinadas) en los estados financieros separados.

indicará que las inversiones en entidades controladas (subsidiarias) son medidas aplicando el Método de Participación Patrimonial, aspecto que deberá ser consistente en los tres estados de situación financiera que son presentados en los primeros estados financieros.

b) ¿En los Estados Financieros Separados realizados bajo NIIF a 1o de enero de 2016 se deben medir las inversiones en subsidiarias por el método de participación? ¿O se entiende por cumplida la obligación consignada en el art 35 de la Ley 222 de 1995 al aplicar dicho método en los Estados Financieros Certificados y Dictaminados a 31 de diciembre de 2015, realizados bajo el marco local?

Tal como se indicó en la respuesta al punto anterior, en los últimos estados financieros individuales (separados) preparados según el anterior marco de principios, las inversiones en subordinadas deben ser valoradas por el método de participación patrimonial, para cumplir lo establecido en el Art. 61 del Decreto 2649 de 1993 y en el Art. 35 de la Ley 222 de 1995.

En el estado de situación financiera separado, preparado según el nuevo marco de principios, al final del período de transición, el cual no genera ningún efecto legal, las inversiones en subsidiarias también serán medidas aplicando el método de participación patrimonial. Este Consejo considera, que, si el método de participación patrimonial ha sido adecuadamente aplicado, eliminando los efectos de las transacciones ascendentes y descendentes que han sido realizadas entre la matriz y sus entidades controladas, no deberían existir diferencias entre lo requerido en el anterior marco de principios y lo requerido en los anexos técnicos del Decreto 2420 y 2496 de 2015, para la aplicación del método de participación patrimonial. En el evento en que se generará alguna diferencia, por la medición en el estado de situación financiera separado de apertura, esta debería ser ajustada contra las ganancias retenidas u otra cuenta patrimonial, en el estado de situación financiera separado que una entidad debe preparar, según el nuevo marco de principios, al final del período de transición.

c) ¿En caso de tener que aplicar el método de participación en los Estados Financieros realizados bajo NIIF, dicho método se debe aplicar con el resultado de la subsidiaria calculado de acuerdo con la NIIF para PYMES?

Entendemos que los estados financieros referidos son los que se preparan al final del período de transición según lo establecido en el Decreto 2420 y/o 2496 de 2015. Reiteramos que dichos estados financieros no generan

efectos legales, debido a que para estos efectos se tendrá en cuenta los últimos estados financieros preparados según el anterior marco de principios al cierre del 31 de diciembre de 2015. El estado de situación financiera separado de apertura (preparado al 1 de enero de 2015) y el estado de situación financiera y estado de resultados separados (Al cierre del 31 de diciembre de 2015), que se preparan durante el periodo de transición según el nuevo marco de principios, representan la información comparada que debe ser presentada en los primeros estados financieros al cierre del 31 de diciembre de 2016.

Al aplicar el método de participación patrimonial, permitida en el nuevo marco de principios, la participación en el resultado del período, ajustada por el efecto de transacciones ascendentes o descendentes entre la matriz y subordinada, incrementan el valor de la inversión contra un ingreso en el estado de resultados. La participación en el otro resultado integral, si este existe, debe incrementar el valor de la inversión contra la cuenta superávit método de participación patrimonial, cuya variación del período, posteriormente deberá ser presentada en el otro resultado integral de la sociedad matriz.

d) ¿Para los Estados Financieros de 1ro de enero de 2017 certificados y dictaminados preparados bajo NIIF, las inversiones en subsidiarias deben medirse aplicando el método de participación? ¿De ser afirmativo, entonces la Entidad no debería afirmar en sus revelaciones que los estados financieros cumplen con la NIIF para PYMES, de acuerdo con lo señalado en el numeral 2 de la presente comunicación?

La entidad indicará en sus primeros estados financieros preparados según el nuevo marco de principios que cumple con lo establecido en el Decreto 2420 de 2015, y/o en el Decreto 2496 de 2015, si ha optado por aplicar por anticipado algunas de las modificaciones contenidas en este Decreto. Si es pertinente, podrá adicionar un párrafo para indicar que dichos estados financieros cumplen total o parcialmente las disposiciones de la NIIF para Pymes, emitidas por el IASB.

En los términos anteriores se absuelve la consulta, indicando que para hacerlo, este organismo se ciñó a la información presentada por el consultante y los efectos de este escrito son los previstos por el artículo 28 Ley 1755 de 2015, los conceptos emitidos por las autoridades como respuestas a peticiones realizadas en ejercicio del derecho a formular consultas no serán de obligatorio cumplimiento o ejecución.

Cordialmente,

WILMAR FRANCO FRANCO

Presidente CTCP

Proyectó: María Amparo Pachón P.

Consejero Ponente: Wilmar Franco F.

Revisó y aprobó: Wilmar Franco F., Daniel Sarmiento P., Luis Henry Moya M.