CTCP-10-00002-2019

Bogotá, D.C.,

Señora
Carmen Eugenia Davila Guerrero
Superintendente Delegada para la Supervisión de Riesgos
Superintendencia de Salud
Avenida Ciudad de Cali No. 51 - 66 Piso 6° Edificio World Bussines Center
Bogotá

Asunto: Consulta 1-2018-034820

REFERENCIA:	
Fecha de Radicado....:	20 de diciembre 2018
Entidad de Origen.....:	Consejo Técnico de la Contaduría Pública
N° de Radicación CTCP...:	2018-1116 CONSULTA
Código de referencia	O-1-805
Tema.....:	Precisiones acerca del control y la influencia significativa.

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 los Decretos 2496 de 2015, 2131, 2132 de 2016 y 2170 de 2017, en los cuales se 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 3° 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.

RESUMEN

Los marcos de información financiera incorporados en los anexos 1 y 2 del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios, contienen directrices para establecer si previo a un proceso de reestructuración o

transformación empresarial se configura la existencia de control[1], control conjunto[2] o influencia significativa[3]. Por otra parte, los párrafos B1 de la NIIF 3, y 19.2(a) de la NIIF para las Pymes, establecen que una combinación de negocios entre entidades o negocios bajo control común es una combinación de negocios en la 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 ese control no es transitorio.

CONSULTA (TEXTUAL)

Antecedentes

La Ley 1314 de 2009, regula los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, señala las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y determina las entidades responsables de vigilar su cumplimiento.

En este sentido, el numeral 1 del Artículo 10 de la citada Ley establece que en desarrollo de las funciones de inspección, control o vigilancia las autoridades de Supervisión pueden *"1. Vigilar que los entes económicos bajo inspección, vigilancia o control, así como sus administradores, funcionarios y profesionales de aseguramiento de información, cumplan con las normas en materia de contabilidad y de información financiera y aseguramiento de información, y aplicar las sanciones a que haya lugar por infracciones a las mismas."*

Por otra parte, de acuerdo con el numeral 24 del artículo 6 del Decreto 2462 de 2013, es función del Superintendente Nacional de Salud, entre otras:

"24. Autorizar previamente a los sujetos vigilados cualquier modificación a la razón social, sus estatutos, cambios de la composición de la propiedad, modificación de su naturaleza jurídica, escisiones, fusiones y cualquier otra modalidad de transformación, así como la cesión de activos, pasivos y contratos".

A su vez, conforme con lo establecido en el artículo 2.1.13.9 del Decreto 780 de 2016 y sus modificaciones, en los procesos de fusión, escisión, creación de nuevas entidades u otras formas de reorganización institucional, las EPS participantes podrán ceder sus afiliados, activos, pasivos,

[1] Ver NIIF 10 y 12 o la sección 9 de la NIIF para las pymes, que aplican para las entidades clasificadas en los Grupos 1 o 2 respectivamente.
[2] Ver NIIF 11 y 12 o la sección 15 de la NIIF para las pymes, que aplican para las entidades clasificadas en los Grupos 1 o 2 respectivamente.
[3] Ver NIC 28 y 12 o la sección 14 de la NIIF para las pymes, que aplican para las entidades clasificadas en los Grupos 1 o 2 respectivamente.

habilitación o autorización para operar y los contratos asociados a la prestación de servicios de salud del plan de beneficios, a la Entidad Promotora de Salud resultante del proceso de reorganización institucional.

En este orden de ideas, esta Superintendencia requiere aclarar la situación de control, control conjunto, influencia significativa y control común (en el caso de transformaciones empresariales), que puede existir en entidades vigiladas que poseen vinculados económicos, teniendo en cuenta diferentes situaciones que se han podido evidenciar en las funciones de inspección y vigilancia, con el fin de tener claridad respecto a la adecuada aplicación de los marcos técnicos normativos de las Normas Internacionales de Información Financiera aplicables.

Consulta

De acuerdo con el Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información No. 2420 de 2015, modificado por los Decretos 2496 de 2015, 2131 y 2132 de 2016 en donde faculta al Consejo Técnico de Contaduría Pública para resolver inquietudes que se formulen en el desarrollo de la aplicación de los marcos técnicos normativos de las normas de información financiera y aseguramiento de la información.

En este orden de ideas, la Superintendencia Nacional de Salud solicita de la manera más atenta su concepto frente a las siguientes consultas:

1. **¿Se puede confirmar la existencia de control, control conjunto, influencia significativa o control común (previo a una transformación empresarial), cuando se identifica (sic) representantes legales o miembros de junta directiva o del máximo órgano de decisión compartidos entre entidades que tienen concentración en sus relaciones contractuales?**

2. **¿Se puede confirmar la existencia de control, control conjunto, influencia significativa o control común (previo a una transformación empresarial), cuando una entidad es miembro de junta directiva o del máximo órgano de decisión de una o más entidades y que a su vez tiene sus relaciones contractuales o de acuerdo de voluntades para realizar operaciones?**

3. **¿En entidades de economía solidaria, se puede concluir que existe control, control conjunto, influencia significativa o control común (previo a una transformación empresarial), cuando se presenta coincidencia de un porcentaje significativo de asociados en entidades de economía solidaria que se prestan servicios recíprocos?**

4. **¿Se puede concluir que existe control, control conjunto, influencia significativa o control común (previo a una transformación empresarial), en entidades que comparten gastos administrativos?**

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 primer lugar debemos anotar que los marcos de información financiera incorporados en los anexos 1 y 2 del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios, contienen directrices para establecer si previo a un proceso de reestructuración o transformación empresarial se configura la existencia de control[4], control conjunto[5] o influencia significativa[6]. Por otra parte, los párrafos B1 de la NIIF 3, y 19.2(a) de la NIIF para las Pymes, establecen que una combinación de negocios entre entidades o negocios bajo control común es una combinación de negocios en la 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 ese control no es transitorio.

Un extracto de las directrices establecidas en estas normas se incorpora en el cuadro siguiente:

Concepto	NIIF[7] – Grupo 1	NIIF para las PYMES[8] – Grupo 2
Control	10.6. Un inversor controla una participada cuando está expuesto, o tiene derecho, a rendimientos variables procedentes de su implicación en la participada y tiene la capacidad de influir en esos rendimientos a través de su poder sobre ésta. [Ver párrafos FC40 a FC153, Fundamentos de las Conclusiones] 10.7. Por ello, un inversor controla una participada si, y solo si, éste reúne todos los elementos siguientes: a) poder sobre la participada (Ver párrafos 10 a 14; B9 a B54 (incluidos los ejemplos 1 a 12) y FC42 a FC59, Fundamentos de las Conclusiones] b) exposición, o derecho, a rendimientos variables procedentes de su implicación en la participada (Ver párrafos 15 y 16); B55 a B57 y FC60 a FC67, Fundamentos de las Conclusiones]; y c) capacidad de utilizar su poder sobre la participada para influir en el importe de los rendimientos del inversor (Ver párrafos 17 y 18; B58 y párrafo FC68, Fundamentos de las Conclusiones] 10.11. El poder surge de derechos. En ocasiones la evaluación del poder es sencilla, tal como cuando el poder sobre una participada se	9.4 Una subsidiaria es una entidad controlada por la controladora. Control es el poder para dirigir las políticas financieras y de operación de una entidad, con el fin de obtener beneficios de sus actividades. Si una entidad ha creado una entidad de cometido específico (ECE) para cumplir con un objetivo concreto y perfectamente definido, la entidad consolidará la ECE cuando la esencia de la relación indique que la ECE está controlada por esa entidad (véanse los párrafos 9.10 a 9.12). 9.5 Se presume que existe control cuando la controladora posea, directa o indirectamente a través de subsidiarias, más de la mitad del poder de voto de una entidad. Esta presunción se puede obviar en circunstancias excepcionales, si se puede demostrar claramente que esta posesión no constituye control.

[4] Ver NIIF 10 y 12 o la sección 9 de la NIIF para las pymes, que aplican para las entidades clasificadas en los Grupos 1 o 2 respectivamente.
[5] Ver NIIF 11 y 12 o la sección 15 de la NIIF para las pymes, que aplican para las entidades clasificadas en los Grupos 1 o 2 respectivamente.
[6] Ver NIC 28 y 12 o la sección 14 de la NIIF para las pymes, que aplican para las entidades clasificadas en los Grupos 1 o 2 respectivamente.
[7] Ver anexo 1 del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios.
[8] Ver anexo 2 del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios.

Concepto	NIIF[7] – Grupo 1	NIIF para las PYMES[8] – Grupo 2
	obtiene de forma directa y únicamente de los derechos de voto concedidos por los instrumentos de patrimonio, tales como acciones y pueden ser evaluados mediante la consideración de los derechos de voto procedentes del accionariado. En otros casos, la evaluación será más compleja y requerirá considerar más de un factor, por ejemplo, cuando el poder procede de uno o más acuerdos contractuales. [Ver párrafos B14 a B54; FC93 a FC124, Fundamentos de las Conclusiones]. 10. B1. Esta NIIF no se aplica a combinaciones de negocios de entidades o negocios bajo control común. Una combinación de negocios entre entidades o negocios bajo control común es una combinación de negocios en la 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 ese control no es transitorio. 10. B2. Deberá considerarse que un grupo de personas físicas controlan una entidad cuando, como resultado de acuerdos contractuales, tienen colectivamente el poder para dirigir sus políticas financieras y de operación, con el fin de obtener beneficios de sus actividades. Por ello, una combinación de negocios está fuera del alcance de esta NIIF cuando el mismo grupo de personas físicas tiene, como consecuencia de acuerdos contractuales, el poder colectivo de última instancia de dirigir las políticas financieras y de operación de cada una de las entidades que se combinan, de forma que obtiene beneficios de sus actividades, y dicho poder colectivo de última instancia no sea transitorio. 10. B3. Una entidad puede estar controlada por una persona física, o por un grupo de personas físicas que actúen conjuntamente bajo un acuerdo contractual, y esa persona o grupo de personas pueden no estar sujetos a los requerimientos de información financiera de las NIIF. Por ello, para considerar que una combinación de negocios involucra a entidades bajo control común, no es necesario que las entidades que se combinan se incluyan dentro de los mismos estados financieros consolidados procedentes de la combinación de negocios. 10. B4. La proporción de participaciones no controladoras en cada una de las entidades que se combinan, antes y después de la combinación de negocios, no es relevante para determinar si la misma involucra a entidades bajo control común. De forma similar, el hecho de que alguna de las entidades que se combinan sea una subsidiaria excluida de los estados financieros consolidados, no será relevante para determinar si la combinación involucra a entidades bajo control común. 10. B67 La consideración de los derechos mantenidos por otras partes incluirá una evaluación de los derechos ejercitables por el consejo de administración de una participada (u otro órgano de gobierno) y sus efectos sobre la autoridad para tomar decisiones [Ver párrafo B23(b)].	También existe control cuando la controladora posee la mitad o menos del poder de voto de una entidad, pero tiene: (a) poder sobre más de la mitad de los derechos de voto, en virtud de un acuerdo con otros inversores; (b) poder para dirigir las políticas financieras y de operación de la entidad, según una disposición legal o estatutaria o un acuerdo; (c) poder para nombrar o revocar a la mayoría de los miembros del consejo de administración u órgano de gobierno equivalente, y la entidad esté controlada por éste; o (d) poder para emitir la mayoría de los votos en las reuniones del consejo de administración u órgano de gobierno equivalente y la entidad esté controlada por éste. 9.6 El control también se puede obtener si se tienen opciones o instrumentos convertibles que son ejercitables en ese momento o si se tiene un agente con la capacidad para dirigir las actividades para beneficio de la entidad controladora.
Poder sin una mayoría de derechos de voto	10. B38 Un inversor puede tener poder incluso si mantiene menos de una mayoría de los derechos de voto de una participada. Un inversor puede tener poder con menos de una mayoría de los derechos de voto de una participada, por ejemplo, a través de:	

Concepto	NIIF[7] – Grupo 1	NIIF para las PYMES[8] – Grupo 2
	(a) un acuerdo contractual entre el inversor y otros tenedores de voto (véase el párrafo B39); (b) derechos que surgen de otros acuerdos contractuales (véase el párrafo B40); (c) derechos de voto del inversor (véanse los párrafos B41 a B45); (d) derechos de voto potenciales (véanse los párrafos B47 a B50); o (e) una combinación de (a) a (d). (Ver párrafos FC98 a FC111, fundamentos de las conclusiones). 10. B40. Otros derechos de toma de decisiones, en combinación con derechos de voto, pueden otorgar a un inversor la capacidad presente de dirigir las actividades relevantes. Por ejemplo, los derechos especificados en un acuerdo contractual en combinación con los derechos de voto pueden ser suficientes para dar a un inversor la capacidad presente de dirigir los procesos de fabricación de una participada o dirigir otras actividades financieras o de operación de ésta que afecte significativamente a los rendimientos de dicha participada. Sin embargo, en ausencia de cualesquiera otros derechos, la dependencia económica de una participada con el inversor (tal como las relaciones de un suministrador con su principal cliente) no conduce a que dicho inversor tenga poder sobre la participada. [Referencia: párrafo B42(c)].	
Control conjunto	11.7. Control conjunto es el reparto del control contractualmente decidido de un acuerdo, que existe solo cuando las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control. (Ver párrafos 7 a 13). 11. B5 Al evaluar si una entidad tiene el control conjunto de un acuerdo, una entidad evaluará en primer lugar si todas las partes, o un grupo de las partes, controlan el acuerdo. La NIIF 10 define el control [Ver Apéndice A (definición de control), NIIF 10 y párrafos 5 a 18 y B2 a B85, NIIF 10] y se utilizará para determinar si todas las partes, o un grupo de las partes, están expuestas, o tienen derecho, a los rendimientos variables por su participación en el acuerdo y tienen la capacidad de influir en esos rendimientos mediante su poder sobre el acuerdo. Cuando todas las partes, o un grupo de las partes, consideradas de forma colectiva, son capaces de dirigir las actividades que afectan de forma significativa a los rendimientos del acuerdo (es decir, las actividades relevantes), las partes controlan el acuerdo colectivamente. 11. B6 Tras concluir que todas las partes, o un grupo de las partes, controlan el acuerdo de forma colectiva, una entidad evaluará si tiene el control conjunto del acuerdo. Existe control conjunto solo cuando las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que de forma colectiva controlan el acuerdo. [Referencia: párrafo FC21, Fundamentos de las Conclusiones] La evaluación de si el acuerdo es controlado de forma conjunta por todas las partes o por un grupo de éstas, o controlado por una de sus partes en solitario, puede requerir el juicio profesional.	15.2. Control conjunto es el acuerdo contractual para compartir el control sobre una actividad económica, y se da únicamente cuando las decisiones estratégicas, tanto financieras como operativas, de dicha actividad requieren el consentimiento unánime de las partes que están compartiendo el control (los participantes).. 15.3 Un negocio conjunto es un acuerdo contractual mediante el cual dos o más partes emprenden una actividad económica que se somete a control conjunto. Los negocios conjuntos pueden tomar la forma de operaciones controladas de forma conjunta, activos controlados de forma conjunta, o entidades controladas de forma conjunta.

Concepto	NIIF[7] – Grupo 1	NIIF para las PYMES[8] – Grupo 2
Influencia significativa	28.3. Influencia significativa es el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de operación de la participada, sin llegar a tener el control ni el control conjunto de ésta. (Ver también párrafos 5 a 9). 28.6. La existencia de la influencia significativa por una entidad se pone en evidencia, habitualmente, a través de una o varias de las siguientes vías: (a) representación en el consejo de administración u órgano equivalente de dirección de la entidad participada; (b) participación en los procesos de fijación de políticas, entre los que se incluyen las participaciones en las decisiones sobre dividendos y otras distribuciones; (c) transacciones de importancia relativa entre la entidad y la participada; (d) intercambio de personal directivo; o (e) suministro de información técnica esencial. 28.8. Al evaluar si los derechos de voto potenciales contribuyen a la existencia de influencia significativa, la entidad examinará todos los hechos y circunstancias (incluyendo las condiciones de ejercicio de tales derechos potenciales de voto y cualesquiera otros acuerdos contractuales, considerados aislada o conjuntamente) que afecten a los mismos, salvo la intención de la gerencia y la capacidad financiera de ejercer o convertir dichos derechos potenciales.	14.3. Influencia significativa es el poder de participar en las decisiones de política financiera y de operación de la asociada, sin llegar a tener control o el control conjunto sobre tales políticas. (a) si un inversor mantiene, directa o indirectamente (por ejemplo, a través de subsidiarias), el 20 por ciento o más del poder de voto en la asociada, se supone que tiene influencia significativa, a menos que pueda demostrarse claramente que tal influencia no existe; (b) a la inversa, si un inversor mantiene, directa o indirectamente (por ejemplo, a través de subsidiarias), menos del 20 por ciento del poder de voto en la asociada, se supone que no tiene influencia significativa, a menos que pueda demostrarse claramente que tal influencia existe; y (c) la existencia de otro inversor que posea una participación mayoritaria o sustancial no impide que un inversor tenga influencia significativa.
Control común	NIIF 3.B2). Esta NIIF no se aplica a combinaciones de negocios de entidades o negocios bajo control común. Una combinación de negocios entre entidades o negocios bajo control común es una combinación de negocios en la 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 ese control no es transitorio. Por ello, una combinación de negocios está fuera del alcance de esta NIIF cuando el mismo grupo de personas físicas tiene, como consecuencia de acuerdos contractuales, el poder colectivo de última instancia de dirigir las políticas financieras y de operación de cada una de las entidades que se combinan, de forma que obtiene beneficios de sus actividades, y dicho poder colectivo de última instancia no sea transitorio. Deberá considerarse que un grupo de personas físicas controlan una entidad cuando, como resultado de acuerdos contractuales, tienen colectivamente el poder para dirigir sus políticas financieras y de operación, con el fin de obtener beneficios de sus actividades.	19.2 Esta sección especifica 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.
Fiabilidad	MC. CC12 Los informes financieros representan fenómenos económicos en palabras y números. Para ser útil, la información financiera debe no sólo representar los fenómenos relevantes, sino que también debe representar fielmente los fenómenos que pretende representar. Para ser una representación fiel perfecta, una descripción tendría tres características. Sería *completa, neutral y libre de error*. Naturalmente, la perfección es rara vez alcanzable, si es que lo es alguna vez. El objetivo del Consejo es maximizar esas cualidades en la medida de lo posible.	2.7 La información proporcionada en los estados financieros debe ser fiable. La información es fiable cuando está libre de error significativo y sesgo, y representa fielmente lo que pretende representar o puede esperarse razonablemente que represente. Los estados financieros no están libres de sesgo (es decir, no son neutrales) si, debido a la selección o presentación de la

Concepto	NIIF[7] – Grupo 1	NIIF para las PYMES[8] – Grupo 2
	MC. CC13 Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el fenómeno que está siendo representado, incluyendo todas las descripciones y explicaciones necesarias. Por ejemplo, una representación completa de un grupo de activos incluiría, como mínimo, una descripción de la naturaleza de los activos del grupo, una descripción numérica de todos los activos del grupo, y una descripción de qué representa la descripción numérica (por ejemplo, costo original, costo ajustado o valor razonable). Para algunas partidas, una descripción completa puede también conllevar explicaciones de hechos significativos sobre la calidad y naturaleza de las partidas, los factores y las circunstancias que pueden afectar a su calidad y naturaleza, y el proceso utilizado para determinar la descripción numérica. MC. 4.41 El segundo criterio para el reconocimiento de una partida es que tenga un costo o valor que se pueda medir con fiabilidad. En muchas ocasiones, el costo o valor se debe estimar; la utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros, y no menoscaba su fiabilidad. No obstante, cuando no puede hacerse una estimación razonable, la partida no se reconoce en el balance ni en el estado de resultados. Por ejemplo, las indemnizaciones esperadas de un litigio ante los tribunales pueden cumplir las definiciones tanto de activo como de ingreso, así como la condición de probabilidad para ser reconocidas; sin embargo, si no es posible medir de forma fiable la reclamación, no debe reconocerse ni el activo ni el ingreso; a pesar de ello, la existencia de la reclamación puede ser revelada por medio de notas, material explicativo o cuadros complementarios.	información, pretenden influir en la toma de una decisión o en la formación de un juicio, para conseguir un resultado o desenlace predeterminado.
Prudencia	Prudencia (conservadurismo) y neutralidad [Referencia: párrafo CC14] FC3.27 El Capítulo 3 no incluye prudencia o conservadurismo como un aspecto de la representación fiel porque su inclusión sería incongruente con la neutralidad. Algunos de quienes respondieron al documento de discusión y al proyecto de norma no estuvieron de acuerdo con esa opinión. Señalaban que el marco conceptual debería incluir el conservadurismo, la prudencia o ambos. Decían que el sesgo no debería asumirse siempre como no deseable, sobre todo en circunstancias en las que el sesgo, en su opinión, produce información que es más relevante para algunos usuarios.	2.9 Las incertidumbres que inevitablemente rodean muchos sucesos y circunstancias se reconocen mediante la revelación de información acerca de su naturaleza y extensión, así como por el ejercicio de prudencia en la preparación de los estados financieros. Prudencia es la inclusión de un cierto grado de precaución al realizar los juicios necesarios para efectuar las estimaciones requeridas bajo condiciones de incertidumbre, de forma que los activos o los ingresos no se expresen en exceso y que los pasivos o los gastos no se expresen en defecto. Sin embargo, el ejercicio de la prudencia no permite la infravaloración deliberada de activos o ingresos o la sobrevaloración deliberada de pasivos o gastos. En síntesis, la prudencia no permite el sesgo.
Equilibrio entre costo y beneficio	La restricción del costo en la información financiera útil [Referencia: párrafos FC3.47 y FC3.48, Fundamentos de las Conclusiones] CC35 El costo es una restricción dominante en la información que puede proporcionarse mediante la información financiera. La	2.13 Los beneficios derivados de la información deben exceder a los costos de suministrarla. La evaluación de beneficios y costos es, sustancialmente, un proceso de juicio. Además, los costos no son soportados

Concepto	NIIF[7] – Grupo 1	NIIF para las PYMES[8] – Grupo 2
	presentación de información financiera impone costos, y es importante que esos costos estén justificados por los beneficios de presentar esa información. Existen varios tipos de costos y beneficios a considerar. CC36 Los suministradores de información financiera consumen la mayor parte del esfuerzo que supone recopilar, procesar, verificar y diseminar información financiera, pero los usuarios son los que en última instancia cargan con esos costos en forma de rentabilidades reducidas. Los usuarios de la información financiera también incurren en los costos de analizar e interpretar la información proporcionada. Si no se proporciona la información necesaria, los usuarios incurren en costos adicionales para obtener esa información en otro lugar o para estimarla.	necesariamente por quienes disfrutan de los beneficios y con frecuencia disfrutan de los beneficios de la información una amplia gama de usuarios externos. 2.35 Los requerimientos para el reconocimiento y medición de activos, pasivos, ingresos y gastos en esta Norma están basados en los principios generales que se derivan de las NIIF completas. En ausencia de un requerimiento en esta Norma que sea aplicable específicamente a una transacción o a otro suceso o condición, el párrafo 10.4 proporciona una guía para emitir un juicio y el párrafo 10.5 establece una jerarquía a seguir por una entidad al decidir sobre la política contable apropiada en esas circunstancias. El segundo nivel de esa jerarquía requiere que una entidad busque las definiciones, criterios de reconocimiento y conceptos de medición para los activos, pasivos, ingresos y gastos, así como los principios generales establecidos en esta sección.
Información sobre juicios	122 Una entidad revelará, junto con sus políticas contables significativas u otras notas, los juicios, distintos de los que implican estimaciones (véase el párrafo 125), que ha realizado la gerencia en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad y que tienen el efecto más significativo sobre los importes reconocidos en los estados financierosE16 [Referencia: párrafos FC77 y FC78, Fundamentos de las Conclusiones]	8.6 Una entidad revelará, en el resumen de las políticas contables significativas o en otras notas, los juicios, diferentes de aquéllos que involucran estimaciones (véase el párrafo 8.7), que la gerencia haya realizado al aplicar las políticas contables de la entidad y que tengan el efecto más significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros.
Información sobre las fuentes clave de incertidumbre en la estimación	Causas de incertidumbre en las estimaciones [Referencia: párrafos FC79 a FC84, Fundamentos de las Conclusiones] 125 Una entidad revelará información sobre los supuestos realizados acerca del futuro y otras causas de incertidumbre en la estimación al final del periodo sobre el que se informa, que tengan un riesgo significativo de ocasionar ajustes significativos en el valor en libros de los activos o pasivos dentro del periodo contable siguiente. Con respecto a esos activos y pasivos, las notas incluirán detalles de: (a) su naturaleza; y (a) (b) su importe en libros al final del periodo sobre el que se informa.	8.7 Una entidad revelará en las notas información sobre los supuestos clave acerca del futuro y otras causas clave de incertidumbre en la estimación en la fecha de presentación, que tengan un riesgo significativo de ocasionar ajustes significativos en el importe en libros de los activos y pasivos dentro del ejercicio contable siguiente. Con respecto a esos activos y pasivos, las notas incluirán detalles de: (a) su naturaleza; y (b) su importe en libros al final del periodo sobre el que se informa.

Adicionalmente a lo anterior, a continuación incluimos algunos comentarios sobre sus preguntas:

1. ¿Se puede confirmar la existencia de control, control conjunto, influencia significativa o control común (previo a una transformación empresarial), cuando se identifica representantes legales o miembros de junta directiva o del máximo órgano de decisión compartidos entre entidades que tienen concentración en sus relaciones contractuales?

2. ¿Se puede confirmar la existencia de control, control conjunto, influencia significativa o control común (previo a una transformación empresarial), cuando una entidad es miembro de junta directiva o del máximo órgano de decisión de una o más entidades y que a su vez tiene sus relaciones contractuales o de acuerdo de voluntades para realizar operaciones?

La concentración en las relaciones contractuales, los representantes legales o miembros de junta directiva compartidos, o los acuerdos para realizar operaciones, son elementos que deben ser considerados para realizar los juicios que la administración debe realizar al determinar la existencia de control, control conjunto o influencia significativa. Por ello, los responsables de los estados financieros deberán realizar los juicios necesarios con fundamento en los hechos y circunstancias y en información objetiva disponible en la fecha de cierre de los estados financieros, y efectuar las revelaciones necesarias para que los usuarios de los estados financieros puedan evaluar las razones por las cuales la administración ha concluido que se ha configurado una situación de control, control conjunto o influencia significativa.

La NIIF 12 también señala las revelaciones de información que permiten a los usuarios de los estados financieros evaluar la naturaleza de sus participaciones en otras entidades y los riesgos asociados con ellas y los efectos de esas participaciones en su situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo. La NIIF para las Pymes también incorpora en las secciones 9, 14 y 15, los requerimientos de revelación para las entidades clasificadas en el Grupo 2.

En conclusión, los acuerdos contractuales entre matrices, asociados o participes, y los derechos de voto, actuales y potenciales, forman parte de los elementos que deben ser evaluados para determinar si existe control, control conjunto o influencia significativa.

3. ¿En entidades de economía solidaria, se puede concluir que existe control, control conjunto, influencia significativa o control común (previo a una transformación empresarial), cuando se presenta coincidencia de un porcentaje significativo de asociados en entidades de economía solidaria que se prestan servicios recíprocos?

La evaluación del control, control conjunto o influencia significativa dependerá de los hechos y circunstancias y de los juicios realizados por la administración respectos de las participaciones y de los servicios recíprocos que son prestados entre las entidades.

En relación con las combinaciones de negocios bajo control común la guía de aplicación de la NIIF 3 señala lo siguiente:

> ***"Combinaciones de negocios de entidades bajo control común [aplicación del párrafo 2(c)]***
>
> *B1 Esta NIIF no se aplica a combinaciones de negocios de entidades o negocios bajo control común. Una combinación de negocios entre entidades o negocios bajo control común es una combinación de negocios en la 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 ese control no es transitorio.*
>
> *B2 Deberá considerarse que un grupo de personas físicas controlan una entidad cuando, como resultado de acuerdos contractuales, tienen colectivamente el poder para dirigir sus políticas financieras y de operación, con el fin de obtener beneficios de sus actividades. Por ello, una combinación de negocios está fuera del alcance de esta NIIF cuando el mismo grupo de personas físicas tiene, como consecuencia de acuerdos contractuales, el poder colectivo de última instancia de dirigir las políticas financieras y de operación de cada una de las entidades que se combinan, de forma que obtiene beneficios de sus actividades, y dicho poder colectivo de última instancia no sea transitorio.*
>
> *B3 Una entidad puede estar controlada por una persona física, o por un grupo de personas físicas que actúen conjuntamente bajo un acuerdo contractual, y esa persona o grupo de personas pueden no estar sujetos a los requerimientos de información financiera de las NIIF. Por ello, para considerar que una combinación de negocios involucra a entidades bajo control común, no es necesario que las entidades que se combinan se incluyan dentro de los mismos estados financieros consolidados procedentes de la combinación de negocios.*
>
> *B4 La proporción de participaciones no controladoras en cada una de las entidades que se combinan, antes y después de la combinación de negocios, no es relevante para determinar si la misma involucra a entidades bajo control común. De forma similar, el hecho de que alguna de las entidades que se combinan sea una subsidiaria excluida de los estados financieros consolidados, no será relevante para determinar si la combinación involucra a entidades bajo control común."*

Tratándose de entidades mutualistas[9] (Ver **párrafos FC64 a FC77, Fundamentos de las Conclusiones), el párrafo 66 indica lo siguiente:**

> *"66 Una entidad, tal como una entidad mutualista, que no haya aplicado todavía la NIIF 3 y tenga una o más combinaciones de negocios que fueron contabilizadas utilizando el también conocido con anterioridad como método de la adquisición, aplicará las disposiciones transitorias de los párrafos B68 y B69. [Referencia: párrafos FC433 y FC434, Fundamentos de las Conclusiones]."*

[9] un tipo de entidad, distinta de las que son propiedad del inversor, que proporciona directamente a sus **propietarios**, miembros o partícipes, dividendos, costos más bajos u otros beneficios económicos. Por ejemplo, una compañía de seguros de carácter mutualista, cooperativa de crédito y una entidad cooperativa son todas ellas entidades de carácter mutualista.

De acuerdo con lo anterior, si la entidad prestadora de los servicios de salud, cumple la definición de una entidad mutualista, la existencia de un acuerdo contractual entre varias personas físicas, puede ser un indicador de que existe control conjunto entre las entidades y no control ni influencia significativa.

Por ello, cuando una matriz, asociada o participe de una entidad creada bajo los principios de la economía solidaria constituyen o invierten en una entidad mutualista (formas asociativas entre individuos o entidades, sociedades legalmente establecidas, fideicomisos o agencias gubernamentales) deben analizar lo siguiente con el objetivo de establecer la existencia o no de control[10] en la entidad participada:

Elementos	Análisis
Propósito y diseño de la entidad creada o adquirida	Normas legales respecto de la forma como se obtiene el poder de la participada. Si se trata de una sociedad anónima o limitada, el poder se podría obtener a través de la mayoría accionaria o de cuotas partes, con derechos de voto para toma de decisiones. Si se trata de una entidad del sector solidario, el poder podría obtenerse a través de la mayoría de personas en los órganos de administración que tomas decisiones, o a través de la mayoría de los partícipes que toman decisiones.
Actividades relevantes desarrolladas por parte de la entidad creada o adquirida	Se debe determinar la forma como se toman decisiones (y como se controlan) respecto de las actividades relevantes de la entidad constituida. Las actividades relevantes pueden incluir actividades de prestación o suministro de bienes y servicios, gestión de activos financieros o activos físicos, determinación de la estructura de financiación, entre otras. Muchas veces dichas actividades relevantes son controladas a través de la junta directiva, consejo de administración u órgano similar (según su estructura legal).
Capacidad de dirigir las actividades relevantes de la entidad creada o adquirida,	Varias personas físicas tiene la capacidad para dirigir las actividades relevantes si tienen la capacidad de nombrar al gerente y demás personal clave, si pueden dirigir o vetar transacciones que los benefician económicamente, si pueden nombrar la mayoría de los miembros del máximo órgano de administración en la entidad, o si una parte significativa de las operaciones de la participada involucran o están realizadas a favor de las personas físicas que la controlan.
Exposición o derecho a los rendimientos variables de la entidad creada o adquirida,	La exposición o derecho a rendimientos variables pueden ser positivos o negativos y pueden tener la forma de dividendos y participaciones, o cambios en el valor razonable de la inversión. También pueden incluir rendimientos no disponibles para terceros, tales como ahorro de costos, obtener acceso a servicios y productos de la entidad en condiciones favorables, entre otros.
Capacidad de usar el poder sobre la entidad creada o adquirida para influir en sus rendimientos variables.	Tomar decisiones y verse afectado por las mismas, es un indicador de usar esa capacidad para influenciar en sus rendimientos variables. Se debe analizar si las personas físicas prestan asesoría y reciben remuneración por ello, o si se trata realmente de participes que se ven afectados por la rentabilidad de la participada o por los servicios y suministro de productos que esta realiza.

[10] Para mayor información observar el párrafo B3 de la NIIF 10.

De acuerdo con lo anterior, cuando existe coincidencia de un porcentaje significativo de asociados en entidades de economía solidaria que se prestan servicios recíprocos, no necesariamente ello es un indicativo de la existencia de control por parte de las personas físicas, dicho análisis no puede realizarse de forma individual, sino de manera colectiva, tal como se ha indicado en expuesto el cuadro anterior. Por tanto, para determinar si existe control deberá evaluarse si se cumplen los requerimientos del marco técnico que sea aplicado por la entidad.

No obstante lo anterior, una entidad del sector solidario que aplica los marcos de información financiera de los Grupos 1 o 2, al establecer sus políticas contables estará obligada a determinar si sus participaciones en otras entidades son objeto de control, control conjunto o influencia significativa.

4. ¿Se puede concluir que existe control, control conjunto, influencia significativa o control común (previo a una transformación empresarial), en entidades que comparten gastos administrativos?

Dentro de la exposición, o derechos, a rendimientos variables de la participada, el párrafo B57 de la NIIF 10, menciona que dentro de los rendimientos hace parte lo siguiente:

> *Ejemplos de rendimientos incluyen:*
>
> *(...)*
>
> *(c) **Rendimientos que no están disponibles para otros tenedores de participaciones**. Por ejemplo, un inversor puede utilizar sus activos en combinación con los activos de la participada, **tales como combinación de funciones operativas para conseguir economías de escala, ahorro de costos,** fuentes de productos escasos, obtener acceso a conocimientos del propietario o limitando algunas operaciones o activos, para mejorar el valor de otros activos del inversor"* (la negrilla es nuestra).

Por ello, cuando se comparten gastos administrativos entre la matriz, inversor o participe, y las entidades participadas, este elemento puede ser relevante al determinar la existencia de control, control conjunto o influencia significativa; considerado individualmente, el compartir gastos administrativos formaría parte de la exposición o beneficio a los rendimientos variables que se obtiene de la entidad participada.

Sin embargo dicho análisis no es posible efectuarlo solo para un elemento, y de forma independiente de otros factores que son referidos en los marcos de información financiera. En todo caso, la administración de la entidad está obligada a revelar en los estados financieros, los principales juicios realizados respecto de la determinación del control, control conjunto o influencia significativa, de tal forma que los usuarios de los estados financieros puedan evaluar de forma adecuada la situación financiera de la entidad, su rendimiento o desempeño, la capacidad de generar flujos de efectivo y la gestión de los administradores.

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 de la 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 F.

WILMAR FRANCO FRANCO
Presidente
Consejo Técnico de la Contaduría Pública

Proyectó: Consejo Tecnico de la Contaduría Pública
Consejero Ponente: Wilmar Franco Franco
Revisó y aprobó: Luis Henry Moya Moreno, Gabriel Gaitán León, Wilmar Franco Franco, Leonardo Varon Garcia.