

Interpretación SIC-12

Consolidación - Entidades con Cometido Especial

El párrafo 11 de la NIC 1 (revisada en 1997), Presentación de Estados Financieros, exige que no se declare que unos determinados estados financieros cumplen con las Normas Internacionales de Contabilidad, a menos que respeten íntegramente las exigencias de cada Norma aplicable, así como las de cualesquiera Interpretaciones que, emitidas por el SIC, les resulten de aplicación. No se pretende que las Interpretaciones del SIC sean de aplicación en el caso de partidas no significativas.

Referencia: NIC 27, Estados financieros consolidados y separados.

Nota: El Apéndice citado en el texto de la Interpretación no se ha incluido en esta publicación.

PROBLEMA

1. Una empresa puede haber sido creada para alcanzar un objetivo concreto y perfectamente definido de antemano (por ejemplo, para llevar a cabo un arrendamiento financiero, actividades de investigación y desarrollo o la titulización de un activo financiero). Estas Empresas con Cometido Especial (ECE) pueden tener la forma jurídica de sociedades de capital o asociaciones entre empresas, consorcios o ser una figura sin forma jurídica de sociedad. Las ECE se crean, a menudo, sujetas a condiciones legales que imponen límites estrictos, y a veces permanentes, a los poderes que sus órganos de gobierno, consejeros o directivos poseen sobre las actividades de la entidad. Con frecuencia, tales condiciones establecen que la política que guía las actividades llevadas a cabo por la ECE no puede ser modificada más que, en su caso, por los creadores o patrocinadores de las mismas (es decir, operan en un régimen que se podría denominar “autopilotado”).
2. Con frecuencia, el patrocinador (o la empresa en nombre de la cual se ha creado la ECE), transfiere activos a la misma, obtiene el derecho de uso de los activos poseídos o ejecuta servicios para aquélla, mientras que otros terceros implicados en la operación (“suministradores de capital”), pueden suministrar la financiación de la ECE. La empresa que realiza transacciones con la ECE (que será normalmente su creador o patrocinador) puede controlar sustancialmente a esta entidad.
3. Las modalidades de participación en la ECE pueden, por ejemplo, ser en forma de un instrumento de deuda, de un instrumento de capital, de un derecho de participación, de una participación en los excedentes o de un arrendamiento. Algunos tipos de participación pueden dar al poseedor, simplemente, un tipo de rendimiento fijo o establecido de antemano, mientras que otros le proporcionan derechos o acceso a otros beneficios económicos futuros en las actividades de la ECE. En la mayoría de los casos, el creador o patrocinador de la ECE (o la empresa en nombre de la cual ha sido creada) retiene para sí una parte importante de la participación en los beneficios de todo tipo que puedan producir las actividades de la empresa, incluso en el caso de que posea una parte pequeña o incluso no posea capital de la ECE.
4. La NIC 27 exige la consolidación de las entidades que controla la empresa que presenta sus estados financieros. Sin embargo, la citada Norma no proporciona ninguna directriz sobre la consolidación de las ECE.
5. El problema, pues, se centra en determinar bajo qué circunstancias la empresa debe proceder a consolidar una ECE.
6. Esta Interpretación no se aplica a los planes de retribuciones post-empleo de los trabajadores de las empresas, ni tampoco a los planes de retribuciones en forma de instrumentos de capital.
7. Una transferencia de activos de la empresa principal a la ECE puede cumplir los requisitos para ser considerada como una venta realizada por aquélla. Incluso en el caso de que se calificase como venta, las reglas establecidas en la NIC 27 y en esta Interpretación, pueden suponer que la empresa debe consolidar la ECE. Esta Interpretación no contempla las circunstancias en las que se ha de aplicar el tratamiento de venta

a la operación descrita, ni tampoco sobre la eliminación de las consecuencias de tal transferencia de activos al hacer la consolidación.

ACUERDO

8. Las ECE deben ser consolidadas cuando la relación esencial entre la empresa que consolida y éstas indique que están siendo objeto de control por parte de la misma.
9. En el contexto de una ECE, el control puede surgir ya sea por la predeterminación de las actividades a llevar a cabo por la ECE (que opera en un régimen “autopilotado”), ya sea por otros medios. El párrafo 13 de la NIC 27 indica ciertas circunstancias de las cuales se deriva control, aunque la entidad posea la mitad o menos del poder de voto de la otra entidad. De forma similar, el control puede existir incluso en casos donde la entidad posea poca o ninguna participación en la ECE. La aplicación del concepto de control exige, en cada caso, la formación del oportuno juicio, considerando todos los factores relevantes.
10. Además de las situaciones descritas en el mencionado apartado (e) del párrafo 1 de la NIC 27, las siguientes circunstancias son ejemplos que pueden indicar la existencia de una relación en la que la entidad controla una ECE y, en consecuencia, debe proceder a consolidarla (en el Apéndice de esta Interpretación se proporcionan guías adicionales):
 - (a) las actividades de la ECE han sido llevadas a cabo, de forma sustancial, en nombre de la entidad que presenta sus estados financieros consolidados, y de acuerdo con sus necesidades, de forma que ésta ha obtenido beneficios u otras ventajas de las actividades de la ECE;
 - (b) la entidad que consolida tiene, de forma sustancial, los poderes de decisión necesarios para obtener la mayoría de los beneficios u otras ventajas de las actividades de la ECE o, mediante el establecimiento de un mecanismo de “autopilotaje”, ha delegado tales poderes de toma de decisiones;
 - (c) la entidad tiene, de forma sustancial, los derechos para obtener la mayoría de los beneficios y ventajas de la ECE y, por tanto, puede estar expuesta a todos los riesgos que inciden sobre las actividades de la misma; o
 - (d) la entidad retiene para sí, de forma sustancial, la mayoría de los riesgos inherentes a la propiedad, o bien los riesgos residuales, relativos a la ECE o a sus activos, con el fin de obtener los beneficios y las demás ventajas de sus actividades.
11. [Derogado]

Fecha del acuerdo: junio de 1998.

Fecha de vigencia: Esta Interpretación entrará en vigor para ejercicios que comiencen a partir del 1 de julio de 1999, si bien se aconseja su aplicación con anterioridad a esa fecha. Los cambios en las políticas contables se tratarán de acuerdo con la NIC 8.