



UNIVERSIDAD DE OVIEDO

TÍTULO

LA INCERTIDUMBRE CONTABLE: ANÁLISIS DE PROVISIONES Y CONTINGENCIAS

**MÁSTER OFICIAL “SISTEMAS DE LA INFORMACIÓN Y
ANÁLISIS CONTABLE”**

Realizado por: Andrea Marina Cueto.

Tutora: Eva Suárez Álvarez.

Julio, 2012



UNIVERSIDAD DE OVIEDO

TÍTULO

LA INCERTIDUMBRE CONTABLE: ANÁLISIS DE PROVISIONES Y CONTINGENCIAS

**MÁSTER OFICIAL “SISTEMAS DE LA INFORMACIÓN Y
ANÁLISIS CONTABLE”**

Realizado por: Andrea Marina Cueto.

Tutora: Eva Suárez Álvarez.

Julio, 2012

ÍNDICE GENERAL

	PÁGINA
INTRODUCCIÓN.....	2
CAPÍTULO I- PROVISIONES, PASIVOS Y ACTIVOS CONTINGENTES	
1.1 Conceptos Básicos.....	4-5
1.1.1 Concepto de Provisión.....	4
1.1.2 Concepto de Pasivo Contingente.....	4-5
1.1.3 Concepto de Activo Contingente.....	5
1.2 Reconocimiento de las Provisiones.....	6-7
1.3 Valoración de las Provisiones.....	8
1.4 Registro Contable de las Provisiones.....	9-11
1.5 Información a Relevar en la Memoria.....	11-12
CAPÍTULO II- ESTUDIO EMPÍRICO DE PROVISIONES Y CONTINGENCIAS EN EL SECTOR DE LA ENERGÍA E INDUSTRIA BÁSICA	
2.1 Muestra.....	13
2.2 Información Analizada.....	14
2.3 Análisis de Datos y Resultados.....	14-30
2.3.1 Provisiones.....	14-25
2.3.2 Otras Provisiones.....	26-27
2.3.4 Pasivos Contingentes, Garantías y Otros Compromisos con Terceros.....	27-30
CONCLUSIONES.....	31-33
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	34-35
ANEXO.....	36

INTRODUCCIÓN

En la actual situación económica de crisis financiera toma una mayor relevancia conceptos como riesgo e incertidumbre. Las entidades cada vez son más susceptibles ante hechos cuyo importe o vencimiento sea desconocido.

La finalidad de este trabajo es el estudio de las provisiones y contingencias desde el punto de vista de la contabilidad. Para su desarrollo, se ha dividido el trabajo en dos capítulos.

En el primero de ellos, se describirá la principal normativa relativa a provisiones y contingencias tanto a nivel nacional como internacional. Cada una de ellas define, reconoce, valora y registra como las provisiones y los pasivos contingentes se muestran en la información económico financiera que deben publicar las entidades. Este capítulo se completa con una comparación de las normas consideradas al igual que una explicación de los distintos tipos de provisiones que las entidades pueden presentar.

En el segundo capítulo se realizará un estudio descriptivo centrado en el sector de la Energía e Industria Básica. Para ello, se seleccionaron 35 empresas que cotizan en el mercado continuo español durante los ejercicios 2009 y 2010. Para el estudio se consideró la información que estas entidades publican, en relación con las provisiones y contingencias, en el Balance, la Memoria e Informes de Auditoría.

Para finalizar se muestran los resultados obtenidos y las principales conclusiones del estudio.

CAPÍTULO I. PROVISIONES, PASIVOS Y ACTIVOS CONTINGENTES

En la actualidad toda actividad empresarial gira en un entorno de incertidumbre y riesgo contable, esto origina problemas a la hora de contabilizar hechos económicos inciertos.

Para hacer frente a esta dificultad, *Flórez (2009)* plantea que: “resulta necesario establecer supuestos y efectuar estimaciones sobre algunas operaciones sujetas a incertidumbre a la fecha de cierre del ejercicio”. A tal efecto, surgen las provisiones, que se encargan de cubrir la necesidad de contabilizar operaciones inciertas en la fecha de cierre del ejercicio y que pueden afectar al patrimonio de la actividad empresarial. Lo que se pretende con las provisiones es prever unos recursos para cuando haga falta cumplir con una obligación o compromiso.

Las provisiones, contingencias y activos contingentes están regulados tanto en el ámbito internacional como en el nacional.

A nivel internacional destaca el International Accounting Standards Board (IASB). Este organismo surgió a comienzos de los años setenta¹ con la finalidad de elaborar una serie de normas contables (Normas Internacionales de Contabilidad, NIC) que pudiesen ser aplicadas en distintos países y favorecer así la armonización y comparabilidad de la información contable. Es un organismo privado independiente que aprueba actualmente las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Regula las provisiones, contingencias y activos contingentes a través de la Norma Internacional de Contabilidad número 37².

En el ámbito nacional es el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) el organismo que desarrolla y publica las principales normas contables. Es un organismo de carácter público dependiente del Ministerio de Economía y Competitividad.

¹ Como International Accounting Standards Committee (IASC).

² NIC 37, revisada a fecha 31 de diciembre de 2010.

En España el Plan General de Contabilidad (PGC)³ ha sido el instrumento básico de normalización. Regula en su Norma de Registro y Valoración nº 15, los conceptos que describe la NIC 37.

1.1. CONCEPTOS BÁSICOS

1.1.1 Concepto de Provisión

La NIC 37 define el término provisión como “un pasivo en el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento”. A tal efecto se entiende como pasivo “una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de hechos pasados, y que al vencimiento de la misma y para cancelarla, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos”.

Haciendo referencia a esta definición de provisión, caben destacar dos tipos de obligaciones: legal e implícita. En ambos casos la empresa se ve obligada a responsabilizarse de los hechos.

Se entiende por obligación legal aquella que se deriva de un contrato, de la legislación u otra causa de carácter legal. La obligación implícita, surge de las actuaciones de la propia empresa, ya sea por políticas empresariales de dominio público o un patrón de comportamiento de la empresa en el pasado. Esto quiere decir que la empresa crea una serie de expectativas válidas ante terceros ajenos a la empresa, y por lo tanto la misma se compromete a responder de los daños causados por la obligación implícita.

Por otro lado, el PGC define en su Marco Conceptual el término pasivo como “una obligación actual surgida como consecuencia de hechos pasados, para cuya extinción la empresa espera desprenderse de recursos que puedan producir beneficios o rendimientos económicos en el futuro. A estos efectos se entienden incluidas las provisiones”.

1.1.2 Concepto de Pasivo Contingente

La definición que utiliza la NIC 37 para explicar el término pasivo contingente es: “una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados y cuya existencia, ha de ser

³ BOE nº 278 de 20 de noviembre de 2007 (corrección de errores en BOE número 312 de 29 de diciembre de 2007).

confirmada sólo por que ocurran o no ocurran uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad; o una obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, que no se ha reconocido contablemente porque: no es probable que para satisfacerla se vaya a requerir una salida de recursos que incorporen beneficios económicos; o el importe de la obligación no puede ser medido con la suficiente fiabilidad”.

En conclusión, la principal diferencia entre provisiones y pasivos contingentes es que en el caso de estos últimos si la empresa no se encuentra ante una obligación actual o presente, o no es posible que se produzca una salida de recursos que incorporen beneficios económicos y a su vez tampoco se pueda estimar con fiabilidad la cuantía de dicha obligación en este caso, no es posible reconocer un pasivo y por lo tanto no se reconocerá una provisión en el balance por no cumplir los criterios de reconocimiento (*García y Haro, 2007*).

Haciendo mención al párrafo anterior, ya que los pasivos contingentes no se pueden contabilizar en el balance de situación por no cumplir los criterios de reconocimiento, excepto una probabilidad remota de salida de recursos para cancelar la obligación, hay que informar de ellos en las notas de la Memoria.

En el siguiente punto se va a definir brevemente el término activo contingente ya que viene regulado junto a las contingencias y pasivos contingentes en la NIC 37, aunque no sea objeto de estudio en este trabajo.

1.1.3 Concepto de Activo Contingente.

La NIC 37 lo define de la siguiente forma: “un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada solo por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad”.

Un caso de activo contingente sería por ejemplo una demanda que ponga la empresa contra un proveedor por daños y perjuicios. (*López, 2008*).

Los activos contingentes se reconocerán en notas (Memoria) en el caso de que exista certeza de la existencia de beneficios económicos en la empresa por la aparición de estos. En los siguientes apartados, se describe como se deben reconocer y valorar las provisiones y contingencias haciendo referencia expresa a la normativa nacional e internacional al respecto.

1.2 RECONOCIMIENTO DE LAS PROVISIONES

De acuerdo con la NIC 37, para proceder a reconocer una provisión en el balance tienen que cumplirse los siguientes casos:

- Que la empresa tenga una obligación presente (legal o implícita) a causa de un suceso ocurrido en el pasado.
- Que la empresa tenga que desprenderse de una serie de recursos para afrontar la obligación presente.
- Que se pueda estimar dicha obligación con fiabilidad para proceder a cancelarla a su vencimiento.

Para entender los requisitos anteriores, es necesario explicar lo que es una obligación presente o actual y que es un hecho o suceso pasado. Se entiende por obligación presente, un acontecimiento del pasado que origina una obligación en el presente, teniendo en cuenta por ejemplo, la opinión de expertos (abogados, contables, etc.), es decir, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible de que se pueda cuantificar la probabilidad de que exista una obligación en más de un 50%.

Por otra parte, se entiende por suceso pasado, aquel suceso que causa la aparición de una obligación presente y cuyo efecto provoca que la empresa tenga que responder de tal obligación presente.

En el caso de reconocimiento para los pasivos contingentes la NIC 37 regula que: “la entidad no debe reconocer un pasivo contingente, sino que la entidad informará en notas, acerca de la existencia de un pasivo contingente, salvo en el caso de que la posibilidad de tener una salida de recursos que incorporen beneficios económicos futuros tenga una probabilidad remota”.

El párrafo anterior viene a explicar lo contrario que para el reconocimiento de las provisiones, es decir, que si la probabilidad de que exista una obligación se estima en una probabilidad menor al 50% no se reconoce un pasivo y por lo tanto no se contabiliza en el balance, sino que se debe informar del pasivo contingente en la memoria.

Por otro lado, el PGC en su Norma de Registro y Valoración nº 15 establece que: “la empresa reconoce como provisiones los pasivos, que cumpliendo la definición y los criterios de registro o reconocimiento contable contenidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad, resulten indeterminados respecto a su importe o a la fecha en la que se cancelarán”.

En parte, la definición de reconocimiento que regula la NRV nº15 es similar a la que regula la NIC 37 coincidiendo en lo siguiente: “las provisiones pueden venir determinadas por una imposición legal, implícita o tácita; si la imposición es de carácter tácito, su nacimiento se sitúa en la expectativa válida creada por la empresa frente a terceros, de asunción de una obligación por parte de aquella”. (PGC, 2007).

Por último, en lo relativo a los pasivos contingentes la NRV nº15 explica que en la Memoria de las Cuentas Anuales se deberá informar sobre las contingencias que tenga la empresa relacionadas con obligaciones distintas a las mencionadas en el párrafo anterior.

En la figura 1 se muestran los pasos a seguir por una empresa para reconocer o una provisión o una contingencia, así como las diferencias que existen entre ambas anteriormente comentadas y que dependen fundamentalmente de la posibilidad de que exista una obligación presente o posible.

Figura 1. Reconocimiento de las provisiones y contingencias.



Fuente: García y Haro, 2007

1.3 VALORACIÓN DE LAS PROVISIONES

Las definiciones que utilizan tanto la NIC 37 como la NRV 15ª en cuanto a valoración de provisiones coinciden en que “al final del ejercicio contable las provisiones se valorarán por el valor actual de la mejor estimación posible del importe necesario para cancelar o transferir a un tercero la obligación, registrándose los ajustes que surjan por la actualización de la provisión como un gasto financiero a la vez que se vayan devengando”.

Se entiende por mejor estimación, “aquella que viene constituida por el importe, evaluado de forma racional, que la entidad tendría que pagar para cancelar la obligación al final del período sobre el que se informa, o para transferirla a un tercero en esa fecha”.

Para establecer los importes de las estimaciones, se tienen que considerar varios aspectos importantes: la opinión de expertos, la experiencia en operaciones pasadas similares o el juicio de la gerencia de la empresa.

Existen dos criterios a tener en cuenta a la hora de valorar las provisiones: el valor actual de la mejor estimación posible, si se prevé que el vencimiento sea a largo plazo, y por otra parte el importe de la mejor estimación sin realizar actualizaciones, es decir, si el efecto financiero que puedan ocasionar las provisiones, no es significativo, no se llevará a cabo ningún descuento, siempre y cuando el vencimiento sea a corto plazo.

Haciendo mención a los requisitos de reconocimiento de las provisiones, para calcular el importe estimado de las mismas, se realiza un análisis de probabilidades asociado a desenlaces probables.

Teniendo en cuenta lo que dice el párrafo anterior, surgen dos escenarios importantes que sirven de referencia para el cálculo de la valoración de las provisiones:

-Valoración de la provisión para una población importante de casos individuales, se estima ponderando todos los posibles desenlaces por sus probabilidades a través del método del valor esperado o esperanza matemática.

-Valoración de la provisión para una obligación aislada, se utiliza el método de los flujos de caja esperados, consistente en ir descontando los rendimientos futuros de caja.

1.4 REGISTRO CONTABLE DE LAS PROVISIONES.

Las cuentas en las que se registran las provisiones se incluyen en el pasivo del balance. El PGC diferencia 2 categorías:

Las provisiones a l/p que se contabilizan en las cuentas de pasivo no corriente, “Provisiones a l/p” (subgrupo 14).

Las provisiones a c/p que se contabilizan en las cuentas de pasivo corriente, “Provisiones a c/p” (cuenta 529).

A continuación se recogen las cuentas en las que se clasifican las provisiones en el Balance de Situación (*ver figura 2*).

Figura 2. Cuentas del PGC que recogen provisiones.

(14) “Provisiones a l/p”	(529) “Provisiones a c/p”
<ul style="list-style-type: none">• 140. Provisión por retribuciones a l/p al personal• 141. Provisión para impuestos• 142. Provisión para otras responsabilidades• 143. Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado• 145. Provisión para actuaciones medioambientales• 146. Provisión para reestructuraciones• 147. Provisión por transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio	<ul style="list-style-type: none">• 5290. Provisión a c/p por retribuciones a l/p al personal.• 5291. Provisión a c/p para impuestos• 5292. Provisión a c/p para otras responsabilidades• 5293. Provisión a c/p por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado• 5295. Provisión a c/p para actuaciones medioambientales• 5296. Provisión a c/p para reestructuraciones• 5297. Provisión a c/p por transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio

Provisión por retribuciones a largo plazo al personal: provisión que recoge las obligaciones posteriores al empleo del trabajador tales como pensiones o prestaciones por jubilación o retiro, así como cualquier otro tipo de prestación a largo plazo que suponga una compensación económica de carácter diferido.

Existen dos tipos de retribuciones al personal:

-Retribución por aportación definida: son las aportaciones que la empresa realiza a una entidad externa (entidad aseguradora). En este caso es la entidad aseguradora la responsable de asumir los compromisos con los empleados en el momento del vencimiento. Por ello, no se registra una provisión sino un pasivo, dado que para la empresa no existe una obligación presente sujeta a incertidumbre.

-Retribución por prestación definida: es aquella donde la empresa asume el pago de la obligación. El importe de la provisión se estima por la diferencia entre el valor actual de las retribuciones comprometidas y el valor razonable de los activos afectos a los compromisos con los que se liquidarán las obligaciones.

Provisión para impuestos: surge para hacer frente a posibles deudas que puedan producirse con la Administración Tributaria, como por ejemplo, alguna sanción impuesta por este organismo.

Provisión para otras responsabilidades: son pasivos no financieros surgidos por obligaciones de importe indeterminado; son aquellas procedentes de indemnizaciones derivadas de avales, garantías que tenga la empresa con terceros y obligaciones procedentes de litigios en curso.

Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado: obligación que surge como consecuencia de los costes estimados del retiro, desmantelamiento o rehabilitación del inmovilizado.

Provisión para actuaciones medioambientales: compromisos adquiridos por la empresa que surgen para reparar los daños ocasionados en el medioambiente.

Provisión para reestructuraciones: es el importe estimado de los costes que surgen de una reestructuración, si se cumple que: estén impuestos por la reestructuración y que no estén relacionados con las actividades que continúen en la empresa.

A tal efecto, se entiende por reestructuración, un programa de actuación planificado y controlado por la empresa que produzca un cambio en el alcance de la actividad de la empresa o en la forma de llevar la gestión de la misma.

Provisión por transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio: son aquellas obligaciones de la empresa cuyo pago se prevea realizar por un importe en efectivo que depende del valor incierto de los instrumentos de patrimonio.

Como matiz, se ha de tener en cuenta a la hora de contabilizar las provisiones que se cancelarán por el importe que se aplique con abono a cuentas de tesorería si se liquida tal obligación o cuando aparezca una diferencia positiva entre el importe de la provisión y el importe a la hora de atender la obligación a cierre del ejercicio se llevará a una cuenta de ingreso "(795). Excesos de provisiones" (*Iglesias, 2010*).

1.5 INFORMACIÓN A REVELAR EN LA MEMORIA

Para analizar la información suministrada sobre provisiones y contingencias, resulta necesario acudir a las notas de la Memoria.

En cuanto a la información a revelar en las notas respecto a las provisiones, pasivos y activos contingentes la NIC 37 establece que para las provisiones se debe informar de: el importe al principio y al final del ejercicio, las dotaciones del período incluyendo los incrementos en las provisiones existentes, los importes aplicados o cargados contra la provisión en el período, los importes que han causado baja durante el ejercicio, el incremento durante el período en el importe que surge del paso del tiempo y el efecto de los cambios en la tasa de descuento.

Además de la información anterior, se debe suministrar también por cada tipo de provisión, una descripción de su naturaleza y fecha esperada de las salidas de beneficios económicos que procedan de la misma, por otro lado se debe hablar de la incertidumbre asociada al importe y a la fecha de las salidas de los recursos, y por último informar de la aparición de reembolsos esperados.

En la normativa española la mayoría de la información sobre provisiones y contingencias se encuentra registrada en la Memoria. En concreto la nota 14ª recoge de manera explícita la información que debe suministrarse respecto a provisiones reconocidas en el Balance de Situación, contingencias excepto sea remota la salida de recursos, información sobre activos y en el caso de mediar litigios con terceros si los datos plasmados en la Memoria puedan ocasionar un perjuicio para la empresa, solo se procederá a informar de los hechos.

Para las provisiones se debe incluir un análisis del movimiento de las partidas en el ejercicio, informando del saldo inicial, dotaciones, aplicaciones, otros ajustes y el saldo final. También se debe indicar la descripción de la naturaleza de la obligación, estimaciones y cálculos para valorar el importe de la obligación, importes nacidos por la aparición de reembolsos y por último información del aumento en los saldos actualizados al tipo de descuento a causa del paso del tiempo.

En lo que respecta a las contingencias, una descripción de su naturaleza, una estimación de los efectos provocados por las mismas en los estados financieros, existencia de derechos de reembolso y explicación de los motivos por los cuáles no se puede registrar una provisión en el Balance por incumplir el criterio de valoración, explicando los motivos pertinentes.

II. ESTUDIO EMPÍRICO DE PROVISIONES Y CONTINGENCIAS EN EL SECTOR DE LA ENERGÍA E INDUSTRIA BÁSICA.

En el presente trabajo, se va a desarrollar un análisis de la información sobre provisiones y contingencias que se publican en los Estados Financieros de 35 empresas (ver anexo) que cotizan en la bolsa española y se negocian a través del SIBE⁴ para los ejercicios 2009 y 2010.

Para el análisis de las provisiones y contingencias publicadas por estas empresas, se ha recurrido a la clasificación sectorial del SIBE. En base a esta agregación sectorial y subsectorial se diferencian seis sectores básicos: Petróleo y Energía; Materiales Básicos, Industria y Construcción; Bienes de Consumo; Servicios de Consumo; Servicios Financieros e Inmobiliarias y Tecnología y Telecomunicaciones.

2.1 MUESTRA

De entre los sectores anteriormente citados, se ha seleccionado el sector de Petróleo y Energía y el sector de Materiales Básicos, Industria y Construcción, ya que la finalidad del estudio es analizar el sector de la Energía e Industria Básica.

Cabe destacar que el sector de Materiales básicos, Industria y Construcción engloba a su vez cuatro subsectores diferentes: Ingeniería y otros; Construcción; Transformación y Química y Bienes de equipo, que serán tenidos en cuenta en el estudio.

De las empresas de partida (35 empresas), se han eliminado las siguientes entidades: Azkoyen, S.A., Fersa Energías Renovables, S.A., Urbar Ingenieros, S.A., Solaría Energía y Medio Ambiente, S.A. y Tubos Reunidos, S.A ya que no contienen información relativa a provisiones y contingencias.

⁴ Sistema de Interconexión Bursátil Español (SIBE) que es una plataforma electrónica para la negociación de valores de renta variable de las cuatro bolsas española (Madrid, Barcelona, Bilbao y Valencia). La clasificación utilizada se implantó el 1 de enero de 2005.

2.2 INFORMACIÓN ANALIZADA

Los datos analizados sobre provisiones y contingencias de la muestra de empresas se han extraído de la información recogida en Balance de Situación, Memoria, y en algunos casos particulares Informes de Auditoría. Ya que como se describió en el capítulo anterior son los que recogen información sobre provisiones y contingencias aplicando la normativa contable.

El procesamiento de la información obtenida se ha llevado a cabo mediante la herramienta informática Microsoft Office Excel 2007 donde se ha elaborado cuadros con tabulaciones y se han diseñado los gráficos.

El análisis de la información que se presenta en el siguiente punto corresponde al período 2009-2010, con una explicación descriptiva y gráfica de las provisiones más relevantes en los sectores analizados.

De las provisiones explicadas en el capítulo I del presente trabajo, solo se van a analizar cinco tipos de provisiones que se reconocen en el pasivo del balance y que son las presentadas por las empresas analizadas, que son: provisión por retribución a largo plazo al personal, provisión por impuestos, provisión por otras responsabilidades, provisión por actuaciones medioambientales y provisión por reestructuración. Posteriormente, se recogerá un apartado de “Otras provisiones” que también figuran en el Balance de las empresas de la muestra.

Por último, se describirá la información sobre pasivos contingentes, garantías y otros compromisos con terceros contenida en la Memoria de las empresas de la muestra.

2.3 ANÁLISIS DE DATOS Y RESULTADOS

2.3.1 Provisiones

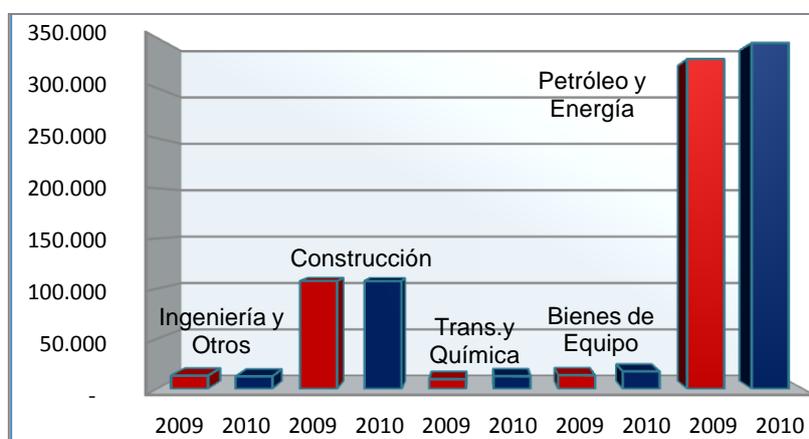
A continuación, se realizará un estudio gráfico y descriptivo de las provisiones para cada uno de los cinco subsectores analizados del sector de la Energía e Industria Básica, correspondiente al período 2009-2010.

Ya que en algunos sectores se analiza el doble de empresas que en otros, los resultados se muestran por media ponderada para cada subsector⁵.

En el gráfico 1, se analizará el promedio de provisiones totales de cada subsector.

⁵ Media ponderada: total sector entre el número de empresas de la muestra pertenecientes al subsector

Gráfico 1. PROMEDIO PROVISIONES EN EL SECTOR DE LA ENERGÍA E INDUSTRIA BÁSICA



Fuente: elaboración propia (miles de euros)

Es necesario tener en cuenta que algunos de los subsectores analizados se les aplica normativa específica. Este es el caso del Sector Eléctrico y el Sector de la Construcción, que están regulados por el Real Decreto 437/1998, de 20 de marzo donde se aprueban las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas del Sector Eléctrico y la Orden de 27 de Enero de 1993 en la cual se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Constructoras (PGCEC).

El sector del Petróleo y la Energía es el que más provisiones presenta en relación con el resto de subsectores. Esto es debido, a que en este sector se sitúan la mayoría de las empresas eléctricas a las cuales se les exige que doten mayor número de provisiones para poder hacer frente a posibles riesgos relacionados con su actividad.

La explicación de que este sector presente más provisiones tal como se muestra en el gráfico 1 puede encontrarse en la importancia de incorporar en las cuentas anuales de las empresas información de carácter medioambiental tal y como dicta la Resolución de 25 de marzo de 2002, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueban las normas para el Reconocimiento Valoración e Información de los Aspectos Medioambientales en las Cuentas Anuales.

El sector del Petróleo y Energía también se caracteriza por tener un alto número de provisiones por responsabilidades, ya sean por litigios, garantías o reclamaciones que tengan las empresas de la muestra analizada con terceros, fundamentalmente fruto de actuaciones medioambientales.

Analizando los datos del gráfico 1 se puede ver que el promedio de provisiones en los dos años estudiados para el sector del Petróleo y Energía toma valores similares. En 2010 el promedio de provisiones asciende a 345.108 miles de euros mientras que en 2009 asciende a 329.065 miles de euros, un 5% más.

El siguiente subsector que se puede observar en el gráfico con un alto número de provisiones es el de la Construcción.

El sector de la Construcción tiene algunas provisiones específicas (Indemnizaciones por fin de obra, indemnizaciones al personal, indemnizaciones para terminación de obras e indemnizaciones por pérdidas de obra), por lo que la NIC 37 establece que cuando exista un tipo específico de provisión o pasivo contingente se aplicará la NIC correspondiente. En este caso sería la Norma Internacional Contable 11 de Contratos de Construcción. Como se indicó en el apartado anterior (Información analizada), solo se estudian cinco tipos generales de provisiones, las específicas del sector de la Construcción vienen explicadas en el siguiente apartado (Otras Provisiones).

Como se describirá más adelante el sector de la Construcción recoge un alto número de provisiones por retribución a largo plazo al personal y de provisiones para cubrir responsabilidades que se derivan de la actividad normal de las empresas constructoras. En el gráfico 1, vemos tanto en el 2009 como en 2010 que el promedio de provisiones para el sector de la Construcción alcanza valores similares.

Los demás subsectores que forman el sector de la Energía e Industria Básica: Ingeniería y Otros; Transformación y Química; y Bienes de Equipo, registran un número menor de provisiones tanto en 2009 como en 2010.

El subsector de la Ingeniería y Otros se caracteriza por tener provisiones por actuaciones medioambientales situándose por detrás del sector del Petróleo y la Energía y del subsector de Transformación y Química.

El subsector de Transformación y Química, además de tener registradas provisiones por actuaciones medioambientales, tiene también registradas provisiones por impuestos y por reestructuraciones. Por último, el subsector de Bienes de Equipo, recoge un alto número de provisiones por retribuciones al personal y por otras responsabilidades⁶.

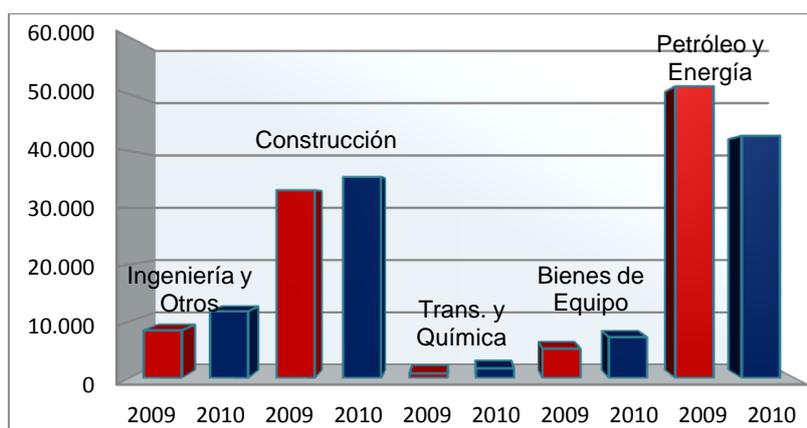
En conclusión, si observamos el gráfico 1, vemos que por lo general todos subsectores representados en este gráfico adoptan valores similares en relación al promedio de

⁶ Estos datos serán analizados gráficamente a continuación.

provisiones registradas en el Sector de la Energía e Industria Básica para el período 2009-2010.

A continuación, se van a analizar los resultados que presentan los gráficos 2 y 3 con la evolución de provisiones a corto plazo y a largo plazo por sectores tanto para el 2009 como para el 2010.

Gráfico 2. PROVISIONES CORTO PLAZO POR SECTOR



Fuente: elaboración propia (miles de euros)

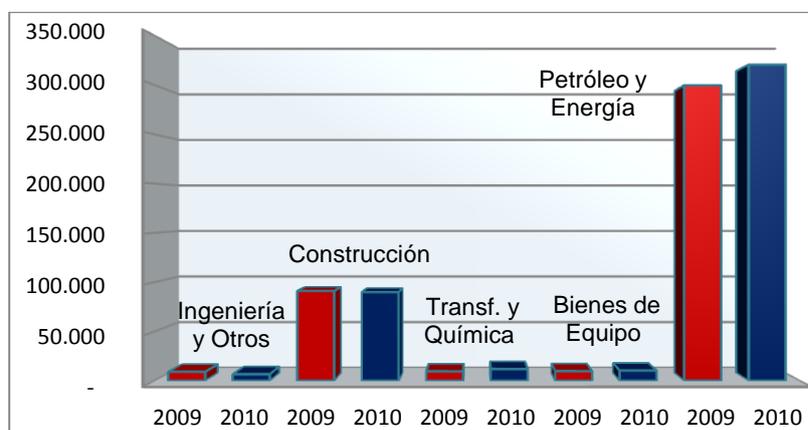
En el gráfico 2, se puede observar como el número de provisiones a corto plazo en el sector del Petróleo y la Energía supera al resto de sectores analizados en ambos años. Esto se debe a que se registraron un número importante de provisiones por responsabilidades, por actuaciones medioambientales y provisiones por reestructuraciones.

El siguiente sector de este gráfico que contiene mayor número de provisiones a corto plazo es el de la Construcción, principalmente por registro de provisiones por responsabilidades. El resto de subsectores que se pueden observar en el gráfico 2, registraron provisiones a corto plazo en menor cuantía.

A modo de resumen, si se realiza una comparación entre el 2009 y 2010 de todos los sectores y subsectores de la muestra analizada, se observa que existe una mínima diferencia en el número de provisiones registradas a corto plazo, con la salvedad del sector del Petróleo y la Energía, ya que el importe por provisiones a corto plazo registrado en 2010 ascendió a 42.684 miles de euros (51.397 miles de euros en 2009), con una tasa de variación negativa de un 17% respecto del ejercicio anterior.

Siguiendo la línea del gráfico 2, se presenta en el siguiente gráfico, la evolución de las provisiones a largo plazo para todos los sectores analizados.

Gráfico 3. PROVISIONES LARGO PLAZO POR SECTOR



Fuente: elaboración propia (miles de euros)

De forma gráfica, podemos observar en el gráfico 3, que existe un mayor número de provisiones a largo plazo en el sector del Petróleo y la Energía, ya que se recoge tanto para el 2009 como para 2010 un alto número de provisiones por retribuciones a largo plazo al personal y provisiones por responsabilidades.

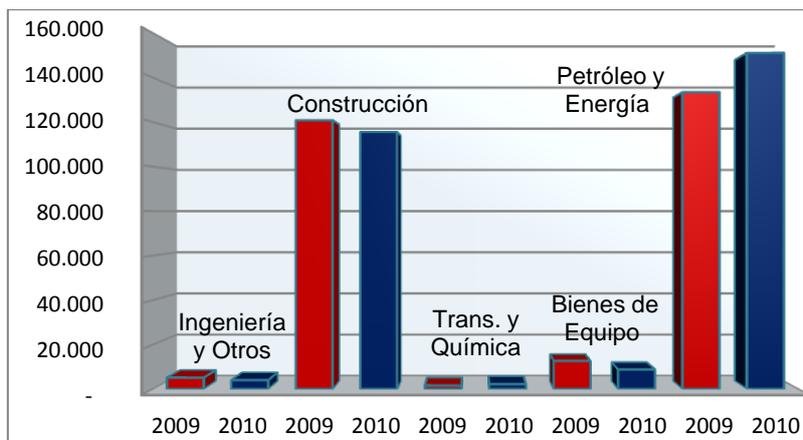
El siguiente sector más relevante en cuanto a número de provisiones a largo plazo es el de la Construcción, que recoge mayoritariamente provisiones por responsabilidades.

Los demás sectores, no presentan apenas provisiones a largo plazo para ninguno de los dos años. Si se puede aplicar alguna tendencia, vemos que del año 2009 al 2010 se observa en el gráfico 3 un crecimiento similar de las provisiones a largo plazo entre todos los sectores y subsectores.

Si comparamos el corto plazo y largo plazo en 2009 y 2010, observamos que de forma general para los sectores y subsectores analizados los importes recogidos por provisiones a corto plazo son mucho menores que los recogidos por provisiones a largo plazo, a excepción del subsector de Ingeniería y Otros donde en 2010 se recogieron provisiones a corto plazo por valor de 11.756 miles de euros, mientras que a largo plazo 6.474 miles de euros de provisiones.

Profundizando en los resultados obtenidos, se van a analizar y describir a continuación los resultados de cinco tipos generales de provisiones que han presentado las empresas de la muestra y que han sido explicadas en el primer capítulo.

Gráfico 4. PROVISIONES POR RETRIBUCIÓN AL PERSONAL



Fuente: elaboración propia (miles de euros)

Haciendo referencia a la definición de provisión por retribución a largo plazo al personal recogida en el PGC esta tiene su origen en obligaciones legales, contractuales o implícitas para recoger compromisos con el personal de la empresa. Se diferencian dos tipos de provisión por retribución a largo plazo al personal: retribuciones post-empleo de prestación definida o prestaciones por incapacidad.

El gráfico 4 muestra el promedio de provisiones por retribución al personal para cada subsector. Se puede ver que el sector del Petróleo y la Energía es donde más provisiones se aplican de esta naturaleza en comparación con el resto de subsectores, tanto a largo plazo como a corto plazo, siendo mayor el importe en 2010.

La mayoría de las provisiones por retribución al personal de las empresas analizadas de este sector en el período correspondiente a 2009-2010 son contribuciones de prestación definida a planes de pensiones, ya sea para la cobertura de jubilación, invalidez o fallecimiento. Para este tipo de cobertura, el Plan de Pensiones adoptado por cada empresa, consta del contrato de una póliza de seguros y, por lo tanto, hay que considerar que surgen activos afectos a estos Planes de Pensiones.

A modo de ejemplo podemos poner como referencia a la empresa Endesa, S.A. (ver anexo) en el año 2010, donde los trabajadores participan del Plan de Pensiones de los Empleados del Grupo Endesa, y en el cual uno de sus colectivos de Trabajadores de Ordenanza Eléctrica de la antigua Endesa está sometido a un plan de pensiones de prestación definida por jubilación, invalidez o fallecimiento.

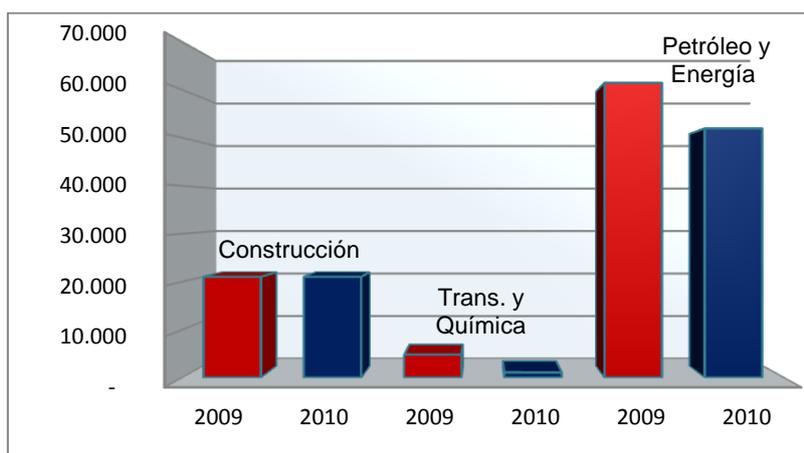
Otro ejemplo de prestación definida es el que presenta en las notas de la Memoria Iberdrola y Gas Natural, adicionalmente estas compañías registraron en 2009 y 2010 provisiones para cubrir compromisos con sus empleados, consistentes en el suministro de energía eléctrica y subsidios de gas para el personal que se encuentre en activo o en situación de pasivo como es el caso particular de Iberdrola.

El siguiente subsector que se puede observar en el gráfico 4 con un mayor número de provisiones por retribución al personal es el de la Construcción. En 2009, la cifra registrada de provisiones por retribución al personal para el sector de la Construcción supuso un incremento de un 4% respecto del 2010.

Por último se puede ver como el resto de subsectores que se muestran en el gráfico 4 tienen registradas un menor número de provisiones por este concepto, aunque cabe mencionar que las diferentes empresas que los componen (Otis, S.A., Duro Felguera, S.A., Tubacex, S.A.) recogen algunos de los compromisos de prestación definida nombrados anteriormente.

En conclusión, adoptando una tendencia común para todos los sectores y subsectores, vemos que la cuantía de provisiones por retribuciones al personal es mayor en 2009, a excepción del sector del Petróleo y la Energía y el subsector de Transformación y Química con una tasa de variación de un 13,3% y un 40,4% respectivamente, a favor de 2010.

Gráfico 5. PROVISIONES POR IMPUESTOS



Fuente: elaboración propia (miles de euros)

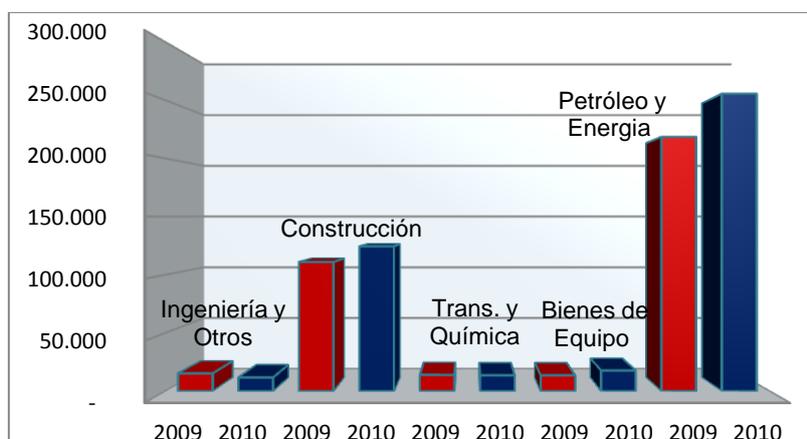
Las provisiones por impuestos recogen las deudas tributarias que tenga una sociedad frente a las Administraciones Públicas por algún tipo de reclamación fiscal.

En el gráfico 5 observamos como el sector del Petróleo y la Energía presenta mayor importe por provisiones de este tipo en el 2009, seguido del subsector de la Construcción, presentando valores similares tanto para el 2009 como para el 2010. En las notas de la Memoria de las empresas de la muestra que componen estos subsectores, viene detallado que las provisiones para impuestos se encargan de hacer frente a deudas tributarias de cuya cuantía y vencimiento son indeterminados, siendo probable que a la vez estas empresas tengan que desprenderse de recursos para liquidar tales obligaciones.

A modo de ejemplo, para el Sector del Petróleo y Energía, Montebalito, S.A. en 2009, dotó provisiones por impuestos a causa de una propuesta de liquidación en relación al Impuesto de Actos Jurídicos Documentales del 2006, como consecuencia de la ampliación de capital que se llevó a cabo en la sociedad en el mismo ejercicio. Otro subsector que también dotó provisiones por impuestos durante 2009 y 2010 ha sido el de Transformación y Química aunque en un porcentaje menor que el resto de los subsectores. Otro ejemplo de provisión por impuestos es la entidad Ercros, la cual en 2010, dotó provisiones correspondientes a reclamaciones realizadas por la Inspección de Hacienda por hechos ocurridos entre el período 1991-1998.

Los demás subsectores que forman parte del estudio no se muestran en el gráfico 5, ya que no recogen información en Balance ni en notas de la Memoria relativa a provisiones por impuestos.

Gráfico 6. PROVISIONES POR OTRAS RESPONSABILIDADES



Fuente: elaboración propia (miles de euros)

Las provisiones por otras responsabilidades, son aquellas que recogen pasivos no financieros. Existen varios tipos de provisión por otras responsabilidades, ya sean por ser procedentes de litigios en curso, indemnizaciones u obligaciones derivadas de avales u otras garantías.

En el gráfico 6, se muestra como hay un mayor número de provisiones registradas por responsabilidades en el sector del Petróleo y la Energía tanto para 2009 como para 2010, incrementándose un 17% en 2010. Como se detalló a principios de este punto (gráfico 1), este sector está sometido a una fuerte regulación y por lo tanto se le exige mayores provisiones.

La mayoría de las provisiones por responsabilidades que aparecen en las compañías del sector del Petróleo y la Energía nacen para cubrir riesgos asociados a la provisionalidad de riesgos regulatorios por las tarifas del sector eléctrico o litigios entre compañías eléctricas.

Como ejemplo, podemos poner una vez más a Endesa, S.A. La nota 10 de la Memoria de Endesa para el año 2009, nos indica que la compañía registró provisiones para cubrir responsabilidades por litigios y arbitrajes. Un caso es la reclamación que Iberdrola interpuso a Endesa el 30 de julio de 2007 por daños como consecuencia de la suspensión de la Oferta Pública de Adquisición sobre Endesa y del acuerdo entre Gas Natural e Iberdrola para repartirse los activos de Endesa.

Por otro lado, en el gráfico 6, el sector de la Construcción presenta también un número elevado de provisiones por responsabilidades. Para este sector en 2010 se registraron provisiones de este tipo por valor de 124.400 miles de euros, en el 2009 110.975 miles de euros lo que supone un incremento del 12% respecto del ejercicio anterior.

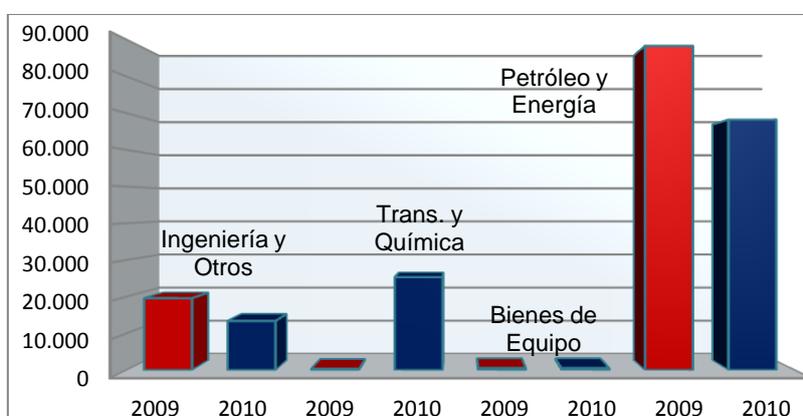
Las principales provisiones por responsabilidades de este sector se destinan a cubrir responsabilidades relacionadas con reclamaciones contractuales derivadas de la actividad del sector, ya sean por terminación de obras, que están destinadas a cubrir proyectos terminados y que a su vez se hallan en período de garantía, como para obras en curso, con la finalidad de cubrir pérdidas futuras estimadas de proyectos actualmente en curso.

El tercer subsector con mayor número de provisiones por responsabilidades es el de Bienes de Equipo, con mayores cifras para el 2010. Posteriormente le siguen el subsector de Ingeniería y Otros y el de Transformación y Química, que recogen valores similares en cuanto al registro de provisiones de esta naturaleza tanto en 2009 como en 2010.

De forma general, las provisiones por responsabilidades de los subsectores anteriormente citados recogen fundamentalmente provisiones procedentes de litigios en curso u obligaciones pendientes entre las partes vinculadas de un contrato.

A continuación se muestra el gráfico 7 de provisiones para actuaciones medioambientales. Estas provisiones tienen la finalidad de prevenir o reparar daños en el medioambiente que puedan ocasionar las empresas por la incidencia de sus actividades.

Gráfico 7. PROVISIONES PARA ACTUACIONES MEDIOAMBIENTALES



Fuente: elaboración propia (miles de euros)

En este gráfico, vemos que el subsector que representa un mayor índice de provisiones por actuaciones medioambientales es el del Petróleo y la Energía. El importe recogido de provisiones por actuaciones medioambientales para el subsector alcanzaron en 2009 88.294 miles de euros, en el 2010 presentó un valor de 68.221 miles de euros, es decir, un descenso de un 23% respecto del 2009.

Estas provisiones son de carácter más relevante para el sector del Petróleo y Energía ya que según la normativa vigente, a las empresas eléctricas se les exige que doten provisiones por este concepto para cubrir gastos relativos a la emisión de CO₂.

Como matiz, las provisiones por actuaciones medioambientales en el subsector de la Construcción no tienen cabida, ya que las obligaciones por actuaciones medioambientales se contabilizan directamente como gasto del ejercicio.

Los subsectores de Transformación y Química e Ingeniería y Otros representados también en el gráfico 7, recogen provisiones de este tipo, aunque en menor medida.

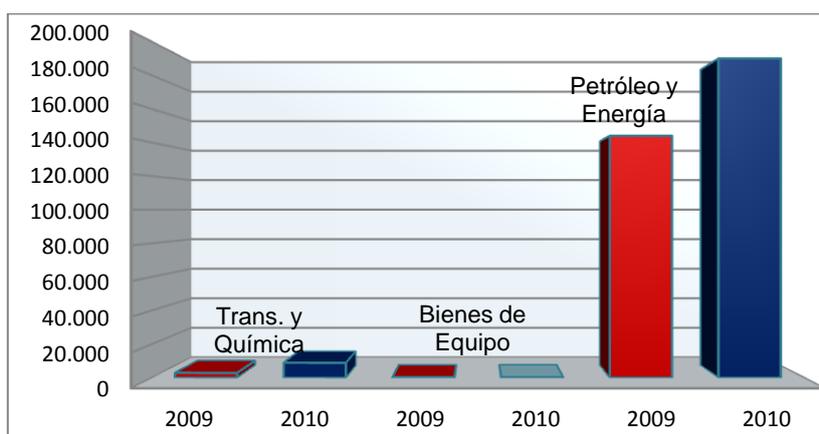
Si nos fijamos en el subsector de Transformación y Química, observamos que existe una notable diferencia entre los importes dotados por provisiones para actuaciones medioambientales en 2009 y 2010, recogiendo un importe mayor en el 2010.

Una de las empresas pertenecientes a este subsector, Ercros, S.A. dotó en 2010 provisiones a largo plazo por actuaciones medioambientales para hacer frente a la descontaminación de unos terrenos.

Por último, observando el subsector de Bienes de Equipo vemos que apenas se dotaron provisiones por actuaciones medioambientales en el período analizado 2009-2010.

A continuación se muestra el gráfico 8, donde se representan las provisiones por reestructuraciones, que son aquellas que se destinan a cubrir los costes estimados de una reestructuración.

Gráfico 8. PROVISIONES POR REESTRUCTURACIÓN



Fuente: elaboración propia (miles de euros)

En el gráfico 8, se puede ver como una vez más, el sector del Petróleo y la Energía recoge importantes cifras de provisiones por reestructuración por encima del resto de subsectores que se muestran en el gráfico, siendo mayor el importe para el 2010.

El concepto de provisión por reestructuración, recoge la obligación de cubrir los costes que aparecen por motivo de reestructuración y que no estén relacionados con las actividades que se sigan desarrollando en la empresa.

En la mayoría de los casos esta provisión hace referencia a las obligaciones generadas por expedientes de regulación de empleo. Dentro del sector del Petróleo y

la Energía, cabe nombrar como ejemplo de puesta en marcha de un plan de reestructuraciones a las sociedades Endesa e Iberdrola.

A 31 de diciembre de 2010 y 2009, Endesa tiene dotadas provisiones para planes de reducción de plantilla, que afectan tanto a empleados en activo como a prejubilados. Esta entidad presenta dos tipos de planes de reestructuración durante los ejercicios analizados que son: Expedientes de regulación de empleo y Plan voluntario de salida aprobado en 2000 y que afectan a un total de 245 trabajadores para ambos ejercicios.

Las garantías económicas que se les ofrece a los trabajadores que se sometan a dichos planes son las siguientes: para el personal acogido a la prejubilación se les indemnizó en función de su última retribución anual. Para los trabajadores acogidos al Plan voluntario del 2000 les correspondió una indemnización de 45 días de salario por año de servicio, más una cantidad adicional de una o dos anualidades en función de su edad a 31 de diciembre de 2005.

En el caso de Iberdrola ocurre un caso similar, ya que la Sociedad alcanzó en 2003 un acuerdo con sus representantes sindicales para la formalización de un expediente de regulación de empleo de adhesión voluntaria para aquellos empleados que cumplieran 58 años o más antes del 31 de diciembre de 2006. A 31 de diciembre de 2009 se encontraban acogidos al expediente de regulación de empleo 1.050 empleados de los cuales 633 empleados ya estaban acogidos a planes de reestructuración anteriores. Por lo tanto de un total de 1.959 empleados hay 900 empleados sometidos al expediente de regulación de empleo en 2009.

El siguiente subsector del gráfico 6 en dotar provisiones por reestructuración es el de Transformación y Química. Haciendo referencia al caso anterior, dentro de este subsector se registra una sociedad que presentó en 2009 un Expediente de Regulación de Empleo destinado a extinguir 32 puestos de trabajo, realizando una provisión a fecha de cierre del ejercicio 2010 para cubrir indemnizaciones por despidos acordados, los cuales se llevarán a cabo a lo largo del 2011.

Por último vemos que el subsector de Bienes de Equipo es el que menos provisiones presenta por reestructuración, alcanzando valores similares en la cuantía provisionada por este concepto tanto para 2009 y 2010. El resto de los subsectores estudiados no se presentan en el gráfico, por no registrar provisiones en Balance de esta naturaleza.

Para concluir este epígrafe, numerosas entidades presentan en el Balance una partida denominada "Otras provisiones", que se analizará a continuación.

2.3.2 OTRAS PROVISIONES

Además de las provisiones estudiadas en el punto anterior, numerosas entidades presentan en el Balance una partida denominada “Otras provisiones” que resultó muy heterogénea y de la cuál únicamente se analizará la información cualitativa. Esta partida del Balance y que viene explicada en las notas de la Memoria en la mayoría de los casos hace referencia a provisiones por Desmantelamiento, provisiones por Otras Responsabilidades, provisiones específicas del Sector de la Construcción o Provisión por Emisión de Gases de Efecto Invernadero.

A continuación se procede a diagnosticar que tipo de “Otras provisiones” figuran en cada uno de los sectores y subsectores objeto de análisis.

- **INGENIERÍA Y OTROS**

En este subsector el epígrafe “Otras provisiones” hace referencia fundamentalmente a las provisiones por Otras Responsabilidades, tal como muestran las entidades en la Memoria. Estas provisiones están destinadas básicamente a cubrir riesgos por litigios en curso, derivados principalmente de reclamaciones interpuestas por otras empresas del grupo por incumplimiento de cláusulas contractuales o para cubrir otros riesgos y gastos, como por ejemplo compromisos de pago a socios de proyectos, riesgos probables, y otros pagos a realizar en el largo y corto plazo.

- **CONSTRUCCIÓN**

En el sector de la Construcción, según la normativa vigente que viene recogida en el epígrafe anterior, existen una serie de provisiones específicas. Algunas de estas provisiones específicas se engloban en el Balance dentro de “Otras provisiones”. Son cuatro los tipos específicos de provisiones para este sector: Provisión por indemnización por fin de obra, por indemnización al personal, por indemnización para terminación de obras y por indemnización por pérdidas de obra.

Del total de provisiones nombradas anteriormente, la más relevante que se ha encontrado en las empresas estudiadas de la muestra es la provisión para terminación de obras, con la finalidad de cubrir pérdidas estimadas de obras ya terminadas.

Son importantes también en las empresas de este sector, las provisiones por desmantelamiento, que se destinan a cubrir costes por traslado o almacenamiento de materiales.

- **TRANSFORMACIÓN Y QUÍMICA**

El apartado “Otras provisiones” recoge principalmente, para el subsector de Transformación y Química, las relativas a las emisiones de Gases de Efecto Invernadero, destinadas a cubrir posibles riesgos medioambientales. Cabe nombrar también las provisiones por Otras Responsabilidades, las cuales se destinan a cubrir obligaciones derivadas de litigios.

- **BIENES DE EQUIPO**

En este subsector, forman parte del epígrafe “Otras provisiones” las provisiones relacionadas para hacer frente a Otras Responsabilidades, ya sean por litigios en curso originados por contratos o por obligaciones que tengan las empresas con alguna de sus filiales.

- **PETRÓLEO Y ENERGÍA**

Las provisiones que se registran en el sector del Petróleo y la Energía en “Otras provisiones” son fundamentalmente provisiones por Otras Responsabilidades, derivadas de reclamaciones con terceros. La mayoría de las empresas del sector también tienen dotadas provisiones por Desmantelamiento y por Emisión de Gases Efecto Invernadero.

En resumen, en el apartado analizado “Otras provisiones” en todos los sectores se incluye, como mínimo, la provisión para responsabilidades.

2.3.3 PASIVOS CONTINGENTES, GARANTÍAS Y OTROS COMPROMISOS CON TERCEROS

En este punto se lleva a cabo un análisis descriptivo de los posibles pasivos contingentes que tengan cabida en las empresas analizadas de la muestra así como de las garantías o compromisos que tienen con terceros en los años 2009 y 2010.

Como se explicó en el primer capítulo de este trabajo, los pasivos contingentes son obligaciones posibles surgidas como consecuencia o no de sucesos pasados cuya

existencia está comprometida a que ocurran o no ocurran uno o más eventos futuros independientes de la voluntad de la sociedad con una probabilidad inferior al 50%.

Los pasivos contingentes no se reconocen en las cuentas anuales, sino que se informa de ellos en las notas de la Memoria, en la medida que no sean considerados como remotos.

Habitualmente, las compañías analizadas presentan como pasivos contingentes avales prestados a terceros como garantía del cumplimiento de contratos o préstamos avalados de otras filiales del grupo y en algunos casos pasivos contingentes por reclamaciones como consecuencia de la actividad que desarrollan, normalmente por reclamaciones económicas y técnicas acaecidas por la firma de un contrato.

Por lo general, son los administradores de las sociedades analizadas los responsables de estimar a fecha de cierre del ejercicio, las garantías y los avales necesarios para el desarrollo de su actividad.

A continuación se analizará la información sobre contingencias únicamente desde un punto de vista cualitativo y se presenta desarrollada para cada sector y subsector que ha formado parte de la muestra.

En primer lugar, la mayoría de las sociedades que conforman el sector de la Ingeniería y Otros recogen en las notas de su Memoria que tienen pasivos contingentes por avales bancarios y otras garantías ligadas a la actividad del negocio, principalmente entre compañías del mismo sector.

En este sector podemos poner como ejemplo a Técnicas Reunidas, S.A. ya que acudiendo a la información recogida en las notas de su Memoria de 2009, vemos que tiene pasivos contingentes por avales bancarios y otras garantías relacionadas con el curso normal del negocio. En este caso la sociedad se ve obligada a prestar avales técnicos en relación con la ejecución de las obras que puedan ser constituidas en efectivo o por avales bancarios.

En el caso del sector de la Construcción, los pasivos contingentes que aparecen en las empresas que forman el sector surgen por la responsabilidad normal de las empresas constructoras para la terminación y ejecución de sus contratos de obra. Por otro lado, muchas empresas del sector tienen prestados avales ante terceros.

Nos podemos encontrar con distintos tipos de avales. A modo de ejemplo Fomento S.A., tiene prestados avales ante Organismos Públicos y clientes privados con la finalidad de garantizar la prestación de servicios de los contratos de saneamiento urbano.

Por otro lado, Obrascón, S.A., tiene prestados avales relacionados con contratos de ejecución de obra y avales provisionales en licitación de obras.

Además en los pasivos contingentes y garantías que se recogen en las notas de la Memoria de las empresas que forman parte del sector de la Construcción, se presenta información adicional de litigios en curso por procedimientos judiciales y reclamaciones en las que se puedan ver inmersas las empresas constructoras.

Como ejemplo, podemos poner de nuevo a Obrascón. Esta sociedad a cierre del ejercicio 2010 tiene en curso diversos litigios, uno de ellos por la liquidación del Impuesto de Sociedades y el segundo por expediente sancionador interpuesto por parte de la Comisión Nacional de la Competencia en concepto de prácticas anticompetitivas en el sector. De este último litigio, la Administración de la Sociedad consideró oportuno no registrar ninguna provisión ya que de dicho expediente no tuvo consecuencias negativas materiales para la sociedad.

Por otro lado, cabe destacar como dato relevante, que las sociedades constructoras no tienen pasivos contingentes por responsabilidades de carácter medioambiental, por lo tanto, no se incluye información específica en las notas de la Memoria, ya que como se informó en el gráfico 7 de Provisiones por actuaciones medioambientales las constructoras contabilizan el gasto directamente cuando se ocasiona.

En lo que respecta al subsector de Transformación y Química, cabe detallar que no suelen aparecer contingencias relacionadas con la protección y mejora del medioambiente. La mayoría de las empresas analizadas que conforman este subsector registraron durante 2009 y 2010 avales ante terceros para responder de los compromisos de sus filiales. En este subsector podemos poner como ejemplo a Ercros, S.A. la cual en su Memoria para 2010 recoge que tiene prestados avales ante terceros además de imposiciones a corto plazo y largo plazos pignorados en garantía de suministros energéticos y otros compromisos adquiridos.

En lo correspondiente al subsector de Bienes de Equipo para el período 2009-2010, destacan los avales y fianzas de licitación, buena ejecución o garantías de obras que son prestados en general por las entidades financieras a las empresas para que estas puedan responder de las actividades llevadas a cabo por sus filiales.

La entidad Zardoya Otis, S.A. en 2009 tiene registrados pasivos contingentes por avales bancarios y otras garantías relacionadas con el curso normal del negocio, la entidad también ha prestado avales a terceros durante el 2009.

Para finalizar, dentro del sector del Petróleo y la Energía, es importante poner de manifiesto que de forma generalizada las empresas eléctricas del estudio de la muestra en el período 2009-2010, reciben garantías para los contratos por la importación y exportación de energía eléctrica, así mismo presentan contingencias por prestación de avales bancarios otorgados a favor de terceros. A modo de ejemplo podemos poner a la entidad Enagás, S.A. y a la entidad Iberdrola S.A.

En la Memoria de Enagás, S.A. en 2010 informa de que tiene pasivos contingentes por un expediente en vía administrativa con la Cámara de Comercio de Madrid por el recurso sobre el Impuesto de Sociedades de los ejercicios 2005, 2006, 2007 y 2008. También recoge que tiene un expediente con la Agencia Estatal Tributaria por Actas de Inspección en concepto de IVA a la importación para los ejercicios 2002 y 2004. Por otro lado, Iberdrola, S.A. recoge en la Memoria de 2010, que tanto la entidad como sus filiales se ven obligadas a proporcionar garantías bancarias o corporativas relacionadas con la gestión normal de las actividades de la sociedad, así como garantías de Iberdrola, S.A. frente a terceros para cubrir riesgos por operaciones de compra y trading de energía eléctrica y gas.

CONCLUSIONES

Con el presente trabajo se han logrado los objetivos que se habían planteando al comienzo del mismo.

A continuación se destacan las principales conclusiones de la primera parte:

- Tanto la normativa contable Internacional (NIC 37) como la normativa contable Nacional (PGC), recogen los conceptos relativos a provisiones, pasivos y activos contingentes.
- La principal diferencia entre provisiones y pasivos contingentes radica en que las provisiones representan obligaciones presentes, y los pasivos contingentes pueden tratarse de obligaciones presentes o posibles pero que no cumplen el reconocimiento de pasivo establecido por la normativa vigente, por lo tanto, a diferencia de las provisiones únicamente se deberá informar de su existencia en las notas de la Memoria.
- Las normas contables consideradas coinciden en que tanto las provisiones como las contingencias se valoraran por la mejor estimación posible a fecha de cierre del ejercicio. Se consideran varios aspectos importantes a la hora de establecer el cálculo de los importes de las estimaciones: la opinión de expertos, experiencia en operaciones pasadas y el juicio de los administradores de la empresa.
- Las provisiones se registran en el Balance de Situación a través de dos categorías: provisiones a largo plazo y provisiones a corto plazo. A su vez podemos diferenciar distintos tipos: Provisión por retribución al personal, provisión para impuestos, provisión para otras responsabilidades, provisión por desmantelamiento, provisión para actuaciones medioambientales, provisión para reestructuraciones y provisión por transacción con pagos basados en instrumentos de patrimonio.
- Para el análisis de la información suministrada acerca de las provisiones y contingencias, es necesario acudir, no solo al Balance, sino también a las notas de la Memoria, donde se recoge información relevante sobre la naturaleza de las mismas, estimaciones llevadas a cabo para calcular su importe así como saldos iniciales, dotaciones, aplicaciones, ajustes y el saldo final.

En el segundo capítulo de este trabajo, se realizó un estudio de la información sobre provisiones y contingencias en el Sector de la Energía e Industria Básica. Para ello, se analizó fundamentalmente el Balance y la Memoria de 35 empresas de este sector que cotizan en el Sistema de Interconexión Bursátil Español (SIBE) durante el período 2009-2010.

Las principales conclusiones de este capítulo son las siguientes:

- Destaca claramente sobre los demás que el sector que más provisiones presenta es el del Petróleo y Energía, seguido del sector de la Construcción. Por otra parte, los demás sectores analizados han resultado poco significativos en cuanto al número de provisiones registradas.
- Al comparar el corto plazo y el largo plazo se observa que las provisiones a largo plazo, son muy superiores a las provisiones a corto plazo en la mayor parte de los sectores y subsectores analizados. Como ejemplo, el sector del Petróleo y Energía es el más destacado, a largo plazo presenta provisiones en 2010 por un valor de 299.696 miles de euros (320.717 miles de euros en 2009), mientras que a corto plazo las cifras ascienden a 42.684 miles de euros en 2010 y a 51.397 miles de euros en 2009.
- Respecto a las provisiones por retribuciones a largo plazo al personal en general son muy pocas empresas las que presentan esta provisión. Solo 14 de las 35 analizadas. El sector que más provisiones presenta de este tipo es el Petróleo y Energía seguido, del de la Construcción. En ambos sectores, tanto para 2009 como para 2010 se alcanzan cifras muy elevadas por provisiones por retribuciones al personal si lo comparamos con el resto de subsectores.
- La provisión por impuestos es la que menor peso representa en comparación con el resto de provisiones analizadas. Destacando nuevamente el sector del Petróleo y la Energía.
- En lo relativo a las provisiones por responsabilidades, están presentes en todos los sectores analizados, siendo las más relevantes en el estudio. Aunque, en cuanto a registro de provisiones se refiere, sigue destacando el sector del Petróleo y la Energía. Estas provisiones en conjunto con las provisiones por actuaciones medioambientales son las más notorias y las que alcanzan valores más altos para este sector.

- Respecto a las provisiones por actuaciones medioambientales, son relevantes en el sector del Petróleo y Energía, ya que según la normativa vigente, a las empresas eléctricas se les exige que cubran posibles riesgos relacionados con la emisión de CO₂. Por otro lado, las provisiones por actuaciones medioambientales no tienen cabida en el sector de la Construcción ya que estas se imputan directamente como gasto del ejercicio y no como provisión.
- En lo que se refiere a las provisiones por reestructuración, en la mayoría de los casos hace referencia a las obligaciones generadas por expedientes de regulación de empleo. El sector del Petróleo y Energía sigue estando a la cabeza de registro por provisiones de este tipo, alcanzando valores muy altos durante el período 2009-2010.
- Además de las provisiones estudiadas en el punto anterior, numerosas entidades presentan en el Balance una partida denominada “Otras provisiones”. Esta partida viene explicada en las notas de la Memoria, en la mayoría de los casos hace referencia principalmente a provisiones por Otras Responsabilidades, provisiones específicas del Sector de la Construcción , Provisión por Emisión de Gases de Efecto Invernadero y en menor medida a provisiones por desmantelamiento.
- Por último, en lo referente al estudio de contingencias, garantías y compromisos con terceros que se recogen las Memorias de las entidades analizadas, se observó que de forma general la mayoría de los subsectores analizados contienen pasivos contingentes por avales prestados ante terceros para responder de los compromisos de sus filiales y en otros casos por litigios en los que se puedan ver inmersos las sociedades.

En conclusión, podemos añadir que la información presentada en este trabajo refleja la incertidumbre reinante en el entorno empresarial. Además, podemos destacar que la provisión con más relevancia en todos los sectores analizados durante el período 2009-2010 es la provisión por otras responsabilidades, destinada a cubrir principalmente responsabilidades por litigios en curso en los que esté inmersa la empresa.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Comisión Nacional del Mercado de Valores, 2009. Informe anual. Madrid.

Comisión Nacional del Mercado de Valores, 2010. Informe anual. Madrid.

Flórez, R., 2009. Problemática contable de las provisiones, cambios en criterios contables, errores, estimaciones y hechos posteriores al cierre. Pecnia, Monográfico, pp.189-241.

García, M. y Haro, J., 2007. NIC 37: Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes. Partida doble, nº 184, pp. 76-90.

López, D.A., 2008. Manual de Contabilidad Financiera. Editorial Universitas, S.A.

Norma Internacional de Contabilidad 37, Web Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Disponible en <http://www.icac.meh.es/Temp/20120712143736.pdf>

Orden 27-01-1993, por la que se aprueban las normas de adaptación de Plan General de Contabilidad a las empresas constructoras. Disponible en <http://www.boe.es/boe/dias/1993/02/05/pdfs/A03375-03403.pdf>

Real Decreto 1514/2007, de 16 de Noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (BOE 20-11-2007). Disponible en <http://www.boe.es/boe/dias/2007/11/20/pdfs/C00001-00152.pdf>

Real Decreto 437/1998, de 20 de Marzo, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas del sector eléctrico. Disponible en <http://www.boe.es/boe/dias/1998/03/21/pdfs/A09559-09613.pdf>

Resolución 25 de marzo de 2002, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueban normas para el reconocimiento, valoración e información de los aspectos medioambientales en las cuentas anuales. Disponible en <http://www.boe.es/boe/dias/2002/04/04/pdfs/A12831-12834.pdf>

Santiago, I.E., 2010. Provisiones y Contingencias en el Plan General Contable. Técnica Contable, nº726, pp. 59-66.

Sistema de Interconexión Bursátil Español (2005): Clasificación sectorial. Disponible en <http://www.bolsamadrid.es/esp/empresas/clasificacion.htm>

PÁGINAS WEB CONSULTADAS

Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado: <http://www.boe.es/>

Bolsa Madrid: <http://www.bolsamadrid.es/>

Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV): <http://www.cnmv.es/>

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC): <http://www.icac.meh.es/>

International Accounting Standards Board (IASB): <http://www.nicniif.org/home/iasb/que-es-el-iasb.html>

Plan General Contable: <http://www.plangeneralcontable.com/>

Ministerio de Economía y Hacienda: <http://www.meh.es/>

ANEXO

Composición y agrupación sectorial y subsectorial de las empresas que forman la muestra perteneciente al Sector de la Energía e Industria Básica en 2009 y 2010.

SECTOR	SUBSECTOR	EMPRESAS
MATERIALES BÁSICOS , INDUSTRIA Y CONSTRUCCIÓN	Ingeniería y Otros	Abengoa, S.A. Duro Felguera, S.A. Fluidra, S.A. Inypsa Informes y Proyectos, S.A. Técnicas Reunidas, S.A. Urbar Ingenieros, S.A.
	Construcción	Acciona, S.A. ACS, Actividades de Construcción y Servicios, S.A. Ferrovial, S.A. Fomento Construcciones y Contratas, S.A. Grupo Empresarial San José, S.A. Obrascón Huarte Lain, S.A. Sacyr Vallehermoso, S.A. Uralita, S.A.
	Transformación y Química	Acerinox, S.A. Cie Automotive, S.A. Ercros, S.A. La Seda Barcelona, S.A. Lingotes Especiales, S.A. Tubacex, S.A. Tubos Reunidos, S.A.
	Bienes de Equipo	Azkoyen, S.A. Elecnor, S.A. Gamesa Corporación Tecnológica, S.A. Nicolás Correa, S.A. Zardoya Otis, S.A.
PETRÓLEO Y ENERGÍA	Petróleo y Energía	Enagás, S.A. Endesa, S.A. Fersa Energías Renovables, S.A. Montebalito, S.A. Solaría Energía y Medioambiente, S.A. Gas Natural Sdg, S.A. Repsol Ypf, S.A. Iberdrola, S.A. Red Eléctrica Corporación, S.A.