



**Universitat de les
Illes Balears**

Títol: PROVISIONES: ESTIMACIÓN Y REGISTRO CONTABLE

NOM AUTOR: DANIEL RUIZ ÁLVAREZ

Memòria del Treball de Final de Màster

Màster Universitari de Comptabilitat i Auditoria
(Especialitat/Itinerari d _____)

de la

UNIVERSITAT DE LES ILLES BALEARS

Curs Acadèmic 2018-2019

Data 02/07/2019

Signatura de l'autor

Nom Tutor del Treball Carlos Mulet Forteza

Signatura Tutor

Nom Cotutor (si escau) _____

Signatura Cotutor

Acceptat pel Director del Màster Universitari de _____

Signatura

INDICE

RESUMEN	1
ABSTRACT	1
INTRODUCCIÓN	1
Provisión: Estimación y registro contable	2
PROVISIÓN. CONCEPTO	3
CASO PRÁCTICO (IPA)	7
Cuestiones planteadas	9
Cuestión planteada A	10
Conclusiones a la cuestión planteada A	11
Cuestión planteada B	13
Conclusiones a la cuestión planteada B	29
Cuestión planteada C	29
Conclusiones del Informe de procedimientos acordados	33
CONCLUSIONES DEL ESTUDIO	34
BIBLIOGRAFÍA	35
ANEXO	36

RESUMEN

El estudio realizado trata sobre la problemática contable en relación al registro y valoración de las provisiones y cómo ésta afecta a la información financiera de una empresa.

El desarrollo del trabajo constará primero de un análisis de la normativa que hace referencia al registro y valoración de provisiones y posteriormente resolveremos un supuesto práctico real relacionado con el registro de una provisión, en el que se aplicarán los conocimientos adquiridos en el estudio realizado anteriormente.

ABSTRACT

The study carried out is about the accounting problem in relation to the registration and valuation of the provisions and how this affects the financial information of a company.

The development of the study will consist first of a analysis of the norm that makes reference to the registration and valuation of provisions and thereafter we will solve a real practical case related to the registration of a provision, in which we will apply the knowledge acquired in the study done previously.

INTRODUCCIÓN

En la contabilidad financiera, la aplicación de la normativa, en ocasiones está sujeta a la interpretación de la misma, lo que implica que diferentes interpretaciones sobre ésta pueden derivar en distintos resultados que afecten a la información presentada de la situación de patrimonial, financiera y de los resultados de una Sociedad.

Igualmente ocurre con la auditoría de las Cuentas Anuales de una sociedad. A menudo, se generan discrepancias en la interpretación de la normativa entre la empresa auditada y el auditor de cuentas, lo que en ocasiones puede llevar al auditor a emitir una opinión no favorable en su Informe de Auditoría.

Entre la multitud de operaciones contables que registran las empresas en su contabilidad, el registro y valoración de provisiones es una de las que mayor problemática genera en la elaboración y formulación de las Cuentas Anuales de una Sociedad y posteriormente en la auditoría de las mismas. Como norma general, esta problemática se deriva de un análisis erróneo de la situación o contexto que pone de manifiesto la necesidad o no de registrar una provisión, y/o de una inadecuada interpretación de la normativa aplicable.

Provisión: Estimación y registro contable

En la contabilidad financiera el registro de provisiones es un aspecto fundamental a la hora de poder representar, en un momento determinado, la información financiera de una empresa, ya que un registro inadecuado de las mismas puede llevar a realizar análisis erróneos de la situación patrimonial, financiera y de los resultados de la sociedad, que puedan afectar de forma negativa a las conclusiones a alcanzar por un usuario de dicha información y, consecuentemente, a la toma de decisiones derivada de estas conclusiones.

Las provisiones, debido a su naturaleza más incierta que el resto de las partidas que componen los estados financieros de una Sociedad, presentan a menudo dificultades tanto en su identificación, como registro y valoración, generando dudas tales como:

- ¿Cómo sabemos si estamos ante la necesidad de registrar una provisión o, por el contrario nos encontramos ante una contingencia?
- ¿En qué momento debemos registrar la provisión por una obligación?
- ¿Tenemos suficiente información para valorar el importe a provisionar?

Para aclarar estas dudas, realizaremos el siguiente estudio, cuyos objetivos son:

1) El análisis e interpretación de la normativa aplicable en España, concretamente el Plan General de Contabilidad de 2007 (en adelante PGC), así como cualquier otra normativa de forma subsidiaria que sea útil para profundizar en el estudio, en tanto no contradiga lo establecido en el PGC, con el fin de aclarar qué aspecto deben tenerse en cuenta a la hora de decidir sobre la necesidad de registrar contablemente una provisión o no y, en su caso, la forma de proceder para cuantificar la misma.

2) La resolución de un caso práctico real, en el que se aplicarán los conocimientos adquiridos en el análisis de la normativa anterior con el objeto de extraer conclusiones prácticas sobre el estudio realizado y poner de manifiesto cómo puede afectar el registro y valoración de una estimación en una transacción económica.

Concretamente, el caso práctico a resolver consiste en un informe de procedimientos acordados en el que se requiere responder a una serie de cuestiones planteadas acerca del registro contable de una provisión en las cuentas anuales de 2011 y siguientes de una sociedad, derivada de las actuaciones inspectoras iniciadas, en fecha 23 de marzo de 2012, por la Comisión Nacional de la Competencia a esta y otras sociedades, en el contexto de una operación de compra y venta de la mencionada sociedad.

Comenzaremos introduciendo y analizando el concepto de provisión, cuáles son las diferencias respecto a un pasivo contingente, y sus implicaciones en la práctica:

PROVISIÓN. CONCEPTO

El Plan General Contable (2007), en la Norma de Registro y Valoración nº 15, establece que “La empresa reconocerá 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 que se cancelarán...”

Por tanto, de acuerdo a esta definición, una provisión es un pasivo, pero con la particularidad de que no conocemos con exactitud:

- El importe que será exigible, o bien
- El momento en el que efectivamente haremos frente a tal obligación.

Esto supone que para su registro la empresa deberá realizar estimaciones sobre el importe de la obligación y el momento de su cancelación. Este es uno de los aspectos que más debate genera en el registro de una provisión, debido, principalmente, al componente subjetivo que subyace detrás de una estimación y a la fiabilidad que podemos otorgar al mismo, y el cual estudiaremos en profundidad más adelante.

Volviendo a la definición que nos propone el PGC, ésta define la provisión como un **PASIVO**, siempre y cuando ésta cumpla con la definición y criterios de reconocimiento contable del mismo. Por lo que, a efectos de poder reconocer una provisión, debemos analizar en primer lugar la definición de pasivo y ver cuáles son los criterios para su registro contable, detallados en la primera parte del PGC, el Marco Conceptual de la Contabilidad:

El punto 4. Elementos de las cuenta anuales del Marco Conceptual (PGC, 2007) define los pasivos como “obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos 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”.

Por tanto, en el momento en el que se identifique una posible obligación, para ser considerada como un pasivo debe tratarse de:

- Una obligación actual. Es decir, en el momento del registro, debe existir ciertamente esa obligación para la empresa.
- Surgida como consecuencia de sucesos pasados. Y que no dependa de acontecimientos futuros para suponer una obligación para la empresa.
- Su cancelación exigirá a la empresa desprenderse de recursos que puedan producir rendimientos económicos en el futuro.

Posteriormente, y una vez identificada una obligación como un posible pasivo, ésta debe cumplir unos requisitos para su registro en el balance, los cuales se exponen en el punto 5. Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales del Marco Conceptual (PGC, 2007) de la siguiente manera:

“Los pasivos deben reconocerse en el balance cuando sea **probable** que, a su vencimiento y para liquidar la obligación, deban entregarse o cederse recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos futuros, y siempre que se puedan valorar con **fiabilidad**...”

En este punto entran en juego dos conceptos importantes y que suscitan la mayor parte de los debates que se generan en torno al registro y estimación de una provisión: la probabilidad y la fiabilidad.

¿Y a qué se debe tal debate? Principalmente a la dificultad que en ocasiones entraña para una empresa el discernir sobre si “una obligación es probable o no” y qué implica “valorar con fiabilidad”. Para poner un poco de claridad a estas cuestiones, analizaremos qué dice al respecto la normativa:

Probabilidad. En este aspecto, el PGC no define expresamente qué podemos entender por “probable”, por lo que podríamos deducir que se trata de una cuestión que la normativa deja totalmente al criterio subjetivo de la empresa. No obstante, la Normativa Internacional de Contabilidad (aplicable de forma subsidiaria al PGC), profundiza más en este concepto en la NIC 37. Provisiones y contingencias, la cual expone que “un suceso cualquiera se considerará probable siempre que haya mayor posibilidad de que se presente que de lo contrario, es decir, que la probabilidad de que un evento pueda ocurrir sea mayor que la probabilidad de que no se presente en el futuro”.

Por tanto, según la NIC 37 (1998), podremos calificar un suceso como probable, siempre que tengamos una seguridad razonable de que la probabilidad de que ocurra es superior a la probabilidad de que no suceda.

Fiabilidad. Cuando nos encontramos con una obligación que, atendiendo a los requisitos anteriores, podemos calificar como pasivo, pero desconocemos el importe que deberemos satisfacer para cancelar la misma, surge la necesidad de realizar estimaciones sobre el mencionado importe a fin de poder registrar contablemente la provisión. Y es aquí cuando surge un debate sobre el nivel de fiabilidad que podemos atribuir a las estimaciones que realicemos y si estas cumplen o no con el requisito que establece el PGC de poder valorar con fiabilidad el importe de una obligación.

En este sentido, el PGC (2007) aclara que cuando el valor de una provisión deba estimarse “el uso de estimaciones razonables no menoscaba su fiabilidad...”.

Por otra parte, la NIC 37 (1998) va más allá y expone que la utilización de estimaciones es una parte esencial de la preparación de los estados financieros, y su existencia no perjudica de ningún modo la fiabilidad que éstos deben tener, y concretamente, subraya que esto aplica de forma especial a las provisiones,

ya que por su naturaleza son más inciertas que el resto de las partidas del balance y están fuertemente vinculadas a la realización de estimaciones para su registro contable, sin que ello implique un obstáculo para valorar con fiabilidad las mismas.

Y continuando con su exposición, afirma que “excepto en casos extremadamente excepcionales, la entidad será capaz de determinar un conjunto de desenlaces posibles de la situación incierta, y podrá por tanto realizar una estimación, para el importe de la obligación, lo suficientemente fiable como para ser utilizado en el reconocimiento de la provisión”.

Por tanto, parece que la normativa no deja lugar a dudas en cuanto al grado de fiabilidad que conlleva una estimación que deba realizar una empresa en el registro de la provisión, e incluso da por hecho que, en la gran mayoría de situaciones, la empresa dispondrá de la suficiente información como para poder realizar una estimación con un grado de fiabilidad razonablemente admisible.

Lo que nos permite concluir, que el hecho de tener que realizar una estimación no es un impedimento para poder calcular de forma fiable el importe de una obligación y, por tanto, no nos exime de registrar la correspondiente provisión.

Por tanto, una vez analizado lo expuesto en la normativa, ya podemos establecer los requisitos que se deben cumplir a la hora de registrar una provisión, y que, de forma resumida, se detallan a continuación:

PROVISIÓN	REQUISITOS SEGÚN EL PGC
01	Obligación actual derivada de hechos pasados. Cumpliendo la definición de pasivo, supone una obligación actual de pago derivada de hechos, circunstancias o transacciones ya ocurridas
02	Pasivo indeterminado. Se trata de un pasivo indeterminado en cuanto a su importe y/o fecha de cancelación
03	Probable. Debe ser probable que tenga que realizarse un desembolso para su cancelación
04	Fiable. Debe ser posible valorar/estimar con fiabilidad el importe que se desembolsará

¿Y si nos encontramos ante una obligación que no cumple alguno de los requisitos expuestos anteriormente? Entonces estaremos ante lo que se conoce como una contingencia o pasivo contingente, que el PGC (2007) apunta que será aplicable a cualquier obligación que no cumpla con la definición de provisión y que la NIC 37 (1998) de forma más detallada, enmarca dentro de dos posibles situaciones:

- a) Que se trate de una obligación posible surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia dependerá de que ocurran o no “uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la empresa” o, por el contrario,

- b) Que se trate de una obligación presente surgida a raíz de sucesos pasados, igual que una provisión, pero que no se pueda registrar contablemente por no cumplir alguno de los requisitos establecidos para el registro de la misma, es decir que:

1) no sea probable que, para satisfacerla, se requiera que la empresa tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos; o bien,

2) el importe de la obligación no puede ser valorado con la suficiente fiabilidad.

Cabe mencionar que la normativa aclara, que si bien, no se debe reconocer contablemente dicha obligación, al no cumplir con los requisitos para el registro de una provisión, esto no exime de la obligación de informar acerca de dicha obligación en los estados financieros, salvo que se dé el caso de que la probabilidad de que debamos desprendernos de recursos que incorporen beneficios económicos sea remota.

Así pues, una vez estudiada la normativa aplicable referente a la estimación y registro de provisiones y habiendo concluido sobre los requisitos para el registro y valoración de una provisión, trataremos de aplicar lo estudiado en la resolución de un caso práctico y ver cuáles son sus implicaciones en la práctica.

CASO PRÁCTICO (INFORME DE PROCEDIMIENTOS ACORDADOS)

El caso práctico objeto de estudio, y en el que se pondrán en práctica las conclusiones obtenidas relativas a la estimación y registro contable de una provisión, consiste en un encargo solicitado por la sociedad PILOT, S.L. (en adelante PILOT) para la realización de un informe de procedimientos acordados relativo a una serie de cuestiones planteadas por ésta acerca del registro contable de una provisión en las cuentas anuales de 2011 y siguientes de la sociedad ARCTIC, S.L.U. (en adelante ARCTIC), en el contexto de las actuaciones inspectoras iniciadas, en fecha 23 de marzo de 2012, por la Comisión Nacional de la Competencia a las entidades ARCTIC y RINGO S.A.U. (en adelante RINGO), a raíz de un escrito de denuncia realizado por la empresa GREY, S.A.U. (en adelante GREY).

Previamente al desarrollo de las cuestiones planteadas, y con el objeto de proporcionar una mayor claridad al contexto del caso práctico que nos ocupa, procedemos a exponer de forma cronológica los hechos acaecidos y que dan lugar a la situación objeto de estudio, así como, las manifestaciones y aclaraciones realizadas por el solicitante en relación a los mismos:

11/01/2012

La sociedad PILOT (el vendedor) transfiere el 100% de las participaciones sociales de ARCTIC a la entidad SKY&SAND, S.A. (el comprador) mediante contrato de compraventa de participaciones que se elevó a público el 9 de marzo de 2012.

Cabe mencionar que, en dicho contrato, las partes acordaron expresamente que los resultados de la sociedad ARCTIC del ejercicio cerrado a 31 de diciembre de 2011 se distribuirían al Vendedor como parte del precio de compra de la Sociedad.

27/03/2012

Entra en la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia un escrito de denuncia de la sociedad GREY contra la empresa ARCTIC y RINGO por supuestas conductas prohibidas por la Ley de Defensa de la Competencia, iniciadas en años anteriores y consistentes en acuerdos restrictivos de la competencia entre estas empresas que iban orientados a repartirse el mercado de recogida, transporte y tratamiento de residuos producidos en centros sanitarios de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares.

24/07/2012

La CNMC notifica a las partes el acuerdo de incoación de expediente sancionador en materia de conductas prohibidas (en los términos definidos en la Ley de Defensa de la Competencia) al entender que existen indicios sobre los hechos denunciados.

03/09/2012

A raíz de la referida inspección, en las cuentas anuales de ARCTIC del ejercicio 2011, elaboradas por el Comprador, figura una provisión (objeto de este informe) por la eventual sanción que pudiera derivarse de la misma por importe de 464.489,83 euros.

Cabe mencionar que esta provisión se calcula en base a los criterios establecidos en el artículo 63.1 de la LDC (2007) en el que se establece un rango de sanción que puede oscilar entre el 1% y el 10% (dependiendo si la infracción cometida se califica como leve, grave o muy grave) del volumen de negocios de la empresa infractora en el ejercicio inmediatamente anterior al de la imposición de la sanción. De esta manera, teniendo en cuenta que la facturación de ARCTIC de 2011 fue de 4,64 millones de euros, la provisión fue estimada como el 10% de la citada cifra de ventas.

18/10/2012

El Comprador y el Vendedor, alcanzan un acuerdo mediante el cual este último reconoce que el inicio de la inspección de la CNMC en ARCTIC podría resultar en un incumplimiento del Contrato por lo que en el caso de imposición de una eventual sanción la parte vendedora debería dejar indemne al Comprador, asumiendo el pago de la correspondiente sanción mediante una reducción del precio de venta final.

Esta sanción sería soportada por el Vendedor, en un primer momento, con la minoración del resultado de 2011 a recibir mediante el registro de la provisión y, posteriormente, una vez sea pública la resolución de la demanda, con el correspondiente ajuste por la diferencia entre la provisión registrada y la sanción efectivamente impuesta, si la hubiese.

04/02/2014

La Sala de Competencia del Consejo de la CNMC dictó resolución en la que se acordaba el archivo del expediente sancionador a ARCTIC. La sociedad GREY interpuso un recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional contra dicha resolución.

10/05/2014

Las sociedades ARCTIC y RINGO inician un proceso de fusión mediante la absorción de la primera por parte de la segunda.

29/06/2015

El recurso contencioso-administrativo que interpuso la sociedad GREY interpuso ante la Audiencia Nacional contra dicha resolución, dando lugar a la sentencia de 29 de junio de 2015, que estimó parcialmente sus pretensiones, ordenando que *“la Sala de Competencia dicte nueva resolución en la que tenga por acreditados los hechos probados por la Comisión de Investigación en la propuesta de resolución impugnada.”*

19/02/2018

La sentencia de la Audiencia Nacional fue recurrida en casación por la sociedad SKY&SAND, originando la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 2018, estimando parcialmente el recurso de esta empresa, declarando “*anulada la referida resolución, ordenándose a la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia que retrotraiga el procedimiento administrativo al momento anterior a la decisión de archivo y reanude la tramitación, recabando la información y practicando, en su caso, las pruebas complementarias que se consideren necesarias, y resuelva luego lo procedente de forma motivada.*”

Precisiones de interés:

Con motivo de la reanudación de la tramitación del procedimiento sancionador, la Sala de Competencia del Consejo de la CNMC Sala tuvo conocimiento de la extinción de dos de las sociedades incoadas (ARCTIC y RINGO), tras la absorción de las mismas por parte de SKY&SAND en fecha 2014.

Cuestiones planteadas

Una vez descritos los hechos ocurridos relacionados con el caso, detallaremos a continuación las cuestiones planteadas por el solicitante y que deberemos resolver en este caso práctico:

- a) Teniendo en cuenta que el pago de la eventual sanción es responsabilidad del Vendedor y así se ha asumido expresamente en virtud del acuerdo alcanzado entre las partes el 18/10/2012, ¿Está obligada aun así ARCTIC a provisionar el eventual importe de la sanción que pueda derivarse de estas actuaciones y reflejarlo en sus Cuentas Anuales de 2011?
- b) Teniendo en cuenta que la Sanción se calcula en función del volumen de negocios total de la empresa infractora en el ejercicio inmediatamente anterior al de imposición de la multa, ¿Debió ARCTIC ir ajustando el importe de la previsión en tal sentido a medida que fueron pasando los ejercicios sin una resolución firme sobre la misma? En caso afirmativo, ¿Qué consecuencias conlleva la falta de ajuste?
- c) La sociedad del grupo de la compradora RINGO, también fue objeto de inspección por parte de la CNMC, imputándosele las mismas conductas que ARCTIC y ambas fueron absorbidas por la matriz SKY&SAND. No obstante, no consta a esta parte que ni antes ni después de dicha fusión RINGO provisionara la eventual sanción. ¿Es correcta dicha actuación desde el punto de vista contable?

CUESTIÓN PLANTEADA A

Teniendo en cuenta que el pago de la eventual sanción es responsabilidad del Vendedor y así se ha asumido expresamente en virtud del acuerdo alcanzado entre las partes el 18/10/2012, ¿Está obligada aun así ARCTIC a provisionar el eventual importe de la sanción que pueda derivarse de estas actuaciones y reflejarlo en sus Cuentas Anuales de 2011?

Para responder a esta cuestión, primero analizaremos si, de acuerdo a los hechos descritos, y en base a los requisitos establecidos en nuestro estudio, nos encontramos ante una provisión a registrar contablemente o no. Para ello realizaremos el siguiente test:

Información disponible a la fecha de: Formulación de las CCAA 2011
(septiembre 2012)

- 20/07/2012. Incoación expediente sancionador. Posibles sanciones Artículo 63 y siguientes de la LDC (2007):

Requisito PGC	¿Se cumple?
01.Obligación actual	Sí. La incoación de un expediente sancionador, tanto a ABH como a las otras empresas, por la existencia de indicios sobre los hechos denunciados, implica el nacimiento de una obligación actual derivada de conductas prohibidas por la LDC desarrolladas desde ejercicios anteriores.
02.Pasivo indeterminado	Sí. Al ser un procedimiento inspector se desconoce el importe y momento exacto de la sanción.
03.Probable	Sí. El hecho de que en la propia notificación sobre la incoación del expediente sancionador se indique que existen indicios de conductas prohibidas, determina que sea probable (más que lo contrario) que se imponga una multa.
04.Fiable	Sí. Teniendo en cuenta que: <ul style="list-style-type: none">- el marco normativo contable establece expresamente que la circunstancia de que deba hacerse una estimación no menoscaba la fiabilidad de la cuantificación (de hecho, es muy habitual en la práctica contable).- el artículo 63 y siguientes de la LDC establecen el marco regulador de las posibles sanciones, con un rango porcentual de las posibles sanciones.- el volumen de negocio del ejercicio anterior es conocido. Es razonable pensar que pueden plantearse escenarios, hipótesis y probabilidades de ocurrencia que permitan realizar una estimación fiable tal y como establece la normativa aplicable.

Así pues, en base al test realizado podemos concluir que en el momento de formulación de las CCAA de 2011 se cumplían todos los requisitos para registrar una provisión.

Por otra parte, además de este “test” de comprobación, es importante mencionar que, el acuerdo alcanzado entre comprador y vendedor sobre el resarcimiento de este último al primero del importe de la sanción que pudiera imponerse a ARCTIC, por los hechos descritos objeto de este informe, no supone, en ningún caso, que ARCTIC no fuera el perceptor de la citada sanción. Es decir, el pacto entre estas partes no afectaba a ARCTIC, sino que simplemente suponía una alteración del precio final de la compraventa de esta sociedad.

CONCLUSIONES A LA CUESTIÓN PLANTEADA A

De acuerdo a lo expuesto anteriormente, podemos concluir que ARCTIC sí está obligada a provisionar el eventual importe de la sanción dado que:

1) Atendiendo a la información disponible en el momento de la formulación de las cuentas anuales de 2011, se cumplían los requisitos establecidos en el marco normativo contable aplicable.

2) El citado acuerdo de resarcimiento entre las partes (vendedor a comprador) únicamente suponía una alteración del precio final de venta, pero no exime a ARCTIC de afrontar las posibles obligaciones derivadas de la inspección.

Más allá de la cuestión planteada, y habiendo concluido que ARCTIC debía registrar en sus Cuentas Anuales de 2011 la mencionada provisión y, de hecho, así lo hizo tal y como se ha expuesto anteriormente, podría ser interesante analizar el método y la base de cálculo empleados por el Comprador para el registro de la provisión en las Cuentas Anuales de ARCTIC.

De acuerdo a lo mencionado en la descripción de los hechos el Comprador registró una provisión de 464.489,83.-euros correspondiente al 10% de la cifra de negocios de ARCTIC que figura en las Cuentas Anuales de 2011.

Este porcentaje resulta de la aplicación del “Título V. Del régimen sancionador” de la Ley de Defensa de la Competencia, normativa que aplica la CNMC para los casos que investiga, y en la que se expone una serie de sanciones aplicables en el **Artículo 63. Sanciones** que se resumen a continuación:

Artículo 63. Sanciones de la LDC (2007)		
Infracción	Situación 1 ¹	Situación 2 ²
Leve	Hasta 1% volumen de negocios ³	100.000 € a 500.000 €
Grave	Hasta 5% volumen de negocios ³	500.001 € a 10.000.000 €
Muy grave	Hasta 10% volumen de negocios ³	Más de 10.000.000 €

¹ Situación 1 - Puede determinarse el volumen de negocios del ejercicio anterior al de la imposición de la sanción.

² Situación 2 – No puede determinarse el volumen de negocios del ejercicio anterior al de la imposición de la sanción.

³ Volumen de negocios - Volumen de negocios del ejercicio anterior al de la imposición de la sanción.

Examinando las sanciones que establece la LDC parece razonable pensar, atendiendo al porcentaje utilizado por el Comprador para el cálculo, que éste en aras de la prudencia optó por provisionar el mayor importe de la sanción posible (calificación muy grave) de acuerdo a la cifra de negocios del ejercicio anterior (2011).

Si bien, cabe mencionar, que la normativa alude al principio de prudencia a la hora de realizar estimaciones y valoraciones en condiciones de incertidumbre, es preciso plantearse si el Comprador ha aplicado adecuadamente, tanto la normativa contable como la LDC, a la hora de estimar la provisión a registrar.

Para ello, vamos a profundizar sobre qué dice la normativa contable en relación a las estimaciones. Según la NIC 37 (1998), en su planteamiento sobre las provisiones, expone textualmente: “la entidad será capaz de determinar un conjunto de desenlaces posibles de la situación incierta, y podrá por tanto realizar una estimación, para el importe de la obligación, lo suficientemente fiable como para ser utilizado en el reconocimiento de la provisión”.

De esta afirmación podríamos extraer que, ante una situación de incertidumbre, una forma de poder estimar el importe a provisionar de manera fiable es plantear una serie de desenlaces (escenarios) posibles y en base a estos realizar una estimación sobre el importe a satisfacer en un futuro.

Veamos con algunos ejemplos, cómo podría variar la provisión a registrar en función de los escenarios planteados y cuál sería su efecto en el resultado y, por ende, en el beneficio obtenido por el vendedor.

Importe neto de la cifra de negocios	4.644.898,00	
Escenarios	Importe	Descripción
Pesimista (Calificación muy grave)	464.489,80	10% sobre la cifra base (INCEN) de acuerdo a la LDC.
Medio (Calificación grave)	232.244,90	5% sobre la cifra base (INCEN) de acuerdo a la LDC.
Optimista (Calificación leve)	46.448,98	1% sobre la cifra base (INCEN) de acuerdo a la LDC.

En base a lo establecido en el art. 63 de la LDC, establecemos los importes a pagar de la sanción para los diferentes escenarios.

Aplicando diferentes escenarios de probabilidades a cada uno de los escenarios, obtenemos la siguiente tabla:

	Pesimista	Medio	Optimista	Importe de la provisión
Escenarios de probabilidades	100%	0%	0%	464.489,80
	75%	25%	0%	406.428,58
	50%	25%	25%	301.918,37
	25%	50%	25%	243.857,15
	25%	75%	0%	290.306,13
	0%	100%	0%	232.244,90
	25%	25%	50%	197.408,17
	0%	25%	75%	92.897,96
	0%	0%	100%	46.448,98

Podemos observar como en función de las probabilidades asignadas a cada escenario, se pueden obtener resultados muy diversos, pudiendo haber, en este caso, una variación del valor a provisionar de hasta un 90% con respecto al valor registrado. Por tanto, se trata de un aspecto a tener muy en cuenta a la hora de estimar el valor de una provisión, dado que un mal planteamiento de los posibles escenarios de resolución podría conllevar cometer errores significativos en la valoración y registro de la provisión.

Cabe mencionar, que dado que la finalidad de este Informe no es concluir sobre la adecuación de la estimación realizada por la sociedad ARCTIC en el importe a registrar, únicamente se ha realizado este ejercicio con el fin de poner de manifiesto los múltiples resultados que pueden surgir de la estimación del valor de cancelación de una misma obligación, sin concluir sobre la idoneidad del importe registrado como provisión.

CUESTIÓN PLANTEADA B

Teniendo en cuenta que la Sanción se calcula en función del volumen de negocios total de la empresa infractora en el ejercicio inmediatamente anterior al de imposición de la multa, ¿debió ARCTIC ir ajustando el importe de la provisión en tal sentido a medida que fueron pasando los ejercicios sin una resolución firme sobre la misma? En caso afirmativo, ¿qué consecuencias conlleva la falta de ajuste?

Para responder a esta cuestión estudiaremos qué dice la normativa sobre el tratamiento contable de las provisiones, en los ejercicios posteriores al de su registro inicial. Dicha regulación viene desarrollada en la Norma de Registro y Valoración (NRV) 15.2 (PGC, 2007).

“NRV 15.2. Provisiones. Valoración

De acuerdo con la información disponible en cada momento, las provisiones se valorarán en la fecha de cierre del ejercicio, 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 conforme se vayan devengando...”.

Es decir, de acuerdo a esta norma, a la fecha de cierre de cada ejercicio, en base a la información disponible en ese momento, debe actualizarse el valor de la provisión, cuantificándolo de acuerdo a la mejor estimación posible del valor actual de cancelación de la obligación provisionada. Asimismo, también se señala que las diferencias derivadas de estas actualizaciones de valor se registrarán con cargo o abono, según proceda, al resultado financiero de la entidad. Es decir, si el valor de la provisión aumenta, se registrará un gasto financiero y, si disminuye, se contabilizará un ingreso financiero.

Por tanto, el análisis a realizar en cada ejercicio posterior al inicial, desde la óptica contable consta de dos partes y es, en base a la información disponible, el siguiente:

Cuestión 1

¿Siguen cumpliéndose los requisitos establecidos en el PGC y NIC para mantener la provisión registrada?

Cuestión 2

En caso de cumplirse tales requisitos, ¿la mejor información disponible a la fecha de cierre de cada ejercicio posterior al inicial, propicia un ajuste en el cambio del valor de la estimación inicialmente realizada?

Así pues, para comprobar si ARCTIC debería haber actualizado el importe de la provisión, procederemos a realizar el mencionado análisis en cada ejercicio posterior a 2011:

Información disponible a la fecha de:	Formulación de las CCAA 2012 (2013)
---------------------------------------	--

- 20/07/2012. Incoación expediente sancionador. Posibles sanciones Artículo 63 y siguientes de la LDC.

- 31/12/2012. No se ha interpuesto ningún acta de sanción por parte del organismo competente.

Cuestión 1

¿Siguen cumpliéndose los requisitos establecidos en el PGC y NIC para mantener la provisión registrada?

Sí. Dado que no existen circunstancias nuevas a la fecha de formulación de las CCAA de 2012 siguen siendo de aplicación los condicionantes que llevaron a concluir que debía registrarse una provisión.

Cuestión 2

¿Debe ajustarse el del valor de la estimación inicialmente realizada?

Sí. Dado que en 2012 no se ha comunicado ningún importe de sanción, es razonable esperar que la sanción (si es el caso) se imponga dentro del ejercicio siguiente (2013) y por ello, la cifra base a considerar para la estimación de la

sanción, en base al art. 63 LDC, debe ser la correspondiente al volumen de negocios de 2012 y no de 2011.

Información disponible a la fecha de:

Formulación de las CCAA 2013
(2014)

- 20/07/2012. Incoación expediente sancionador. Posibles sanciones Artículo 63 y siguientes de la LDC.

- 31/12/2013. No se ha interpuesto ningún acta de sanción por parte del organismo competente.

Cuestión 1

¿Siguen cumpliéndose los requisitos establecidos en el PGC y NIC para mantener la provisión registrada?

Sí. Dado que no existen circunstancias nuevas a la fecha de formulación de las CCAA de 2013 siguen siendo de aplicación los condicionantes que llevaron a concluir que debía registrarse una provisión.

Cuestión 2

¿Debe ajustarse el del valor de la estimación inicialmente realizada?

Sí. Dado que en 2013 no se ha comunicado ningún importe de sanción, es razonable esperar que la sanción (si es el caso) se imponga dentro del ejercicio siguiente (2014) y por ello, la cifra base a considerar para la estimación de la sanción, en base al art. 63 LDC, debe ser la correspondiente al volumen de negocios de 2013 y no de 2012.

Información disponible a la fecha de:

Formulación de las CCAA 2014
(2015)

- 20/07/2012. Incoación expediente sancionador. Posibles sanciones Artículo 63 y siguientes de la LDC.

- 04/02/2014. Archivo del expediente sancionador por parte de la CNMC y posterior recurso a esta resolución, ante la Audiencia Nacional, por parte del denunciante. A la fecha de formulación de las cuentas anuales de 2014, este recurso aún no se había resuelto.

- 31/12/2014. No se ha interpuesto ningún acta de sanción por parte del organismo competente.

Cuestión 1

¿Siguen cumpliéndose los requisitos establecidos en el PGC y NIC para mantener la provisión registrada?

Sí. Dado que, si bien existía información adicional referida al archivo del expediente sancionador por parte de la CNMC, esta resolución NO era firme y, de hecho, fue recurrida por la parte denunciante ante la Audiencia Nacional. Por prudencia, puesto que este asunto aún no estaba cerrado, parece que lo razonable sería seguir con el criterio establecido en los años anteriores y, por tanto, mantener registrada la provisión.

Cuestión 2

¿Debe ajustarse el del valor de la estimación inicialmente realizada?

Sí. Dado que en 2014 no se ha comunicado ningún importe de sanción, es razonable esperar que la sanción (si es el caso) se imponga dentro del ejercicio siguiente (2015) y por ello, la cifra base a considerar para la estimación de la sanción, en base al art. 63 LDC, debe ser la correspondiente al volumen de negocios de 2014 y no de 2013.

Adicionalmente, la aparición de una resolución no firme de la CNC podría ser interpretada como un cambio en las probabilidades de los escenarios en cuanto a la imposición de una sanción que debería ser considerado en la nueva cuantificación.

Información disponible a la fecha de:

Formulación de las CCAA 2015
(2016)

- 20/07/2012. Incoación expediente sancionador. Posibles sanciones Artículo 63 y siguientes de la LDC.

- 04/02/2014. Archivo del expediente sancionador por parte de la CNMC y posterior recurso a esta resolución, ante la Audiencia Nacional, por parte del denunciante. A la fecha de formulación de las cuentas anuales de 2014, este recurso aún no se había resuelto.

- 29/06/2015. Sentencia, no firme, de la Audiencia Nacional estimando parcialmente el recurso, frente a la resolución de la CNMC, interpuesto por la parte denunciante y posterior recurso de la parte denunciada frente al Tribunal Supremo.

- 31/12/2015. No se ha interpuesto ningún acta de sanción por parte del organismo competente.

Cuestión 1

¿Siguen cumpliéndose los requisitos establecidos en el PGC y NIC para mantener la provisión registrada?

Sí. La información adicional acerca de la sentencia, no firme, de la AN estimando parcialmente el recurso de la parte denunciante frente a la resolución de la CNMC es un hecho que corrobora que en 2014 debía mantenerse registrada la provisión y que, lógicamente, en 2015 también debe figurar en los estados financieros de la entidad.

Cuestión 2

¿Debe ajustarse el del valor de la estimación inicialmente realizada?

Sí. Dado que en 2015 no se ha comunicado ningún importe de sanción, es razonable esperar que la sanción (si es el caso) se imponga dentro del ejercicio siguiente (2016) y por ello, la cifra base a considerar para la estimación de la sanción, en base al art. 63 LDC, debe ser la correspondiente al volumen de negocios de 2015 y no de 2014.

Por otra parte, el conocimiento de la sentencia de la AN podría ser interpretada como un nuevo cambio, con respecto a la situación anterior, en las probabilidades de los escenarios en cuanto a la imposición de una sanción que debería ser considerado en la nueva cuantificación.

Información disponible a la fecha de:

Formulación de las CCAA 2016
(2017)

- 20/07/2012. Incoación expediente sancionador. Posibles sanciones Artículo 63 y siguientes de la LDC.

- 04/02/2014. Archivo del expediente sancionador por parte de la CNMC y posterior recurso a esta resolución, ante la Audiencia Nacional, por parte del denunciante. A la fecha de formulación de las cuentas anuales de 2014, este recurso aún no se había resuelto.

- 29/06/2015. Sentencia, no firme, de la Audiencia Nacional estimando parcialmente el recurso, frente a la resolución de la CNMC, interpuesto por la parte denunciante y posterior recurso de la parte denunciada frente al Tribunal Supremo.

- 31/12/2016. No se ha interpuesto ningún acta de sanción por parte del organismo competente.

Cuestión 1

¿Siguen cumpliéndose los requisitos establecidos en el PGC y NIC para mantener la provisión registrada?

Sí. Dado que no existen circunstancias nuevas a la fecha de formulación de las CCAA de 2016 siguen siendo de aplicación los condicionantes que llevaron a concluir que debía registrarse una provisión.

Cuestión 2

¿Debe ajustarse el del valor de la estimación inicialmente realizada?

Sí. Dado que en 2016 no se ha comunicado ningún importe de sanción, es razonable esperar que la sanción (si es el caso) se imponga dentro del ejercicio siguiente (2017) y por ello, la cifra base a considerar para la estimación de la sanción, en base al art. 63 LDC, debe ser la correspondiente al volumen de negocios de 2016 y no de 2015.

Información disponible a la fecha de:

Formulación de las CCAA 2017
(2018)

- 20/07/2012. Incoación expediente sancionador. Posibles sanciones Artículo 63 y siguientes de la LDC.

- 04/02/2014. Archivo del expediente sancionador por parte de la CNMC y posterior recurso a esta resolución, ante la Audiencia Nacional, por parte del denunciante. A la fecha de formulación de las cuentas anuales de 2014, este recurso aún no se había resuelto.

- 29/06/2015. Sentencia, no firme, de la Audiencia Nacional estimando parcialmente el recurso, frente a la resolución de la CNMC, interpuesto por la parte denunciante y posterior recurso de la parte denunciada frente al Tribunal Supremo.

- 31/12/2017. No se ha interpuesto ningún acta de sanción por parte del organismo competente.

Cuestión 1

¿Siguen cumpliéndose los requisitos establecidos en el PGC y NIC para mantener la provisión registrada?

Sí. Dado que no existen circunstancias nuevas a la fecha de formulación de las CCAA de 2017 siguen siendo de aplicación los condicionantes que llevaron a concluir que debía registrarse una provisión.

Cuestión 2

¿Debe ajustarse el del valor de la estimación inicialmente realizada?

Sí. Dado que en 2017 no se ha comunicado ningún importe de sanción, es razonable esperar que la sanción (si es el caso) se imponga dentro del ejercicio siguiente (2018) y por ello, la cifra base a considerar para la estimación de la sanción, en base al art. 63 LDC, debe ser la correspondiente al volumen de negocios de 2017 y no de 2016.

Información disponible a la fecha de:

Formulación de las CCAA 2018
(2019)

- 20/07/2012. Incoación expediente sancionador. Posibles sanciones Artículo 63 y siguientes de la LDC.

- 04/02/2014. Archivo del expediente sancionador por parte de la CNMC y posterior recurso a esta resolución, ante la Audiencia Nacional, por parte del denunciante. A la fecha de formulación de las cuentas anuales de 2014, este recurso aún no se había resuelto.

- 29/06/2015. Sentencia, no firme, de la Audiencia Nacional estimando parcialmente el recurso, frente a la resolución de la CNMC, interpuesto por la parte denunciante y posterior recurso de la parte denunciada frente al Tribunal Supremo.

- 31/12/2018. No se ha interpuesto ningún acta de sanción por parte del organismo competente.

Cuestión 1

¿Siguen cumpliéndose los requisitos establecidos en el PGC y NIC para mantener la provisión registrada?

Sí. Dado que no existen circunstancias nuevas a la fecha de formulación de las CCAA de 2018 siguen siendo de aplicación los condicionantes que llevaron a concluir que debía registrarse una provisión.

Cuestión 2

¿Debe ajustarse el del valor de la estimación inicialmente realizada?

Sí. Dado que en 2018 no se ha comunicado ningún importe de sanción, es razonable esperar que la sanción (si es el caso) se imponga dentro del ejercicio siguiente (2019) y por ello, la cifra base a considerar para la estimación de la sanción, en base al art. 63 LDC, debe ser la correspondiente al volumen de negocios de 2018 y no de 2017.

En la siguiente tabla se expone, a modo de resumen, la información y conclusiones extraídas en cada año analizado:

Año	Nueva Información disponible	Cuestión 1	Cuestión 2	Cifra base de cálculo
2012	- 20/07/2012. Incoación expediente sancionador. Posibles sanciones Artículo 63 y siguientes de la LDC. - 31/12/2012. No se ha interpuesto ningún acta de sanción por parte del organismo competente.	Sí. Dado que no existen circunstancias nuevas a la fecha de formulación de las CCAA de 2012 siguen siendo de aplicación los condicionantes que llevaron a concluir que debía registrarse una provisión.	Sí. Dado que en 2012 no se ha comunicado ningún importe de sanción, es razonable esperar que la sanción (si es el caso) se imponga dentro del ejercicio siguiente (2013) y por ello, la cifra base a considerar para la estimación de la sanción, en base al art. 63 LDC, debe ser la correspondiente al volumen de negocios de 2012 y no de 2011.	Cifra de negocios de 2012.
2013	- 31/12/2013. No se ha interpuesto ningún acta de sanción por parte del organismo competente.	Sí. Sin cambios respecto al ejercicio 2012.	Sí. Misma situación que en 2012 en relación a la cifra base a considerar.	Cifra de negocios de 2013.
2014	- 04/02/2014. Archivo del expediente sancionador por parte de la CNC y posterior recurso a esta resolución, ante la Audiencia Nacional, por parte del denunciante. A la fecha de formulación de las cuentas anuales de 2014, este recurso aún no se había resuelto. - 31/12/2014. No se ha interpuesto ningún acta de sanción por parte del organismo competente.	Sí. Dado que, si bien existía información adicional referida al archivo del expediente sancionador por parte de la CNC, esta resolución NO era firme y, de hecho, fue recurrida por la parte denunciante ante la Audiencia Nacional. Por prudencia, puesto que este asunto aún no estaba cerrado, parece que lo razonable sería seguir con el criterio establecido en los años anteriores y, por tanto, mantener registrada la provisión.	Sí. Misma situación que en 2013 en relación a la cifra base a considerar. Adicionalmente, la aparición de una resolución no firme de la CNC podría ser interpretada como un cambio en las probabilidades de los escenarios en cuanto a la imposición de una sanción que debería ser considerado en la nueva cuantificación.	Cifra de negocios de 2014.
2015	- 29/06/2015. Sentencia, no firme, de la Audiencia Nacional estimando parcialmente el recurso, frente a la resolución de la CNC, interpuesto por la parte denunciante y posterior recurso de la parte denunciada frente al Tribunal Supremo. - 31/12/2015. No se ha interpuesto ningún acta de sanción por parte del organismo competente.	Sí. La información adicional acerca de la sentencia, no firme, de la AN estimando parcialmente el recurso de la parte denunciante frente a la resolución de la CNC es un hecho que corrobora que en 2014 debía mantenerse registrada la provisión y que, lógicamente, en 2015 también debe figurar en los estados financieros de la entidad.	Sí. Misma situación que en 2014 en relación a la cifra base a considerar. Adicionalmente, el conocimiento de la sentencia de la AN podría ser interpretada como un cambio en las probabilidades de los escenarios en cuanto a la imposición de una sanción que debería ser considerado en la nueva cuantificación	Cifra de negocios de 2015.
2016	- 31/12/2016. No se ha interpuesto ningún acta de sanción por parte del organismo competente.	Sí. Sin cambios respecto al ejercicio 2015.	Sí. Misma situación que en 2015 en relación a la cifra base a considerar.	Cifra de negocios de 2016.
2017	- 31/12/2017. No se ha interpuesto ningún acta de sanción por parte del organismo competente.	Sí. Sin cambios respecto al ejercicio 2016.	Sí. Misma situación que en 2016 en relación a la cifra base a considerar.	Cifra de negocios de 2017.
2018	- 31/12/2015. No se ha interpuesto ningún acta de sanción por parte del organismo competente.	Sí. Sin cambios respecto al ejercicio 2017.	Sí. Misma situación que en 2017 en relación a la cifra base a considerar.	Cifra de negocios de 2018.

Una vez analizada la situación de cada año y sus posibles efectos sobre la provisión, quedaría responder la otra cuestión planteada en la pregunta B, ¿qué consecuencias conlleva la falta de ajuste de dicha provisión en base a la nueva información adquirida en cada ejercicio?

Para ello, primero vamos a ver cuáles son los efectos que tiene esta sanción y el registro de su correspondiente provisión en el proceso de venta de la sociedad ARCTIC:

De acuerdo a lo expuesto en el contrato, el precio de venta se estableció en 4.350.000 euros más el resultado que generase la Sociedad ARCTIC en las Cuentas Anuales de 2011.

Tal y como se expone en la descripción de los hechos, una vez conocido el acuerdo de incoación de expediente sancionador a ARCTIC en materia de conductas prohibidas por parte de la CNMC, el Comprador y el Vendedor, alcanzaron un acuerdo mediante el cual este último asumía el pago de la correspondiente sanción mediante una reducción del precio de venta final.

Esta sanción sería soportada por el Vendedor, en un primer momento, con la minoración del resultado de 2011 a recibir con el registro de la correspondiente provisión y, posteriormente, una vez hecha pública la resolución de la demanda, con el correspondiente ajuste por la diferencia entre la provisión registrada y la sanción efectivamente impuesta, si la hubiese.

Por tanto, el precio de venta queda estipulado de la siguiente manera:

Precio de venta:

4.350.000,00 euros

+

1.388.682,14 (Resultado 2011) – 464.489,83 (Provisión)

-

(Importe de la sanción – 464.489,83)

5.738.682,14 – Importe sanción (euros)

Por tanto, a priori, parece que la provisión registrada no afecta al precio de venta final, pues ésta se deducirá del importe que el Vendedor tendrá que satisfacer al Comprador en el momento de la imposición de la sanción (si la hubiese). Esto sería cierto si no tenemos en cuenta el valor del dinero en el tiempo, pues dicha provisión representa un adelanto del dinero a pagar de la sanción por parte del Vendedor al Comprador, y cuyo valor podría diferir de forma significativa entre el momento de su registro y el momento de la imposición de la sanción (más teniendo en cuenta que a fecha 31/12/2018, más de 6 años después del registro de la provisión, aún no se había resuelto la sentencia).

A continuación, plantearemos esta problemática numéricamente para poder cuantificar el efecto de esta circunstancia sobre el precio de venta.

Año 2013 (CCAA ejercicio 2012)

Cifra base:

3.076.206,77 euros (Volumen de negocios de ARCTIC en las CCAA de 2012).

Información a tener en cuenta en el cálculo:

Salvo por el hecho de que a fecha 31/12/2012 aún no se había interpuesto ningún acta de sanción, no existían nuevas circunstancias que propiciasen un cambio en las probabilidades de los escenarios, consideraremos el mismo escenario que el planteado por el Comprador para el cálculo del importe a provisionar.

Así pues, en base a la nueva información el importe de la provisión a registrar en las CCAA de 2012 sería el siguiente:

Cifra base	3.076.206,77
Importe actual de la provisión	307.620,68*
Importe anterior provisionado	464.489,83
Variación de valor	-156.869,15

*Ver cálculo de la provisión en el Anexo I.

Podemos observar que, atendiendo a las nuevas circunstancias, el valor de la provisión se podría ver minorado en 156.869,15 euros.

Contablemente, este cambio de valor implicaría que la Sociedad ARCTIC debería registrar, en sus CCAA de 2012, un ajuste de 156.869,15 euros en el valor contabilizado de la provisión con abono a la cuenta de resultados financieros del ejercicio.

En el contexto de la venta de ARCTIC, si las partes así lo hubiesen acordado, el Comprador debería de reembolsar al Vendedor la diferencia generada por este cambio de valor, ajustando así el importe de la Sanción que debe soportar el Vendedor a las nuevas circunstancias. En este sentido, el precio de venta que se podría haber establecido a fecha de formulación de CCAA de 2012 hubiese sido el siguiente:

Precio de venta 2012	5.274.192,31
Ajuste valor provisión	156.869,15
Precio de venta 2013	5.431.061,46

Año 2014 (CCAA ejercicio 2013)

Cifra base:

2.117.850,03 euros (Volumen de negocios de ARCTIC en las CCAA de 2013).

Información a tener en cuenta en el cálculo:

Salvo por el hecho de que a fecha 31/12/2013 aún no se había interpuesto ningún acta de sanción, no existían nuevas circunstancias que propiciasen un cambio en las probabilidades de los escenarios, por lo que consideraremos los mismos escenarios planteados anteriormente.

Así pues, en base a la nueva información el importe de la provisión a registrar en las CCAA de 2013 sería el siguiente:

Cifra base	2.117.850,03
Importe actual de la provisión	211.785,00
Importe anterior provisionado	307.620,68
Diferencia	-95.835,67

*Ver cálculo de la provisión en el Anexo I.

En este caso, con la nueva información, el valor de la provisión se podría ver minorado en 95.835,67 euros.

Contablemente, la Sociedad ARCTIC debería registrar en sus CCAA de 2013, un ajuste de 95.835,67 euros en el valor contabilizado de la provisión con abono a la cuenta de resultados financieros del ejercicio.

En el contexto de la venta de ARCTIC, igual que en el caso anterior, el Comprador debería de reembolsar al Vendedor la diferencia generada por este cambio de valor, ajustando así el importe de la Sanción que debe soportar el Vendedor a las nuevas circunstancias. En este sentido, el precio de venta que se podría haber establecido a fecha de formulación de CCAA de 2013 hubiese sido el siguiente:

Precio de venta 2013	5.431.061,46
Ajuste valor provisión	95.835,67
Precio de venta 2014	5.526.897,14

Año 2015 (CCAA ejercicio 2014)

Cifra base:

1.500.263,12 euros (Volumen de negocios de ARCTIC en las CCAA de 2014).

Información a tener en cuenta en el cálculo:

La aparición de una resolución no firme de la CNC podría ser interpretada como un cambio en las probabilidades de los escenarios en cuanto a la imposición de una sanción que debería ser considerado en la nueva cuantificación.

Esta nueva circunstancia podría incrementar las probabilidades de los escenarios más optimistas en detrimento del escenario pesimista, en el que se sustenta el Comprador para el cálculo inicial de la provisión.

Así pues, en base a la nueva información el importe de la provisión a registrar en las CCAA de 2014 sería el siguiente:

Cifra base	1.500.263,12
Importe actual de la provisión	97.517,10
Importe anterior provisionado	211.785,00
Diferencia	-114.267,90

*Provisión calculada en base a las nuevas probabilidades de los escenarios. Ver cálculo en el Anexo I.

Con esta nueva situación y el cambio de probabilidades en los escenarios, el valor de la provisión se podría ver minorado en 114.267,90 euros.

Contablemente, igual que en los ejercicios anteriores, la Sociedad ARCTIC debería registrar en sus CCAA de 2014, un ajuste de 114.267,90 euros en el valor contabilizado de la provisión con abono a la cuenta de resultados financieros del ejercicio.

En el contexto de la venta de ARCTIC, si las partes así lo hubiesen acordado, el Comprador debería de reembolsar al Vendedor la diferencia generada por este cambio de valor, ajustando así el importe de la Sanción que debe soportar el Vendedor a las nuevas circunstancias. En este sentido, el precio de venta que se podría haber establecido a fecha de formulación de CCAA de 2014 hubiese sido el siguiente:

Precio de venta 2014	5.526.897,14
Ajuste valor provisión	114.267,90
Precio de venta 2015	5.641.165,04

Año 2016 (CCAA ejercicio 2015)

Cifra base:

1.280.329,15 euros (Volumen de negocios de ARCTIC en las CCAA de 2015).

Información a tener en cuenta en el cálculo:

El conocimiento de la sentencia de la Audiencia Nacional podría sugerir un cambio en las probabilidades de los escenarios volviendo a dar mayor peso al escenario pesimista en detrimento de otros escenarios más optimistas, o incluso, volver al planteamiento inicial del Comprador de contemplar el escenario pesimista como el único probable.

Así pues, teniendo en cuenta la nueva información, el importe de la provisión a registrar en las CCAA de 2015 podría ser el siguiente:

Cifra base	1.280.329,15
Importe actual de la provisión	112.028,80
Importe anterior provisionado	97.517,10
Diferencia	14.511,70

*Provisión calculada en base a las nuevas probabilidades de los escenarios. Ver cálculo en el Anexo I.

Con esta nueva situación y el cambio de probabilidades en los escenarios, el valor de la provisión, en este caso, se incrementaría en 14.511,70 euros.

Contablemente, igual que en los ejercicios anteriores, la Sociedad ARCTIC debería registrar en sus CCAA de 2015, un ajuste de 14.511,70 euros en el valor contabilizado de la provisión, pero en este caso, con cargo a la cuenta de resultados financieros del ejercicio.

En el contexto de la venta de ARCTIC, si las partes así lo hubiesen acordado, ahora sería el Vendedor quien debería de reembolsar al Comprador la diferencia generada por este cambio de valor, ajustando así el importe de la Sanción que debe soportar el Vendedor a las nuevas circunstancias. En este sentido, el precio de venta que se podría haber establecido a fecha de formulación de CCAA de 2015 hubiese sido el siguiente:

Precio de venta 2015	5.641.165,04
Ajuste valor provisión	-14.511,70
Precio de venta 2016	5.626.653,34

Años 2017-2019 (CCAA ejercicios 2016-2018)

A efectos de sintetizar el análisis y dado que en el resto de los ejercicios no han surgido circunstancias que puedan hacer variar de forma significativa la probabilidad de los escenarios, plantearemos de forma conjunta el análisis de los ejercicios 2016 a 2018.

Cifra base:

CCAA de 2016: 748.621,35 euros

CCAA de 2017: 591.580,24 euros

CCAA de 2018: 482.360,00 euros

Información a tener en cuenta en el cálculo:

Salvo por el hecho de que a fecha de cierre de cada ejercicio aún no se había interpuesto ningún acta de sanción, no existían nuevas circunstancias que propiciasen un cambio en las probabilidades de los escenarios, por lo que consideraremos los mismos escenarios planteados en las CCAA de 2015.

Así pues, la variación vendrá dada por la nueva cifra base a utilizar en cada ejercicio. Teniendo en cuenta esto, el importe de la provisión a registrar en las CCAA de los ejercicios 2016 a 2018 podría ser el siguiente:

	CCAA 2016	CCAA 2017	CCAA 2018
Cifra base	748.621,35	591.580,24	482.360,00
Importe actual de la provisión	65.504,37	51.763,27	42.206,50
Importe anterior provisionado	112.028,80	65.504,37	51.763,27
Diferencia	-46.524,43	-13.741,10	-9.556,77

*Ver cálculo de la provisiones en el Anexo I.

Podemos observar como en función a la nueva cifra base el valor de la provisión, va disminuyendo cada ejercicio.

Como en los casos anteriores, contablemente la Sociedad ARCTIC debería registrar en las CCAA de cada ejercicio el ajuste correspondiente a las diferencias generadas, a fin de adaptar el valor contabilizado de la provisión, con abono a la cuenta de resultados financieros del ejercicio.

En el contexto de la venta de ARCTIC, si las partes así lo hubiesen acordado, el Comprador, en cada ejercicio, debería de reembolsar al Vendedor la diferencia generada por este cambio de valor, ajustando así el importe de la Sanción que debe soportar el Vendedor a las nuevas circunstancias. En este sentido, el precio de venta que se podría haber establecido a fecha de formulación de CCAA de los ejercicios 2016 a 2018 hubiese sido el siguiente:

	CCAA 2016	CCAA 2017	CCAA 2018
Precio de venta anterior	5.626.653,34	5.673.177,77	5.686.918,87
Ajuste valor provisión	46.524,43	13.741,10	9.556,77
Nuevo precio de venta	5.673.177,77	5.686.918,87	5.696.475,64

A modo de resumen, las variaciones de valor de la provisión habidas en cada ejercicio, así como su efecto en un hipotético precio de venta se detallan en la tabla siguiente:

	Variación valor provisión	Importe de la provisión		Precio de venta	
VALOR INICIAL (CCAA 2011)	0,00	464.489,83	n/a	5.274.192,31	n/a
CCAA 2012	-156.869,15	307.620,68	-33,77%	5.431.061,46	2,97%
CCAA 2013	-95.835,67	211.785,00	-31,15%	5.526.897,14	1,76%
CCAA 2014	-114.267,90	97.517,10	-53,95%	5.641.165,04	2,07%
CCAA 2015	14.511,70	112.028,80	14,88%	5.626.653,34	-0,26%
CCAA 2016	-46.524,43	65.504,37	-41,53%	5.673.177,77	0,83%
CCAA 2017	-13.741,10	51.763,27	-20,98%	5.686.918,87	0,24%
VALOR FINAL (CCAA 2018)	-9.556,77	42.206,50	-18,46%	5.696.475,64	0,17%

En la tabla anterior podemos observar que la variación final del valor de la provisión en el ejercicio 2018, motivada por las nuevas circunstancias existentes con respecto a las habidas en el registro inicial de la provisión, y en base a la estimación realizada, es de -422.283,33 euros, lo que supone una minoración del 91% del importe de la provisión inicialmente registrado y, consecuentemente, un incremento del 8% sobre el precio de venta inicialmente pactado.

Estos resultados nos permiten observar la importancia de la información de la que disponemos a la hora de registrar una provisión y como, en función de ésta, el importe a registrar puede variar de forma significativa. Por tanto, es crucial analizar periódicamente la información disponible a fin de ajustar lo máximo posible la provisión registrada a la realidad del momento, dado que los cambios

en ésta pueden afectar de manera significativa, no sólo a la información presentada en las Cuentas Anuales de la Sociedad y, por tanto, a la imagen fiel de la misma sino también, como sucede en el caso que nos ocupa, a las relaciones comerciales y/o financieras que la Sociedad.

No obstante, hasta hora únicamente hemos analizado qué efectos tendrían estas circunstancias sobre un hipotético precio de venta actual (año 2019) y, bajo la hipótesis de la actualización del mismo en base al ajuste de la provisión contabilizada, todo ello sin tener en cuenta el pago de la sanción real, que el Vendedor deberá compensar al Comprador.

A priori, parece que la compensación que el Vendedor debe efectuar al Comprador sobre el pago final de la sanción podría anular cualquier efecto que pudiese tener el importe registrado de la provisión y la falta de los correspondientes ajustes en cada ejercicio. Pero como veremos a continuación, esto no es del todo cierto. Para ello analizaremos el efecto de la provisión registrada, sus ajustes y el pago de la sanción teniendo en cuenta el efecto financiero (valor del dinero en el tiempo), actualizando todos los valores al momento de la venta de la Sociedad ARCTIC.

Cabe mencionar que, dado que en la actualidad se desconoce el importe de la sanción a pagar finalmente ni cuando se tendrá que hacer efectivo dicho pago, asumiremos las siguientes hipótesis:

- La sanción a pagar será igual a la provisión registrada inicialmente. Esto nos proporcionará un análisis enfocado exclusivamente en el efecto de la no actualización de la provisión en cada ejercicio.
- La sanción se hará efectiva en el ejercicio siguiente al último ejercicio del que se dispone de información (2018).

Una vez realizadas estas precisiones veamos cuál podría ser el efecto financiero de la falta de ajustes en el valor de la provisión comparando el precio de venta actualizado de ambos escenarios:

AÑO	ESCENARIO A			ESCENARIO B		
	Cobros	Pagos	Total	Cobros	Pagos	Total
2012	5.274.192,31	0,00	5.274.192,31	5.274.192,31	0,00	5.274.192,31
2013	0,00	0,00	0,00	156.869,15	0,00	156.869,15
2014	0,00	0,00	0,00	95.835,67	0,00	95.835,67
2015	0,00	0,00	0,00	114.267,90	0,00	114.267,90
2016	0,00	0,00	0,00	0,00	-14.511,70	-14.511,70
2017	0,00	0,00	0,00	46.524,43	0,00	46.524,43
2018	0,00	0,00	0,00	13.741,10	0,00	13.741,10
2019	0,00	0,00	0,00	9.556,77	0,00	9.556,77
2020	464.489,83	-464.489,83	0,00	42.206,50	-464.489,83	-422.283,33
Precio de venta actualizado			5.274.192,31 €	Valor actual de los flujos		5.416.493,50 €
				Efecto financiero		142.301,19 €

Como podemos observar en el cuadro anterior, en base a la estimación realizada, el efecto financiero de los ajustes realizados sobre el precio de venta puede llegar a ser significativo.

CONCLUSIONES A LA CUESTIÓN PLANTEADA B

De acuerdo a lo expuesto anteriormente, podemos concluir que:

1) ARCTIC debería haber ajustado de forma periódica el importe registrado de la provisión de acuerdo a la información existente en cada momento.

2) La falta de ajuste del valor de la provisión cada año y del correspondiente reembolso o desembolso, de las variaciones habidas, podría tener un efecto financiero, de acuerdo a la estimación realizada, de 142 mil euros sobre el precio de venta, lo que supondría un 2,70% de incremento sobre el precio de venta inicial (minorado por la provisión registrada en el momento de la operación).

*Cabe tener en cuenta que dicha estimación se ha realizado a modo de ejemplo atendiendo a la información disponible y no implica que no puedan realizarse otras estimaciones igualmente válidas.

CUESTIÓN PLANTEADA C

La sociedad RINGO, perteneciente al grupo de la compradora, también fue objeto de inspección por parte de la CNMC, imputándosele las mismas conductas que ARCTIC y ambas fueron absorbidas por la matriz SKY&SAND. No obstante, no consta que ni antes ni después de dicha fusión RINGO provisionara la eventual sanción. ¿Es correcta dicha actuación desde el punto de vista contable? Además, la sociedad SKY&SAND es una Sociedad sujeta a someter sus Cuentas Anuales a una auditoría y en el Informe de Auditoría de las CCAA del ejercicio 2018 no se hace ninguna mención en relación a la falta de registro de esta provisión. ¿A qué se debe esta circunstancia? ¿Se trata de un error de la Firma de Auditoría?

Como hemos visto anteriormente, la situación de la sociedad ARCTIC cumplía todos los requisitos para el registro de una provisión, por lo que, asumiendo que en la sociedad RINGO existían los mismos condicionantes, parece obvio que también debería haber una provisión registrada en sus cuentas anuales.

¿Entonces qué motivos puede haber para no registrar la mencionada provisión?
¿Se trata simplemente de un error por parte de la Sociedad y de la Firma de Auditoría?

Hasta ahora hemos analizado el caso centrándonos, principalmente, en las Normas de Valoración del PGC y las NIC, pero para responder a esta cuestión debemos analizar la situación desde un punto de vista más global y entender el

registro de la provisión dentro del contexto de la elaboración, y posteriormente de la auditoría, de las Cuentas anuales de la Sociedad:

Según el PGC (2007), en su primera parte, el Marco Conceptual, el principal requisito que debe cumplir la elaboración de las Cuentas Anuales es el de “mostrar la **Imagen Fiel** del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa”.

Pero ¿qué significa el concepto Imagen Fiel? La normativa no establece expresamente una definición para el mismo, pero si analizamos todo lo expuesto en la normativa en relación a este término, podríamos entender la Imagen Fiel como:

Imagen Fiel: la forma de representar la información incluida en las Cuentas Anuales, de manera que los usuarios de la misma puedan tomar decisiones económicas basándose en la realidad del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

Para conseguir esta Imagen Fiel, el PGC establece una serie de requisitos que debe tener la información incluidas en las CCAA, entre los que se encuentra que la información incluida debe ser relevante y que define de la siguiente manera: “la información es relevante cuando es útil para la toma de decisiones económicas, es decir, cuando ayuda a evaluar sucesos pasados, presentes o futuros, o bien a confirmar o corregir evaluaciones realizadas anteriormente. En particular, para cumplir con este requisito, las cuentas anuales deben mostrar adecuadamente los riesgos a los que se enfrenta la empresa” (PGC, 2007).

Por tanto, uno de los requisitos para mostrar la Imagen Fiel, es mostrar la información que realmente sea útil para que un usuario de la misma pueda analizar de forma correcta la situación patrimonial y financiera de una empresa, y, en especial, los riesgos que afecten a ésta.

En este sentido, uno de los seis principios contables establecidos en el PGC, el de Importancia relativa, expone que “se admitirá la no aplicación estricta de algunos de los principios y criterios contables cuando la importancia relativa en términos cuantitativos o cualitativos de la variación que tal hecho produzca sea escasamente significativa y, en consecuencia, no altere la expresión de la imagen fiel” (PGC, 2007).

Así pues, de acuerdo a lo expuesto en la normativa, es posible que la sociedad RINGO no registrase ninguna provisión debido a:

1. Dado que el importe de la provisión se extrae de una estimación que se realizó en base a la situación actual y expectativas de cada Sociedad. Es posible que las circunstancias o situación de RINGO difiriese de la de ARCTIC hasta el punto de resultar un importe a registrar mucho menos relevante que en ARCTIC.
2. Igualmente, al tratarse de diferentes sociedades, es posible que atendiendo a la situación patrimonial y financiera de cada una, el importe

a registrar de la provisión pueda no ser igual de relevante sobre los Estados Financieros de una cada una.

En este sentido, cabe tener en cuenta, que la Sociedad ARCTIC, en el momento del registro de la provisión, se encontraba en medio de una operación de venta, por lo que el registro de esta provisión en sus Cuentas Anuales podría ser mucho más relevante para la toma de decisiones económicas de lo que podría serlo para la empresa RINGO.

Y la Firma de Auditoría, ¿cómo debería de haber actuado en este caso?

La identificación, valoración y registro de las provisiones, tal y como hemos comentado en la introducción, es una cuestión que durante los trabajos de auditoría se debe prestar especial atención, debido a su naturaleza.

No obstante, hay que tener en cuenta cuál es el objetivo de una auditoría. Las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas a España (NIA-ES), exponen que el **objetivo del auditor** es:

1. La obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, que permita al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable; y (NIA-ES 200, 2013).

2. La emisión de un informe sobre los estados financieros, y el cumplimiento de los requerimientos de comunicación contenidos en las NIA, a la luz de los hallazgos del auditor. (NIA-ES 200, 2013).

Por tanto, el auditor deberá obtener evidencia suficiente sobre la información incluida en las Cuentas Anuales a fin de poder emitir un informe con una opinión sobre las mismas, de modo que cualquier usuario de éstas pueda formarse a su vez formarse una opinión de forma fiable.

¿Y qué procedimientos debe seguir el auditor para conseguir ese objetivo? La NIA-ES 315 (2013) establece que el auditor debe:

1. Identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros, mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido el control interno de la entidad.

Por tanto, el auditor debe estudiar las características, el entorno y las circunstancias especiales que afectan a una empresa con el fin de obtener un conocimiento de la misma que le permita identificar y valorar los principales riesgos de incorrección material existentes.

Una vez identificados y valorados los riesgos que afectan a la empresa, el auditor debe obtener evidencia suficiente y adecuada con respecto a estos riesgos mediante el diseño e implementación de respuestas adecuadas a estos.

“El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría posteriores cuya naturaleza, momento de realización y extensión estén basados en los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones y respondan a dichos riesgos” (NIA-ES 330, 2013).

A modo de ejemplo, para nuestro caso práctico, el auditor con el fin de identificar y valorar el registro de una provisión podría aplicar una serie de procedimientos tales como:

Confirmaciones externas:

Concretamente, del asesor legal o abogado que se encargue de llevar los asuntos legales de la empresa. A este se le solicitará cualquier información referente a situaciones o circunstancias que puedan suponer una obligación o contingencia para la Sociedad. Este procedimiento, en particular, permite al auditor obtener información acerca de la existencia de posibles provisiones no registradas por la Sociedad.

Análisis de las estimaciones realizadas por la Sociedad:

En el caso de existir una obligación, el auditor deberá solicitar a la empresa las estimaciones realizadas por ésta y analizar la razonabilidad de las mismas, con el fin de obtener evidencia del adecuado registro o no de la correspondiente provisión.

Hechos posteriores:

El auditor deberá solicitar información e indagar sobre hechos ocurridos posteriormente al cierre del ejercicio auditado, con el fin de identificar circunstancias que puedan poner de manifiesto la necesidad de registrar una provisión en el ejercicio auditado.

Cabe tener en cuenta que, de acuerdo a la NIA-ES 320 (2013) el objetivo del auditor, así como todos los procedimientos que debe seguir para la consecución del mismo, están sujetos al principio de importancia relativa. Por lo que el auditor deberá determinar una cifra de materialidad y aplicarla adecuadamente en la planificación y ejecución de la auditoría, así como en la formación de la opinión a expresar en el informe de auditoría. Según la propia NIA-ES 320 (2013), la materialidad se define como:

Materialidad: La cifra o cifras determinadas por el auditor, por debajo del nivel de la importancia relativa establecida para los estados financieros en su conjunto, al objeto de reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de las incorrecciones no corregidas y no detectadas supere la importancia relativa determinada para los estados financieros en su conjunto.

Así pues, el auditor deberá realizar el trabajo de auditoría atendiendo al principio de importancia relativa, en consonancia con los requerimientos establecidos por el PGC (2007) para la elaboración de las Cuentas Anuales.

Esto se traduce en que el auditor debe obtener evidencia suficiente de que no existen incorrecciones materiales en las Cuentas Anuales y que éstas en su conjunto expresan la imagen fiel en todos los aspectos significativos, sin perjuicio

de que puedan existir incorrecciones poco significativas y que no afectan a la imagen fiel de la situación patrimonial y financiera de la Sociedad.

Por tanto, en el caso que nos ocupa, no incluir ninguna mención en el Informe de Auditoría sobre la necesidad de registro de una provisión, no tiene por qué implicar un error o un mal ejercicio de la firma de auditoría, siempre que ésta haya realizado la auditoría de acuerdo a los requerimientos establecidos en las NIA-ES.

CONCLUSIONES DEL INFORME DE PROCEDIMIENTOS ACORDADOS

Una vez analizado el caso práctico, las conclusiones a las que podemos llegar son:

A) Atendiendo a la información disponible en el momento de la formulación de las cuentas anuales de 2011 la Sociedad ARCTIC actuó de forma correcta al registrar la correspondiente provisión, pues se cumplían los requisitos establecidos en el marco normativo contable aplicable.

B) El acuerdo de resarcimiento entre las partes (vendedor a comprador) no tiene ningún efecto sobre la obligación de ARCTIC de afrontar la posible sanción derivada de la inspección, sino sobre el precio de venta final.

C) De acuerdo a la NRV 15ª (PGC, 2007) ARCTIC debería haber ajustado de forma periódica el importe registrado de la provisión de acuerdo a la información existente en cada momento.

D) Consecuentemente, esta falta de ajuste anual del valor de la provisión y del correspondiente reembolso o desembolso, de las variaciones habidas, podría tener un efecto financiero, de acuerdo a la estimación realizada*, de 142 mil euros sobre el precio de venta, lo que supondría un 2,70% de incremento sobre el precio de venta inicial (minorado por la provisión registrada en el momento de la operación).

*Cabe tener en cuenta que dicha estimación se ha realizado a modo de ejemplo atendiendo a la información disponible y no implica que no puedan realizarse otras estimaciones igualmente válidas.

E) En el contexto de la formulación de las Cuentas Anuales y de su auditoría, el no registro de la provisión por parte de la sociedad RINGO (y posteriormente de la sociedad SKY&SAND), no implica necesariamente una mala actuación por parte del Administrador ni de la Firma de Auditoría.

CONCLUSIONES DEL ESTUDIO

Finalmente, una vez estudiada la normativa aplicable y resueltas las cuestiones planteadas en el caso práctico, el estudio realizado podemos extraer que:

1. Si bien, la normativa establece de forma bastante clara los requerimientos a cumplir y la metodología a seguir para el registro y estimación de una provisión,
2. En ocasiones, en la práctica contable las situaciones a las que hacen frente las empresas pueden presentarnos dificultades a la hora de identificar la necesidad del registro de una provisión o estimar el importe a registrar.

Por ello, en ciertas situaciones, para el registro de una provisión, es necesario un profundo análisis de la situación actual y previsiones futuras, basándonos en unos criterios que pueden diferir dependiendo del análisis realizado.

Todo ello provoca que a menudo se generen discrepancias entre distintos usuarios, tal y como queda reflejado en el caso práctico expuesto, en el que el solicitante del encargo requería aclaraciones sobre las prácticas contables realizadas en torno al registro de una provisión que afectaba de manera directa al precio de venta de las participaciones de una sociedad, lo cual pone de manifiesto:

- La importancia de un adecuado registro y valoración de las provisiones para la información financiera a presentar de una empresa.
- Las dificultades que entraña realizar una evaluación sobre la razonabilidad del registro y estimación del valor de una provisión.

Para tal fin, es necesario conocer en profundidad qué establece la normativa en relación a las provisiones e interpretarla y aplicarla de forma adecuada, lo cual ha sido el objeto de este estudio.

Así y todo, la naturaleza incierta de las provisiones aún genera en problemas en la práctica contable y de auditoría tal y como hemos podido ver con este caso práctico.

BIBLIOGRAFÍA

- Plan General de Contabilidad: RD 1514/2007 de 16 de noviembre.
- Norma Internacional de Contabilidad nº 37 (NIC 37). Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes (1998).
- Ley 15/2007, de 3 de julio, de Defensa de la Competencia.
- NIA-ES 200. adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 15 de octubre de 2013.
- NIA-ES 315. adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 15 de octubre de 2013.
- NIA-ES 320. adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 15 de octubre de 2013.
- NIA-ES 330. adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 15 de octubre de 2013.

ANEXO**AÑO 2013 (CCAA 2012)****Importe neto de la cifra de negocios** **3.076.206,77**

Escenarios	Importe	Probabilidad
Pesimista (Calificación muy grave)	307.620,68	100%
Medio (Calificación grave)	153.810,34	0%
Optimista (Calificación leve)	30.762,07	0%
Importe de la provisión	307.620,68	

AÑO 2014 (CCAA 2013)**Importe neto de la cifra de negocios** **2.117.850,03**

Escenarios	Importe	Probabilidad
Pesimista (Calificación muy grave)	211.785,00	100%
Medio (Calificación grave)	105.892,50	0%
Optimista (Calificación leve)	21.178,50	0%
Importe de la provisión	211.785,00	

AÑO 2015 (CCAA 2014)**Importe neto de la cifra de negocios** **1.500.263,12**

Escenarios	Importe	Probabilidad
Pesimista (Calificación muy grave)	150.026,31	50%
Medio (Calificación grave)	75.013,16	25%
Optimista (Calificación leve)	15.002,63	25%
Importe de la provisión	97.517,10	

AÑO 2016 (CCAA 2015)**Importe neto de la cifra de negocios** 1.280.329,15

Escenarios	Importe	Probabilidad
Pesimista (Calificación muy grave)	128.032,92	75%
Medio (Calificación grave)	64.016,46	25%
Optimista (Calificación leve)	12.803,29	0%
Importe de la provisión	112.028,80	

AÑO 2017 (CCAA 2016)**Importe neto de la cifra de negocios** 748.621,35

Escenarios	Importe	Probabilidad
Pesimista (Calificación muy grave)	74.862,14	75%
Medio (Calificación grave)	37.431,07	25%
Optimista (Calificación leve)	7.486,21	0%
Importe de la provisión	65.504,37	

AÑO 2018 (CCAA 2017)**Importe neto de la cifra de negocios** 591.580,24

Escenarios	Importe	Probabilidad
Pesimista (Calificación muy grave)	59.158,02	75%
Medio (Calificación grave)	29.579,01	25%
Optimista (Calificación leve)	5.915,80	0%
Importe de la provisión	51.763,27	

AÑO 2019 (CCAA 2018)

Importe neto de la cifra de negocios	482.360,00
---	-------------------

Escenarios	Importe	Probabilidad
Pesimista (Calificación muy grave)	48.236,00	75%
Medio (Calificación grave)	24.118,00	25%
Optimista (Calificación leve)	4.823,60	0%
Importe de la provisión	42.206,50	