

Cooperativas. Pasivos por costos por reestructuraciones Piacquadio, Cecilia

Abstract: Este artículo analiza el tratamiento contable de los contratos de carácter oneroso (también denominados compromisos que generan pérdidas) bajo dos marcos normativos: las Normas Contables Profesionales argentinas (distintas de la RT 26) y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), con especial enfoque en IAS 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes.

I. Introducción

En el presente trabajo abordamos los pasivos por reestructuraciones según Normas Contables Profesionales distintas de RT 26. También nos referimos a conceptos emanados de IAS 37 relativos a Reestructuraciones y tratamos, así, el concepto según es definido en Normas NIIF de Contabilidad, las condiciones para el reconocimiento contable de una obligación implícita por reestructuración, las condiciones para contabilizar una obligación por la venta de una operación, los costos que deben considerarse al contabilizar una provisión por reestructuración y aquellos que no deben ser incluidos en el pasivo respectivo.

II. Pasivos por reestructuraciones según Normas Contables Profesionales distintas de RT 26

Las Normas Contables Profesionales distintas de RT 26 definen a las reestructuraciones como programas planificados y controlados por la dirección de la entidad que tienen por efecto un cambio significativo en el alcance de la actividad de la entidad o en la forma en la que la entidad desarrolla tal actividad (RT 54 t. o., párr. 600.A).

La norma establece que la entidad debe medir un pasivo con contrapartida en el Resultado del período en tanto, a fecha de los estados contables, hubiera:

- Decidido un cambio en el alcance de la actividad o en la forma en la cual desarrolla tal actividad (1),
- Elaborado un programa detallado de reestructuración (2),
- Generado en terceros la expectativa válida de que efectuará tal reestructuración (3), y
- Previsto la implementación de tal programa tan pronto sea posible (4)(RT 54 t. o., párr. 601).

El pasivo a contabilizar debe incluir los costos que la reestructuración demande y no computar costos asociados a las actividades que se mantendrán (5) ni la ganancia esperada por la desafectación de activos en el marco de tal reestructuración (RT 54 t. o., párr. 602).

La entidad debe verificar el valor recuperable de los componentes que planifica vender o dar de baja con motivo de la reestructuración y aplicar las normas sobre Activos no corrientes mantenidos para la venta cuando se efectúe el retiro de tales activos (RT 54 t. o., párr. 603).

III. Reestructuraciones según Normas NIIF de Contabilidad

Las Normas NIIF de Contabilidad definen a una reestructuración como un programa que, planificado y controlado por la dirección, modifica significativamente el alcance del negocio desarrollado por el ente o la forma de gestionar dicho negocio (IAS 37, párr. 10, la traducción es nuestra). En este marco, la venta o finalización de una línea de negocios, el cierre de establecimientos en un país o región, o la reubicación de las actividades del negocio de un país o región a otro, cambios en la estructura directiva como por ejemplo la eliminación de

un nivel gerencial y cambios que tengan un efecto material en la naturaleza y foco de las operaciones de la entidad, constituyen ejemplos de reestructuraciones (IAS 37, párr. 70, la traducción es nuestra).

Señala IAS 37 que la entidad debe reconocer contablemente una provisión (6) por costos por reestructuraciones solamente cuando se cumpla el criterio general de reconocimiento de provisiones del párr. 14 (7) de esa norma (IAS 37, párr. 71, la traducción es nuestra).

Se origina una obligación implícita por reestructuración solamente cuando la entidad:

a) Tiene un programa formal detallado de reestructuración que identifique mínimamente el negocio o componente del negocio involucrado; los principales establecimientos afectados; la ubicación, función y cantidad aproximada de empleados que serán indemnizados por finalizar sus servicios; los gastos que serán efectuados; y el momento de implementación del plan, y (IAS 37, párr. 72.a), la traducción es nuestra).

b) Ha generado una expectativa válida en aquellos afectados en el sentido de que efectuará la reestructuración por haber comenzado con la implementación de dicho plan o por haber anunciado sus principales características a los afectados por dicho programa (IAS 37, párr. 72.b, la traducción es nuestra).

IAS 37 presenta ejemplos ilustrativos de circunstancias en las cuales, dependiendo de que no se hubiera creado (ejemplo 5.A) o se hubiera creado (ejemplo 5.B) en los afectados la expectativa válida a la fecha de finalización del período que se informa de que tal reestructuración se efectuará, no debería reconocerse (ejemplo 5.A) o debería reconocerse (ejemplo 5.B) una obligación implícita por reestructuración, a saber:

Ejemplo 5.A: Cierre de una división. No se efectúa la implementación antes de la fecha de finalización del período que se informa

El 12 de diciembre de 20x0 el directorio del ente decidió cerrar una división. Antes de la fecha de finalización del período que se informa (31 de diciembre de 20x0) la decisión no fue comunicada a ninguna de las personas afectadas y no se efectuó ninguna acción a efectos de implementar la decisión.

Obligación presente como resultado de un acontecimiento pasado generador de la obligación: No se ha verificado ningún hecho generador de la obligación y, en consecuencia, no existe ningún tipo de obligación.

Conclusión: No debe contabilizarse una provisión.

(IAS 37, Illustrative Examples, la traducción es nuestra).

Ejemplo 5.B: Cierre de una división. Comunicación/implementación antes de la fecha de finalización del período que se informa.

El 12 de diciembre de 20x0 el directorio de la entidad decidió cerrar una división que elabora un determinado producto. El 20 de diciembre de 20x0 el Directorio acordó un programa detallado para cerrar dicha división y se efectuaron comunicaciones a los clientes advirtiéndoles que se procuraran una fuente de suministro alternativa y, asimismo, se enviaron telegramas de despedido al personal de la división.

Obligación presente como resultado de un acontecimiento pasado generador de la obligación: El hecho generador de la obligación es la comunicación de la decisión a los clientes y empleados, comunicación que genera una obligación implícita desde esa fecha toda vez que crea una expectativa válida de que la división efectivamente cerrará.

Egreso de recursos que importan beneficios económicos en concepto de cancelación de la obligación: Probable.

Conclusión: Debe reconocerse contablemente una provisión al 31 de diciembre de 20x0 por una cuantía igual a la mejor estimación que pueda efectuarse de los costos de cierre de dicha división.

(IAS 37, Illustrative Examples, la traducción es nuestra)

A efectos de que el programa constituya un elemento suficiente para originar una obligación implícita cuando sea comunicado a los afectados, debe planificarse el comienzo de su implementación tan pronto sea posible y debe preverse su finalización en un plazo tal que resulte improbable que puedan efectuarse cambios significativos a este. Si se espera que exista una demora prolongada previo al comienzo de la reestructuración o que la reestructuración insumirá un plazo irracionalmente prolongado, resulta improbable que el programa origine una expectativa válida en los demás de que la entidad se encuentra actualmente abocada a la reestructuración por cuanto un plazo prolongado permite que surjan circunstancias que ocasionen que el ente modifique el referido programa de reestructuración (IAS 37, párr. 74, la obligación es nuestra).

La decisión de la dirección o del directorio de reestructurar tomada previo a la fecha de finalización del período que se informa no origina una obligación implícita al final del período que se informa excepto que la entidad, previo a la fecha de finalización del período que se informa, hubiera comenzado a implementar el programa de reestructuración o anunciado sus principales características a aquellos afectados de una forma suficientemente específica como para generar en ellos la expectativa válida de que la entidad efectuará la reestructuración. Si la entidad comienza a implementar el programa de reestructuración o anuncia las principales características de dicho programa a las personas afectadas recién con posterioridad al período que se informa, deben efectuarse las revelaciones requeridas en IAS 10 en caso de que la reestructuración sea de importancia significativa y, asimismo, en caso de que no efectuar revelaciones pudiera razonablemente esperarse que influenciara las decisiones que los usuarios primarios de los estados financieros de propósito general toman sobre la base de dichos estados financieros, los cuales suministran información financiera sobre una entidad emisora específica (IAS 37, párr. 75, la traducción es nuestra).

Pese a que la obligación implícita no resulta exclusivamente creada por una decisión de la dirección, puede surgir una obligación atribuible conjuntamente a otros eventos previamente acontecidos y, asimismo, a la decisión de la dirección. A modo de ejemplo, señala IAS 37 que las negociaciones con representantes de los empleados relativas a pagos de indemnizaciones por despido o negociaciones con clientes relativas a la venta de una operación pueden haber sido concluidas solamente sujeto a la aprobación del directorio. Una vez obtenida la aprobación y comunicada esta a las otras partes, la entidad tiene una obligación implícita de reestructuración en tanto se cumplan las condiciones del párr. 72 antes señaladas (IAS 37, párr. 76, la traducción es nuestra).

En algunos países la máxima autoridad reside en una junta cuyos miembros incluyen representantes de intereses distintos al nivel gerencial —por ejemplo, empleados— o puede requerirse una notificación a tales representantes antes de que la decisión de la junta sea tomada. Toda vez que la decisión de una junta de esas características involucra una comunicación a los representantes, la decisión de dicha junta puede originar una obligación implícita por reestructuración (IAS 37, párr. 77, la traducción es nuestra).

Observa IAS 37 que, relativo a la venta de una operación, no surge ninguna obligación hasta que la entidad se encuentre comprometida a dicha venta, es decir, hasta que exista un acuerdo de venta vinculante (IAS 37, párr. 78, la traducción es nuestra). Aun cuando una entidad hubiera tomado una decisión de vender una operación y hubiera anunciado dicha

decisión en forma pública, la entidad recién se encontrará comprometida a efectuar dicha venta cuando pueda identificarse un adquirente y exista un acuerdo de venta vinculante. Hasta el momento en que exista un acuerdo de venta vinculante, la entidad podrá cambiar su decisión y, de hecho, tendrá que tomar otro curso de acción, si no es posible encontrar un adquirente en condiciones aceptables. Cuando la venta de una operación es pensada como parte de una reestructuración, los activos de esa operación deben ser evaluados a efectos de determinar el posible deterioro de valor según normas de IAS 36. Cuando la venta de una operación constituya solamente un componente de la reestructuración, puede surgir una obligación implícita originada en otros componentes de la reestructuración previo a que exista un acuerdo de venta vinculante (IAS 37, párr. 79, la traducción es nuestra).

Una provisión por reestructuración solamente debe incluir los gastos directos originados en dicha reestructuración que son aquellos que cumplen las dos siguientes condiciones: estar necesariamente involucrados en la reestructuración y no estar asociados a las actividades de la entidad que están actualmente en curso (IAS 37, párr. 80, la traducción es nuestra). Así, la provisión por reestructuración no debe incluir costos en concepto de entrenamiento y reubicación del personal que continúa prestando servicios para el ente, ni costos de mercadotecnia o inherentes a la inversión en nuevos sistemas y redes de distribución. Tales costos se vinculan con la gestión futura del negocio y no constituyen un pasivo por reestructuración a la finalización del período que se informa. Esos costos se reconocen contablemente según las mismas pautas con que deberían contabilizarse si hubieran sido originados independientemente de la reestructuración (IAS 37, párr. 81, la traducción es nuestra).

Las pérdidas operativas futuras identificables hasta la fecha de la reestructuración no deben incluirse en la provisión excepto que se vinculen con un contrato oneroso definido según el párr. 10 de IAS 37 (IAS 37, párr. 82, la traducción es nuestra).

Las ganancias de las disposiciones esperadas de activos no deben ser consideradas en la medición de una provisión por reestructuración aun cuando la venta de activos constituya un componente de la reestructuración (IAS 37, párr. 83, la traducción es nuestra).

IV. A modo de conclusión

Las Normas Contables Profesionales distintas de RT 26 caracterizan a una reestructuración como un programa planificado y controlado por la dirección del ente destinado a efectuar un cambio significativo en el alcance de la actividad del ente o en la manera en que tal actividad es desarrollada. Establecen que a fecha de los estados contables debe contabilizarse un pasivo con contrapartida en el resultado del período cuando la entidad decida un cambio en el alcance de la actividad o en la forma en la cual desarrolla esa actividad, hubiera elaborado un programa de reestructuración detallado identificando actividades y localizaciones involucradas, cantidad de empleados que recibirán compensaciones por finalización de sus servicios, desembolsos a efectuar y momento de implementación del plan; hubiera generado en terceros la expectativa válida de que efectuará tal reestructuración y prevea la implementación del programa tan pronto sea posible.

Señala la norma que el pasivo por reestructuración debe incluir los costos directos que la reestructuración demanda y que no deben computarse formando parte de dicho pasivo los costos relativos a las actividades que se mantendrán ni la ganancia esperada por la desafectación de activos con motivo de la reestructuración.

Las Normas NIIF de Contabilidad caracterizan a una reestructuración como un programa que, planificado y controlado por la dirección, modifica significativamente el alcance del negocio desarrollado por la entidad o la forma en la cual ese negocio es gestionado.

Señala IAS 37 que surge una obligación implícita por reestructuración solamente cuando la entidad tenga un programa formal detallado de reestructuración que identifique mínimamente el negocio o componente del negocio y los principales establecimientos afectados, la ubicación, función y cantidad aproximada de empleados que serán indemnizados por finalización de sus servicios, los gastos que deberán efectuarse y el momento de implementación del plan y, asimismo, cuando hubiera creado una expectativa válida en aquellos afectados por la reestructuración de que tal reestructuración será efectuada. La creación de la expectativa válida puede resultar atribuible al comienzo de la implementación del programa respectivo o al anuncio efectuado por la entidad a aquellos afectados por tal reestructuración de las principales características de dicho programa.

Se contabiliza una obligación implícita por reestructuración al final del período que se informa si la entidad, previo a esa fecha, hubiera comenzado la implementación del programa de reestructuración o hubiera anunciado las principales características de ese programa a los afectados de una forma suficientemente específica como para crear una expectativa válida de que la entidad efectuará tal reestructuración. Si la entidad comienza a implementar el programa de reestructuración o anuncia sus principales características a los afectados recién con posterioridad al período que se informa, deben efectuarse las revelaciones requeridas en IAS 10 si la reestructuración fuera de importancia material y la omisión de tales revelaciones pudiera razonablemente esperarse que influya en las decisiones que los usuarios primarios de los estados financieros de propósito general toman sobre la base de tales estados.

Señala IAS 37 que no surge una obligación por la venta de una operación hasta que la entidad se encuentre comprometida a dicha venta, es decir, hasta que exista un acuerdo de venta vinculante.

Las provisiones por reestructuración solamente deben incluir los costos directos originados en dichas reestructuraciones que son aquellos que cumplen conjuntamente las condiciones de estar necesariamente involucrados en la reestructuración y no estar asociados a las actividades de la entidad que se encuentran actualmente en curso.

Las pérdidas operativas futuras identificadas hasta la fecha de la reestructuración no deben incluirse en la provisión por reestructuración excepto que se vinculen con un contrato oneroso.

Las ganancias por la disposición esperada de activos no deben ser consideradas al medir una provisión por reestructuración aun cuando la venta de tales activos constituya un componente de la reestructuración.

V. Bibliografía consultada

FACPCE. (2025). RT 54 t.o. Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad modificada por RT 56, 59, 62 y Resolución JG 656/25. Disponible en https://www.facpce.org.ar/NORMASWEB/index_argentina.php?c=18&sc=183.

IFRS Foundation (2026 a): IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets. Disponible en:

<https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-37-provisions-contingent-liabilities-and-contingen>

IFRS Foundation (2026 b): IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets. Illustrative Examples. Disponible en:

<https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-37-provisions-contingent-liabilities-and-contingen>

IFRS Foundation (2026 c): Basis for Conclusions on IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets. Disponible en:

<https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-37-provisions-contingent-liabilities-and-contingen>

INSTITUTO NACIONAL DE ASOCIATIVISMO Y ECONOMÍA SOCIAL (INAES) (2021): Resolución 996/2021. Disponible en: <https://vpo3.inaes.gob.ar/files/resoluciones/INAES/RESFC-2021/996/RESFC-2021-996-APN-DI-INAES.pdf>, vigente según Resolución INAES 2879/2023, y Anexo I. Disponible en: <https://vpo3.inaes.gob.ar/files/resoluciones/INAES/RESFC-2021/996/Anexo-IF-2021-53322765-APN-PI-IN>

INSTITUTO NACIONAL DE ASOCIATIVISMO Y ECONOMÍA SOCIAL (INAES) (2023): Resolución 2879/2023. Disponible en: <https://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/385000-389999/387478/norma.htm>.

PRESIDENCIA DE LA NACIÓN ARGENTINA (1973): Ley 20.337. Ley de Cooperativas. Disponible en: <https://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/15000-199918462/texact.htm>.

(1) La decisión debe involucrar uno o más de los siguientes aspectos: a) La reestructuración de la entidad a través de la eliminación de niveles gerenciales o una reducción significativa del personal (RT 54 t. o., párr. 601.a.i). b) La discontinuación de actividades productivas o comerciales en ciertas localizaciones (RT 54 t. o., párr. 601.a.ii). c) La eliminación de líneas de productos (RT 54 t. o., párr. 601.a.iii). d) La cancelación unilateral de contratos importantes (RT 54 t. o., párr. 601.a.iv).

(2) El programa de reestructuración debe identificar las actividades involucradas, las principales localizaciones afectadas y la cantidad de empleados que recibirán compensaciones por finalización de sus servicios y, asimismo, lugar de trabajo y función de tales empleados, desembolsos a efectuar y el momento de implementación del plan (RT 54 t. o., párr. 601.b).

(3) Comenzar la implementación del programa de reestructuración o anunciar sus principales características a las personas afectadas —clientes, proveedores, empleados o sindicatos— crea en terceros la expectativa de que la entidad efectuará la reestructuración (RT 54 t. o., párr. 601.c).

(4) El programa debe implementarse tan pronto sea posible y completarse en un plazo tal que resulte improbable la introducción de cambios significativos en el plan (RT 54 t. o., párr. 601.d).

(5) Ejemplos de costos asociados a las actividades que la entidad mantendrá y que, en consecuencia, no deben reconocerse como pasivo por reestructuración son los costos por capacitar o reubicar empleados que continuarán prestando servicios, costos de comercialización o publicidad o desembolsos en nuevos sistemas informáticos y redes de distribución (RT 54 t. o., párr. 602.b.i).

(6) Los pasivos de fecha o importe incierto son caracterizados por las Normas NIIF de Contabilidad como provisiones (IAS 37, párr. 10, la traducción es nuestra). Tales pasivos —inciertos en cuanto a su importe y vencimiento— son calificados en Normas Contables Profesionales distintas de RT 26 como provisiones (RT 54 t. o., párr. 487).

(7) Señala IAS 37 que debe reconocerse contablemente una provisión cuando la entidad tenga una obligación actual —legal o implícita— como resultado de un acontecimiento pasado, resulte probable que se requiera egresar recursos que importan beneficios económicos a efectos de cancelar la obligación y el importe de la obligación pueda ser estimado en forma confiable. Si estas condiciones no se cumplen, no debe reconocerse contablemente una provisión (IAS 37, párr. 14, la traducción es nuestra).