

Cooperativas. RT 59 Pasivos por reestructuraciones Piacquadio, Cecilia

Abstract: La idea del presente artículo es abordar la contabilización de pasivos por reestructuraciones y las condiciones para su reconocimiento contable.

I. Introducción

En el presente trabajo nos referimos a la contabilización de pasivos por reestructuraciones y las condiciones a efectos de su reconocimiento contable.

En este marco, hacemos referencia a aspectos establecidos en las Normas Internacionales de Información Financiera relativo al tratamiento contable en aquellas circunstancias en las cuales, a fecha de los estados contables, no surja para la entidad un hecho sustancial que la obligue con motivo de una reestructuración, sino que el hecho generador respectivo tenga lugar entre fecha de los estados contables y la fecha en la que los mismos son autorizados a efectos de su publicación.

Asimismo, abordamos aspectos relativos a la estimación de sus efectos financieros, es decir, gastos que deben considerarse componente del pasivo por reestructuraciones —aquellos directamente atribuibles y susceptibles de incurrirse necesariamente con motivo de la reestructuración— y gastos no susceptibles de cómputo dentro de la estimación de la obligación respectiva —aquellos asociados con las actividades de la entidad que continúan—.

II. Contabilización de un pasivo por reestructuraciones

Las reestructuraciones constituyen programas planificados y controlados por la dirección de la entidad que tienen por efecto un cambio significativo en el alcance de la actividad desarrollada por la entidad o en la manera en que esta es ejecutada (1).

Las Normas Internacionales de Información Financiera (2) conceptualizan a las reestructuraciones como programas planificados y controlados por la dirección de la entidad que modifican sustancialmente el alcance del negocio o la manera en la cual la entidad lo gestiona (3). Al respecto, IAS 37 señala como posibles ejemplos de reestructuraciones la venta o terminación de una línea de negocios, el cierre de establecimientos en un país o región o el traslado de las actividades del negocio de un país o región a otro país o región distinto, cambios en la estructura directiva —tal como la eliminación de un nivel gerencial— y modificaciones fundamentales que tengan un efecto significativo en la naturaleza y esencia de las operaciones de la entidad (4).

Las Normas Contables Profesionales distintas de RT 26 establecen que debe reconocerse un pasivo con contrapartida en el resultado del período cuando, a fecha de los estados contables, la entidad (i) decidiera un cambio en el alcance de la actividad que desarrolla —o en la forma en la cual desarrolla su actividad—, (ii) elaborase un plan detallado —de reestructuración—, (iii) generase en terceros la expectativa válida de que efectuará la reestructuración y, asimismo, (iv) previera implementar el programa de reestructuración tan pronto resulte viable y cumpliera el referido plan dentro de un plazo que tornase improbable la introducción de eventuales cambios significativos al mismo (5).

La decisión, a fecha de los estados contables, de efectuar un cambio en el alcance con que desarrolla la actividad o en la forma en que esta es ejecutada, debe contemplar necesariamente uno o más de los siguientes aspectos:

- Una reestructuración organizativa de la entidad que se traduzca en la eliminación de

niveles gerenciales o en la disminución significativa de su personal [\(6\)](#).

- Discontinuación de actividades productivas o comerciales realizadas por la entidad en ciertas localizaciones [\(7\)](#).

- Eliminación de líneas de productos [\(8\)](#).

- Cancelación unilateral de contratos importantes [\(9\)](#).

El programa detallado de reestructuración requiere la identificación de:

- Las actividades involucradas —a modo de ejemplo, la norma hace referencia a líneas de negocio que serán vendidas o liquidadas— [\(10\)](#).

- Las principales localizaciones que serán afectadas —a modo enunciativo, RT 59 hace referencia a países o regiones donde la entidad desarrolla las actividades susceptibles de discontinuación o traslado en el marco de la reestructuración— [\(11\)](#).

- La cantidad aproximada de empleados de la entidad que, con motivo de la finalización de sus servicios como consecuencia de la re-estructuración, recibirán compensaciones, debiendo, asimismo, informarse en el programa los lugares donde tales empleados desarrollan su actividad y las funciones que cumplen [\(12\)](#).

- Desembolsos a efectuar [\(13\)](#).

- El momento estimado de implementación del plan [\(14\)](#).

La expectativa válida en terceros de que la entidad efectivamente efectuará la reestructuración se considera cumplida si, a fecha de los estados contables, la entidad ya hubiera comenzado a desarrollar la reestructuración y, en consecuencia, los terceros tomasen conocimiento al respecto a través de evidencia en ese sentido [\(15\)](#) —es decir, evidencia de que una reestructuración ha comenzado y continuará siendo desarrollada—. También se genera en terceros la expectativa válida de que la entidad efectuará la reestructuración [\(16\)](#) si, a fecha de los estados contables, la entidad hubiera anunciado los aspectos principales de la reestructuración a las personas afectadas —al respecto, RT 59 exterioriza, a modo enunciativo, clientes, proveedores, empleados o sindicatos— [\(17\)](#).

En caso de que la entidad comience a desarrollar el plan de reestructuración o anuncie o haga público las principales características de este con posterioridad a la fecha de los estados contables, deben efectuarse revelaciones a través de notas [\(18\)](#) si se trata de una reestructuración significativa y, en consecuencia, no efectuar revelaciones en este sentido se considere pueda razonablemente afectar las decisiones de los usuarios primarios de los estados contables [\(19\)](#).

A modo de ejemplo, las Normas Internacionales de Información Financiera señalan que si el Directorio de la entidad el 20.12.x0 hubiera tomado la decisión de cerrar una división —en el marco de un ejercicio económico con fecha de cierre el 31 de diciembre— y previo a fecha de los estados contables la decisión no hubiera sido comunicada a los terceros afectados y la entidad no hubiera efectuado ninguna acción a efectos de implementar tal decisión, no ha existido [a fecha de los estados contables] ningún hecho sustancial que origine una obligación para la entidad [\(20\)](#) y, en consecuencia, no existe tal obligación para el ente, es decir, no debe reconocerse una provisión [\(21\)](#) por este concepto [\(22\)](#).

De forma similar, si el 12.12.x0 el Directorio hubiera resuelto cerrar una división a cargo de la fabricación de cierto producto y el 20.12.x0 el Directorio hubiera resuelto un plan detallado a estos efectos —es decir, un plan detallado destinado al cierre de la referida división— y, asimismo, se hubieran remitido notificaciones a los adquirentes advirtiéndolos acerca de la búsqueda de un proveedor alternativo y se hubieran remitido, también,

notificaciones de despido al personal del ente, existe un hecho sustancial generador de la obligación —la comunicación de la decisión a los adquirentes y empleados— que origina una obligación implícita desde esa fecha toda vez que crea [en esas terceras partes] una expectativa válida relativa al cierre de la división (23).

Surge para la entidad una obligación en relación con la venta de una línea de negocios cuando el ente se encuentre comprometido con dicha venta, es decir, cuando exista un acuerdo de venta vinculante. Aunque la entidad hubiera tomado la decisión de venta de una operación y hubiera anunciado o hecho público esta decisión —de venta de una operación— no puede considerarse como comprometida con la operación de venta hasta tanto resulte identificado un comprador y exista un acuerdo de venta vinculante. Ello toda vez que, en tanto no exista un acuerdo de venta vinculante, la entidad es susceptible de modificar su decisión —en relación con la venta de la operación o línea de negocios— y, concretamente, deberá implementar otro curso de acción —distinto de la venta— en caso de que no sea posible encontrar un comprador dentro de plazos razonables (24).

Asimismo, y según se exteriorizara en acápite anteriores, el programa debe prever un plazo de implementación y de completa ejecución lo suficientemente inmediato como para que resulte inviable la introducción de cambios significativos al mismo (25).

La entidad debe verificar la recuperabilidad de los componentes que proyecta vender o dar de baja como consecuencia de la reestructuración y aplicar las normas referidas a Activos No Corrientes mantenidos para la venta cuando se produzca el retiro de tales activos (26).

III. Estimación del pasivo por reestructuraciones

La estimación del pasivo por reestructuraciones debe contemplar los costos directos que la implementación del programa requiera, es decir, erogaciones en las que la entidad incurre con motivo de la reestructuración (27), a modo de ejemplo, indemnizaciones por finalización de relaciones laborales.

No forman parte del pasivo por reestructuraciones:

a) Los costos atribuibles a las actividades que continúan.

A modo de ejemplo, RT 59 hace referencia a erogaciones con motivo de la capacitación o reubicación de empleados que continúan prestando servicios en la entidad (28).

Es decir, no se computan como componente del pasivo por reestructuraciones las erogaciones en las que la entidad incurra a efectos de capacitar a empleados que, habiendo formado parte de las actividades objeto de la reestructuración, con posterioridad a esta, continúan trabajando en relación de dependencia de la entidad, pero desarrollando sus funciones en otras áreas o sectores.

Otros ejemplos de posibles erogaciones en las que una entidad puede incurrir con motivo de una reestructuración y que no deben computarse formando parte del pasivo —por reestructuraciones— respectivo son los gastos en concepto de comercialización o publicidad. Tampoco deben computarse formando parte del pasivo por reestructuraciones los desembolsos con motivo de inversiones en nuevos sistemas informáticos y redes de distribución —efectuadas como consecuencia de la reestructuración (29)—.

b) La ganancia que la entidad, en el marco de la reestructuración, estima obtener con motivo de la desafectación de activos (30).

La ganancia que la entidad estima devengar por egresar del patrimonio activos afectados a las actividades objeto de reestructuración no debe computarse formando parte del pasivo, es decir, no debe deducirse del pasivo por reestructuración a contabilizar.

IV. A modo de conclusión

Las reestructuraciones son conceptualizadas en las Normas Contables Profesionales distintas de RT 26 como programas planificados y controlados por la dirección de la entidad que tienen por resultado un cambio significativo en el alcance de la actividad desarrollada por la entidad o la manera en que la entidad ejecuta dicha actividad.

En este marco, RT 59 establece que debe contabilizarse un pasivo con contrapartida con impacto en el resultado del período, cuando, a fecha de los estados contables, la entidad hubiera decidido un cambio en el alcance de la actividad o en la forma de ejecución de esta que involucre acciones como, a modo de ejemplo, la discontinuación de actividades o la eliminación de líneas de productos.

La contabilización del pasivo por reestructuraciones también exige la elaboración de un programa detallado de reestructuración que identifique las actividades involucradas, principales localizaciones afectadas, cantidad aproximada de empleados que recibirán compensaciones por finalización de la relación laboral —como consecuencia de la reestructuración— y lugar de trabajo y funciones de estos, estimación de las erogaciones a efectuar y momento de implementación del plan.

Constituyen condiciones a cumplir a efectos de contabilizar el pasivo por reestructuraciones, también, crear en terceros la expectativa válida de que la entidad desarrollará la referida reestructuración a través del comienzo de la ejecución del plan o la comunicación a los terceros afectados de sus aspectos principales a fecha de los estados contables.

Las Normas Internacionales de Información Financiera establecen que, en caso de tratarse de la venta de una línea de negocios, aunque la entidad hubiera anunciado públicamente tal decisión, la contabilización de la obligación por parte de la entidad requiere necesariamente la identificación de un adquirente y la existencia de un acuerdo de venta vinculante.

Si la entidad comienza a implementar el plan o anuncia públicamente sus principales características a los principales afectados con posterioridad de la fecha de los estados contables, no corresponde contabilizar el pasivo —en el ejercicio económico cerrado— toda vez que no surge a fecha de los estados contables un hecho sustancial que genere para la entidad una obligación. Corresponde, así, revelar a través de notas la naturaleza del evento y una estimación de sus efectos financieros —o una declaración exteriorizando que la referida cuantía no es susceptible de estimación— en tanto se trate de una reestructuración significativa y se considere que no efectuar estas revelaciones pueda razonablemente afectar las decisiones de los usuarios primarios de los estados contables, es decir, las decisiones de los asociados y acreedores existentes y potenciales de la cooperativa.

La contabilización del pasivo por reestructuración requiere que el programa respectivo [de reestructuración] prevea un plazo de implementación y de completa ejecución lo suficientemente inmediato como para que resulte inviable la introducción de cambios significativos al mismo.

El pasivo por reestructuración debe incluir los costos directos atribuibles, es decir, aquellos ocasionados necesariamente por la reestructuración, y no computar gastos que sean susceptibles de vincular con las actividades que continúan.

V. Bibliografía consultada

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS (FACPCE) (2024): "Resolución Técnica N.º 59. Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad. Aclaraciones previas a la

implementación de la Resolución Técnica N.º 54", archivo pdf disponible en: <https://www.facpce.org.ar/wp-content/uploads/2024/07/Resolucion-Tecnica-N%C2%B0-59-1.pdf>.

IFRS FOUNDATION (2024 a): "IAS 10 Events after the Reporting Period", disponible en línea en: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-10-events-after-the-reporting-period.html/content/>

IFRS FOUNDATION (2024 b): "IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets", disponible en línea en: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-37-provisions-contingent-liabilities-and-contingen>

IFRS FOUNDATION (2024 c): "IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets. Basis for conclusions", disponible en línea en: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-37-provisions-contingent-liabilities-and-contingen>

IFRS FOUNDATION (2024 d): "IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets. Illustrative examples", disponible en línea en: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-37-provisions-contingent-liabilities-and-contingen>

IFRS FOUNDATION (2024 e): "IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets. Implementation guidance", disponible en línea en: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-37-provisions-contingent-liabilities-and-contingen>

INSTITUTO NACIONAL DE ASOCIATI-VISMO Y ECONOMÍA SOCIAL (INAES) (2021 a): "Resolución 996/2021", archivo pdf 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", archivo pdf disponible en: <https://vpo3.inaes.gob.ar/files/resoluciones/INAES/RESFC-2021/996/Anexo-IF-2021-53322765-APN-PI-IN>

INSTITUTO NACIONAL DE ASOCIA-TIVISMO Y ECONOMÍA SOCIAL (INAES) (2023): "Resolución 2879/2023", archivo pdf 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", archivo pdf disponible en: <https://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/15000-199918462/texact.htm>.

RT 59, párr. 602, inc. b), acápite i).

RT 59, párr. 602, inc. b), acápite i).

RT 59, párr. 602, inc. b), acápite ii).

(1) RT 59, párr. 600 A.

(2) Las Normas Internacionales de Información Financiera constituyen fuente supletoria de las Normas Contables Profesionales distintas de RT 26 (RT 59, párr. 77, inc. a), acápite i)).

(3) IAS 37, párr. 10, "Restructuring", la traducción es nuestra.

(4) IAS 37, párr. 70, la traducción es nuestra.

(5) RT 59, párr. 601.

(6) RT 59, párr. 601, inc. a), acápite i).

(7) RT 59, párr. 601, inc. a), acápite ii).

(8) RT 59, párr. 601, inc. a), acápite iii).

(9) RT 59, párr. 601, inc. a), acápite iv).

(10) RT 59, párr. 601, inc. b), acápite i).

(11) RT 59, párr. 601, inc. b), acápite ii).

(12) RT 59, párr. 601, inc. b), acápite iii).

(13) RT 59, párr. 601, inc. b), acápite iv).

(14) RT 59, párr. 601, inc. b), acápite v).

(15) Posibles evidencias de que una entidad ha comenzado a implementar una reestructuración podrían estar dadas, a modo de ejemplo, por el desmantelamiento de una planta o por la venta de activos o por una declaración que la entidad efectúa en forma pública acerca de las principales características del plan [de reestructuración] (IAS 37, párr. 73, la traducción es nuestra).

(16) La declaración o anuncio público del plan de reestructuración detallado constituye una obligación implícita —de reestructurar— solamente si es efectuada con un grado de detalle suficiente —a modo de ejemplo, un nivel de detalle que prevea la exteriorización de las principales características del plan— como para originar en terceros —tales como clientes, proveedores o empleados— expectativas válidas de que la entidad efectuará la reestructuración (IAS 37, párr. 73, la traducción es nuestra).

(17) RT 59, párr. 601, inc. c).

(18) Es decir, respecto al ejercicio que se está cerrando no debe impactarse la igualdad contable por el pasivo por reestructuraciones, sino efectuar revelaciones a través de notas en tanto se considere que la revelación de esta información resulta de importancia material para los usuarios tipo de los estados contables, es decir, para los asociados y acreedores existentes y potenciales de la cooperativa.

(19) Se consideran "Hechos posteriores al cierre" a aquellos eventos, favorables o desfavorables, acaecidos entre la fecha de los estados contables y la fecha en que los estados contables son autorizados a efectos de su publicación. En este marco, IAS 10 identifica dos tipos de eventos: (i) aquellos que suministran evidencias acerca de condiciones existentes a fecha de los estados contables, denominados "Eventos posteriores a fecha de los estados contables susceptibles de ajuste", y (ii) aquellos que son indicativos de condiciones originadas con posterioridad a fecha de los estados contables "Eventos posteriores a fecha de los estados contables no susceptibles de ajuste" (IAS 10, párr. 3, la traducción es nuestra). IAS 10 establece que los "Eventos posteriores a fecha de los estados contables susceptibles de ajuste" deben ser contabilizados como un ajuste en los importes de los estados contables en tanto que los "Eventos posteriores a fecha de los estados contables no susceptibles de ajuste" no deben ser contabilizados a fecha de los estados contables (IAS 10, párrs. 8 y 10, la traducción es nuestra). Asimismo, señala que si estos últimos eventos —es decir, los "Eventos posteriores a fecha de los estados contables no susceptibles de ajuste"— son de importancia material, no efectuar revelaciones al respecto podría suponerse que afectará las decisiones que los usuarios tipo toman sobre la base de los estados financieros. Así, IAS 10 establece que relativo a los "Eventos posteriores a fecha de los estados contables no susceptibles de ajuste" la entidad debe revelar a través de notas la naturaleza del evento y el importe estimado de sus efectos financieros o una declaración exteriorizando que la referida cuantía monetaria no es susceptible de estimación (IAS 10, párr. 21, la traducción es nuestra). Entre los posibles "Eventos posteriores a fecha de los estados contables no susceptibles de ajuste" que darían lugar a revelaciones a través de notas, IAS 10 hace referencia al anuncio o comienzo de la implementación de una reestructuración mayor (IAS 10, párr. 22, inc. e), la traducción es nuestra).

(20) El concepto de usuarios primario o usuarios tipo de los estados contables —como destinatarios de estos— hace referencia a quienes les proveen actualmente o pueden proveerle a futuro recursos financieros a la entidad. En el caso de las cooperativas son usuarios tipo o usuarios principales los asociados y acreedores existentes y potenciales.

(21) IAS 37, párr. 75, la traducción es nuestra.

(22) El hecho sustancial que origina una obligación —es decir, pasivo— para la entidad es el evento que genera una obligación legal o implícita que ocasiona que la entidad no tenga otra alternativa posible que satisfacer la referida obligación (IAS 37, párr. 10, "Obligating event",

la traducción es nuestra). Una obligación legal es aquella [obligación] que deriva de un contrato —a través de condiciones explícitas o implícitas—, de legislación u otro origen de tipo legal (IAS 37, párr. 10, "Legal obligation", la traducción es nuestra). Una obligación implícita es aquella [obligación] que se origina en acciones de la entidad en las que, sobre la base de un patrón establecido de prácticas en el pasado, políticas públicamente anunciadas o declaraciones efectuadas con un suficiente grado de detalle, la entidad ha evidenciado frente a terceros que aceptará ciertas responsabilidades y, como resultado, ha creado una expectativa válida en esas terceras partes en el sentido que cumplirá con esas responsabilidades (IAS 37, párr. 10, "Constructive obligation", la traducción es nuestra).

(23) Las Normas Internacionales de Información Financiera establecen que, originada en una obligación implícita, debe contabilizarse una provisión —en el marco de IAS 37 las provisiones son pasivos inciertos en relación con su cantidad y fecha de vencimiento— en concepto de reestructuraciones por gastos directos que, originados necesariamente con motivo de la reestructuración, no son susceptibles de vincularse con las actividades que continúan (IAS 37, párrs. 10, 72 y 80, la traducción es nuestra).

(24) IAS 37 Illustrative examples, example 5 A, la traducción es nuestra.

(25) IAS 37, Illustrative examples, example 5 B, la traducción es nuestra.

(26) IAS 37, párr. 78, la traducción es nuestra.

(27) RT 59, párr. 601, inc. d).

(28) Un plan de reestructuración origina una obligación implícita cuando, comunicado a quienes se verán afectados por este, su implementación requiere que su comienzo sea planificado tan pronto sea posible y sea completado dentro de un período que torne improbable la introducción de eventuales cambios al mismo. Si se espera una demora significativa antes del comienzo de la reestructuración o que esta insumirá un tiempo cuya prolongada extensión resulta no razonable es improbable que el plan [de reestructurar] genere una expectativa válida en terceros en el sentido de que la entidad se encuentra actualmente comprometida en ejecutar la reestructuración toda vez que el período prolongado en cuestión viabiliza que eventuales circunstancias pueden modificar el referido plan (IAS 37, párr. 74, la traducción es nuestra).

(29) RT 59, párr. 603.

(30) RT 59, párr. 602, inc. a).