



## Nota técnica sobre la definición de “alta dirección” a los efectos de la preceptiva información en la memoria de las cuentas anuales

El nuevo Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en el apartado relativo al contenido mínimo de la memoria, establece requisitos de información específica para las operaciones realizadas con la llamada “alta dirección”. En concreto, la nota 23 del modelo de memoria indica, en su apartado 1, que se informará separadamente, entre otras, de las operaciones con el “personal clave de la dirección de la empresa o de la entidad dominante”. El apartado 6 de la misma nota 23 establece que, *“en todo caso, deberá informarse sobre el importe de los sueldos, dietas y remuneraciones de cualquier clase devengados en el curso del ejercicio por el personal de alta dirección y los miembros del órgano de administración, cualquiera que sea su causa, así como de las obligaciones contraídas en materia de pensiones o de pago de primas de seguros de vida respecto de los miembros antiguos y actuales del órgano de administración y personal de alta dirección. Asimismo, se incluirá información sobre indemnizaciones por cese y pagos basados en instrumentos de patrimonio. Cuando los miembros del órgano de administración sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representen. Estas informaciones se podrán dar de forma global por concepto retributivo, recogiendo separadamente los correspondientes al personal de alta dirección de los relativos a los miembros del órgano de administración.*

*También deberá informarse sobre el importe de los anticipos y créditos concedidos al personal de alta dirección y a los miembros de los órganos de administración, con indicación del tipo de interés, sus características esenciales y los importes eventualmente devueltos, así como las obligaciones asumidas por cuenta de ellos a título de garantía. Cuando los miembros del órgano de administración sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representen. Estas informaciones se podrán dar de forma global por cada categoría, recogiendo separadamente los correspondientes al personal de alta dirección de los relativos a los miembros del órgano de administración.”*

Se ha suscitado la cuestión de qué ha de entenderse por personal de alta dirección a efectos de cumplimiento de los requisitos de información, pues en el nuevo PGC no se define el concepto.

La normativa internacional de contabilidad, en la NIC 24 – partes vinculadas, establece lo siguiente en el apartado de “Definiciones”:

9. (...)

*Parte vinculada. Una parte se considera vinculada con la entidad si dicha parte:*

(...)

*d) es personal clave de la dirección de la entidad o de su dominante;*

Más adelante, la misma NIC define el personal clave de la dirección como *“aquellas personas que tienen autoridad y responsabilidad para planificar, dirigir y controlar las actividades de la entidad, ya sea directa o indirectamente, incluyendo cualquier miembro (sea o no ejecutivo) del consejo de administración u órgano de gobierno equivalente de la entidad”.*

En la legislación española se encuentran distintas definiciones del concepto de alta dirección. Se detallan a continuación las más relevantes:



- Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito.

*Art. 1.*

(...)

*4. Ostentan cargos de administración en las entidades de crédito, a los efectos de lo dispuesto en esta Ley, sus administradores o miembros de sus órganos colegiados de administración, sus directores generales o asimilados, entendiéndose por tales aquellas personas que desarrollen en la entidad funciones de alta dirección bajo la dependencia directa de su órgano de administración o de comisiones ejecutivas o consejeros delegados del mismo, y las personas que dirijan las sucursales de entidades de crédito extranjeras en España.*

- Real Decreto 1382/1985 de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección.

*Artículo 1. Ámbito de aplicación.*

(...)

*Dos. Se considera personal de alta dirección a aquellos trabajadores que ejercitan poderes inherentes a la titularidad jurídica de la empresa, y relativos a los objetivos generales de la misma, con autonomía y plena responsabilidad solo limitadas por los criterios e instrucciones directas emanadas de la persona o de los órganos superiores de gobierno y administración de la entidad que respectivamente ocupe aquella titularidad.*

- Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva

*Artículo 11. Requisitos de acceso y ejercicio de la actividad.*

(...)

*3. A los efectos de lo previsto en esta Ley, se considera que ostentan cargos de administración o dirección en una entidad sus administradores o miembros de sus órganos colegiados de administración y aquellas personas que desarrollen en la entidad, de hecho o de derecho, funciones de alta dirección bajo la dependencia directa de su órgano de administración o de comisiones ejecutivas o consejeros delegados de la misma, incluidos los apoderados que no restrinjan el ámbito de su representación a áreas o materias específicas o ajenas a la actividad que constituye el objeto de la entidad.*

- Banco España – Circular 4/2004, de 22 de diciembre, a entidades de crédito, sobre normas de información financiera pública y reservada y modelos de estados financieros

*Norma sexagésima segunda. Partes vinculadas.*

*a. es personal clave de la dirección de la entidad, o de su entidad dominante, o es una persona física con influencia significativa sobre la entidad dominante. Se entenderá por personal clave de la dirección aquellas personas que tienen autoridad y responsabilidad para planificar, dirigir y controlar las actividades de la entidad, ya sea directa o indirectamente, incluyendo todos los miembros del consejo de administración, u órgano equivalente, así como el personal directivo, tal como las personas enumeradas en el artículo 11.3 de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, incluyendo cualquier persona concertada con el personal clave de la gerencia;*

- Orden EHA 3050/2004, de 15 de septiembre, sobre la información de las operaciones vinculadas que deben suministrar las sociedades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales.

*Art. 2.*

*2. En cualquier caso se considerarán como partes vinculadas:*

(...)



d) *Las personas físicas con autoridad y responsabilidad sobre la planificación, dirección y control de las actividades de la sociedad obligada a presentar información semestral, entre las que se incluyen los administradores, los directivos y los familiares próximos de unos y otros, o cualquier persona concertada con los administradores y los citados directivos. A los efectos de este apartado, tendrán la consideración de directivos las personas enumeradas en el artículo 11.3 de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva.*

Adicionalmente, para las sociedades cotizadas, será necesario tener en cuenta la definición de “alto directivo” contenida en el “Informe del Grupo Especial de Trabajo sobre Buen Gobierno de las Sociedades Cotizadas” publicado por la CNMV con fecha 16 de mayo de 2006, según la cual se definen como altos directivos *“aquellos directivos que tengan dependencia directa del Consejo o del primer ejecutivo de la compañía y, en todo caso, el auditor interno”*.

Si bien la definición puede variar entre las distintas empresas, normalmente, se está identificando al personal de alta dirección como a los miembros del “Comité Ejecutivo” u órgano similar, entre los que podrían encontrarse:

- Director general
- Director financiero/de administración
- Director de operaciones
- Director comercial
- Director de recursos humanos
- Director de Marketing
- Etc.

Es importante que sea la propia empresa la que establezca claramente qué entiende por alta dirección. En este sentido, se están dando situaciones en las que la entidad auditada manifiesta que no tiene persona de alta dirección mediante argumentos que la CTCC considera que no en todos los casos son aceptables desde el punto de vista de la auditoría de las cuentas anuales; entre ellos, se pueden citar los siguientes:

- *No existen contratos laborales calificados como de “alta dirección”*. No es correcto, pues el hecho de no haber dado de alta este tipo de contratos no exime de la existencia intrínseca de alta dirección en la empresa.
- *La sociedad es filial de una matriz y, por tanto, las decisiones se toman a nivel corporativo*. Puede que no sea correcto, pues, normalmente, cada filial tiene, a su nivel, alta dirección (Director financiero, Director comercial, Director general,...) aunque sus responsabilidades estén muy definidas por las indicaciones de la matriz.
- *La sociedad es muy pequeña y sólo tiene como personal clave al Director general, por lo que suministrar la información requerida es perjudicial para el directivo*. No puede aceptarse este planteamiento, pues la normativa no establece un número mínimo de directivos. Tampoco se pueden alegar razones de confidencialidad, pues el propio PGC no las contempla. En situaciones extremas, la empresa puede decidir que lo más aconsejable, en su caso, es no facilitar ningún desglose en la memoria, lo que implica una salvedad en el informe de auditoría por falta de información.



## Conclusiones

Sobre la base de las diferentes fuentes normativas encontradas que definen, directa o indirectamente, el concepto de “alta dirección”, puede concluirse que, a los efectos de la elaboración de la memoria de las cuentas anuales preparadas de acuerdo con el nuevo PGC, las características básicas que definen al personal de alta dirección son, en general, las siguientes:

1. Ejercita funciones relativas a los objetivos generales de la Sociedad: Planifica, dirige y controla las actividades de la Sociedad, de forma directa o indirecta.
2. Lleva a cabo sus funciones con autonomía y plena responsabilidad, sólo limitadas por los criterios e instrucciones directas del titular/titulares jurídicos de la Sociedad o de los órganos superiores de gobierno y administración que representan a dichos titulares.

Se pueden agrupar los datos por categoría, si bien hay que distinguir, en todo caso, entre la información de los miembros del Consejo y los de la alta dirección. La presentación separada de los requisitos de información a los que se refiere las NECA es asimismo aplicable en aquellos supuestos en los que concurra en una misma persona el cargo de administrador, o en su caso representante de una persona jurídica miembro del órgano de administración, con el cargo de alta dirección de la Sociedad.

Sería recomendable que los administradores de la Sociedad detallaran en la correspondiente nota de la memoria de las cuentas anuales su entendimiento conceptual de “personal de alta dirección” a los efectos del desglose pertinente. Asimismo, se recomienda, si es relevante, que lo detallaran en la carta de manifestaciones, tal como se recogió en la Circular E 18/2009. En todo caso, cuando la sociedad estime que no tiene “alta dirección” entre su personal, se recomienda indicar los motivos por los que ha llegado a esta conclusión y dónde se sitúa la responsabilidad de la toma de decisiones que afecten a las políticas económicas y estratégicas. En este caso, el auditor deberá evaluar si las circunstancias concretas del cliente le permiten alcanzar una conclusión positiva en relación con la razonabilidad de dicha estimación.

Recordamos que, de acuerdo con consultas recientes al ICAC, la falta de los desgloses preceptivos en relación con la alta dirección afecta a la imagen fiel de las cuentas anuales y en consecuencia, supone una salvedad por falta de información en la memoria, que se debe incluir en la opinión como el resto de las salvedades (*“En nuestra opinión, excepto por la falta de información descrita en el párrafo...”*).