



IGNACIO REDONDO ANDREU, Secretario del Consejo de la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones, en uso de las competencias que le otorga el artículo 40 del Reglamento de la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones, aprobado por Real Decreto 1994/1996, de 6 de septiembre,

CERTIFICA

Que en la Sesión número 18/10 del Consejo de la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones, celebrada el día 10 de junio de 2010, se ha adoptado el siguiente

ACUERDO

Por el cual se aprueba la

Resolución sobre la actualización de los principios, criterios y condiciones para el desarrollo del sistema de contabilidad de costes (AEM 2010/270).

I ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En su sesión del 15 de julio de 1999, el Consejo de la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones (en adelante, CMT) aprobó los principios, criterios y condiciones para el desarrollo del sistema de contabilidad de costes (en adelante, SCC) de Telefónica de España, S.A.U.

SEGUNDO.- Mediante Resolución del día 15 de junio de 2000, el Consejo de la CMT aprobó la propuesta de sistema de contabilidad de costes de Telefónica de España, S.A.U. (en adelante, TESAU) de acuerdo con los principios anteriormente aludidos. Posteriormente, la CMT ha aprobado con periodicidad anual las resoluciones de verificación de los resultados del sistema de contabilidad de cada ejercicio.

TERCERO.- Con fecha de 27 de julio de 2000 el Consejo de la CMT dictó Resolución en la que se acordó declarar aplicables a los operadores designados dominantes en ese momento o que en el futuro pudieran serlo y que estuvieran obligados a llevar un sistema de contabilidad de costes, los principios, criterios y condiciones aprobados por Resolución de 15 de julio de 1999.

CUARTO.- Por Resolución de 20 de diciembre de 2001, el Consejo de la CMT aprobó la propuesta de sistema de contabilidad de costes de Telefónica Móviles de España, S.A.U. (en adelante, TME) de acuerdo con los principios anteriormente aludidos, para su inmediata implantación y aplicación. Posteriormente, la CMT ha aprobado con periodicidad anual las resoluciones de verificación de los resultados del sistema de contabilidad de cada ejercicio.

QUINTO.- Mediante Resolución del día 8 de mayo de 2002, el Consejo de la CMT aprobó la propuesta de TESAU de modificaciones en la contabilidad de costes para reflejar la oferta de interconexión por capacidad.



SEXTO.- Mediante Resolución del día 16 de mayo de 2002, el Consejo de la CMT aprobó la propuesta de sistema de contabilidad de costes de Vodafone España, S.A. (en adelante, Vodafone) de acuerdo con los principios anteriormente aludidos, para su inmediata implantación y aplicación. Posteriormente, la CMT ha aprobado con periodicidad anual las resoluciones de verificación de los resultados del sistema de contabilidad de cada ejercicio.

SÉPTIMO.- Mediante Resolución del día 27 de junio de 2002, el Consejo de la CMT aprobó la propuesta de TESAU de modificaciones en la contabilidad de costes para reflejar la oferta de interconexión de circuitos.

OCTAVO.- Mediante Resolución de 24 de abril de 2003, el Consejo de la CMT aprobó la Resolución sobre el Recurso de Reposición interpuesto por TESAU contra la Resolución de 13 de Febrero de 2003, sobre los Resultados de la contabilidad de costes presentados por este operador referidos al ejercicio 2001.

NOVENO.- Mediante Resolución de 14 de diciembre de 2004, el Consejo de la CMT aprobó la propuesta de sistema de contabilidad de costes de France Telecom España, S.A. (en adelante, Orange) de acuerdo con los principios anteriormente aludidos, para su inmediata implantación y aplicación. Posteriormente, la CMT ha aprobado con periodicidad anual las resoluciones de verificación de los resultados del sistema de contabilidad de cada ejercicio.

DÉCIMO.- Con fecha 25 de mayo de 2006, el Consejo de la CMT aprobó la Resolución sobre los principios, criterios y condiciones para el desarrollo del estándar de costes incrementales del sistema de contabilidad de costes de TESAU.

UNDÉCIMO.- Con fecha 1 de junio de 2006, el Consejo de la CMT aprobó la Resolución sobre el formato y método contable a utilizar por Abertis Telecom, S.A.U. (en adelante, Abertis) en el sistema de contabilidad de costes.

DUODÉCIMO.- Con fecha 14 de junio de 2007, el Consejo de la CMT aprobó la Resolución sobre el sistema de contabilidad de costes nacional de Abertis. Posteriormente, la CMT ha aprobado con periodicidad anual las resoluciones de verificación de los resultados del sistema de contabilidad de cada ejercicio.

DECIMOTERCERO.- Mediante Resolución del día 13 de diciembre de 2007, el Consejo de la CMT aprobó la adaptación del sistema de contabilidad de costes de TESAU al nuevo marco regulatorio.

DECIMOCUARTO.- Mediante Resolución del día 13 de diciembre de 2007, el Consejo de la CMT aprobó la adaptación del sistema de contabilidad de costes de los operadores móviles al nuevo marco regulatorio.

DECIMOQUINTO.- Con fecha 19 de junio de 2008 se aprobaron las Resoluciones sobre la adaptación al nuevo marco regulatorio y homogeneización de los sistemas de contabilidad de costes de TME, Vodafone y Orange.

DECIMOSEXTO.- Con fecha 3 de julio de 2008, el Consejo de la CMT resolvió sobre la verificación de la propuesta de adaptación del sistema de contabilidad de costes de TESAU al nuevo marco regulatorio.



DECIMOSÉPTIMO.- Con fecha 23 de febrero de 2010 se sometió a consulta pública el Informe de los Servicios de la Comisión sobre la revisión de la Resolución de 15 de julio de 1999 de principios, criterios y condiciones para el desarrollo del sistema de contabilidad de costes. El anuncio de la consulta se publicó en el BOE de 3 de marzo de 2010.

DECIMOCTAVO.- Con fecha 23 de marzo de 2010 tuvo entrada en el Registro de la CMT un escrito de alegaciones de TESAU al informe mencionado.

DECIMONOVENO.- Con fecha 23 de marzo de 2010 tuvo entrada en el Registro de la CMT un escrito de alegaciones de TME al informe mencionado.

VIGÉSIMO.- Con fecha 26 de marzo de 2010 tuvo entrada en el Registro de la CMT un escrito de alegaciones de Orange al informe mencionado.

VIGÉSIMO PRIMERO.- Con fecha 26 de marzo de 2010 tuvo entrada en el Registro de la CMT un escrito de alegaciones de Abertis al informe mencionado.

VIGÉSIMO SEGUNDO.- Con fecha 30 de marzo de 2010 tuvo entrada en el Registro de la CMT un escrito de alegaciones de Vodafone al informe mencionado.

II FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Habilitación competencial

La existencia de modelos de contabilidad de costes regulatoria en el sector de las comunicaciones electrónicas está ligada a la imposición de obligaciones a los operadores declarados con poder significativo de mercado, tales como la obligación de control de precios y contabilidad de costes o la separación de cuentas. Dichas obligaciones tienen su origen en la regulación comunitaria que, posteriormente, se transpone a la normativa española.

La normativa europea, ya superada, que dió origen a la Resolución de principios y criterios de 15 de julio de 1999 se plasmó en las Directivas 90/388/CEE, 95/62/CE, 97/33/CE y 98/10/CE como se indica en dicha Resolución.

En marzo de 2002 se aprobó un nuevo paquete de directivas comunitarias en materia de telecomunicaciones que diseñaba un nuevo régimen aplicable a los mercados de referencia y a los operadores con poder significativo de mercado. En el mismo se estableció que las autoridades nacionales de reglamentación deberían definir y analizar los diferentes mercados del sector de las comunicaciones electrónicas con carácter periódico, para determinar si dichos mercados se desarrollan en un entorno de competencia efectiva e imponer, en caso contrario, las obligaciones específicas que resulten necesarias.

Este paquete de directivas, ha sido reformado por el conocido como Paquete Telecom de 2009¹ el cual dispone para la contabilidad de costes un tratamiento continuista con respecto a las directivas anteriormente mencionadas. Las disposiciones más relevantes son la

¹ Directiva 2002/19/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de marzo de 2002, relativa el acceso a las redes de comunicaciones electrónicas y recursos asociados, y a su interconexión, modificada por la Directiva 2009/140/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 25 de noviembre de 2009.



Directiva de acceso, la Directiva marco, la Recomendación sobre separación de cuentas y contabilidad de costes y la Recomendación sobre las tarifas de terminación de la telefonía fija y móvil, que se analizan a continuación.

La Directiva de acceso de 2002, modificada por el Paquete Telecom de 2009 establece en su artículo 8.2:

“Cuando resulte del análisis de mercado efectuado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 16 de la Directiva 2002/21/CE (Directiva marco) que un operador tiene un peso significativo en un mercado específico, las autoridades nacionales de reglamentación impondrán, según proceda, las obligaciones establecidas en los artículos 9 a 13 de la presente Directiva.”

En el artículo 11 se define una de estas obligaciones que es la separación de cuentas:

“1. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 8, la autoridad nacional de reglamentación estará facultada para imponer obligaciones en materia de separación de cuentas en relación con determinadas actividades relacionadas con la interconexión y/o el acceso.

En particular, las autoridades nacionales de reglamentación podrán exigir a una empresa integrada verticalmente que ponga de manifiesto de manera transparente los precios al por mayor y los precios de transferencia que practica, entre otras cosas para garantizar el cumplimiento de un requisito de no discriminación con arreglo al artículo 10 o, cuando proceda, para impedir las subvenciones cruzadas de carácter desleal. Las autoridades nacionales de reglamentación podrán especificar el formato y la metodología contable que deberá emplearse.”

Y en el artículo 13 define la obligación de control de precios y contabilidad de costes:

“1. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 8, las autoridades nacionales de reglamentación estarán facultadas para imponer obligaciones en materia de recuperación de los costes y control de los precios, que incluyan obligaciones por lo que respecta tanto a la orientación de los precios en función de los costes como a los sistemas de contabilidad de costes, en relación con determinados tipos de interconexión o acceso [...]

A efectos del cálculo del coste del suministro eficaz de servicios, las autoridades nacionales de reglamentación podrán utilizar métodos de contabilización de costes distintos de los utilizados por la empresa. [...]

4. Al imponer un sistema de contabilidad de costes en apoyo a los controles de precios, las autoridades nacionales de reglamentación velarán por que se ponga a disposición del público una descripción de dicho sistema, en la que se indiquen, como mínimo, las principales categorías en las que se agrupan los costes y las normas utilizadas para su reparto. Un organismo independiente cualificado comprobará la aplicación del sistema de contabilidad de costes. Se publicará, con periodicidad anual, una declaración relativa a dicha aplicación.”



La Directiva marco de 2002, modificada por el Paquete Telecom de 2009², establece en su artículo 5:

“1. Los Estados miembros velarán por que las empresas suministradoras de redes y servicios de comunicaciones electrónicas faciliten toda la información, incluso financiera, necesaria para que las autoridades nacionales de reglamentación puedan comprobar el cumplimiento de lo dispuesto en la presente Directiva o en las Directivas específicas, o de las decisiones adoptadas con arreglo a ellas. [...] Asimismo, podrá exigirse a las empresas con un peso significativo en los mercados mayoristas que presenten datos contables sobre los mercados minoristas asociados con dichos mercados mayoristas.”

Adicionalmente, la Recomendación de la Comisión de 19 de septiembre de 2005 relativa a la separación contable y los sistemas de contabilidad de costes dentro del marco regulador de las comunicaciones electrónicas (2005/698/CE) indica en sus recomendaciones 1, 2, 3 y 4:

“Al imponer la obligación de implantar un sistema de contabilidad de costes se pretende garantizar que los operadores notificados se atengan a unos criterios equitativos, objetivos y transparentes a la hora de asignar sus costes a los servicios en caso de estar sometidos a obligaciones relativas a controles de precios u orientación de los precios a costes.

Al imponer la obligación de la separación contable se pretende proporcionar un nivel superior de detalle en los datos respecto del procedente de los estados contables exigidos por la legislación del operador notificado, con el fin de reflejar de la manera más precisa posible el comportamiento de las diferentes partes de la empresa del operador notificado como si funcionasen como empresas distintas, y, en el caso de empresas integradas verticalmente, evitar la discriminación a favor de sus propias actividades y las subvenciones cruzadas desleales.

2) Se recomienda que las autoridades nacionales de reglamentación exijan a los operadores notificados la desagregación de sus costes de explotación, capital empleado e ingresos en la medida necesaria para responder a los principios de proporcionalidad y transparencia y a los objetivos reglamentarios impuestos por el Derecho nacional o comunitario.

Se recomienda que la imputación de costes, capital empleado e ingresos se efectúe de acuerdo con el principio de causalidad de costes (por ejemplo, el sistema de costes por actividades, «ABC»).

Es necesario que los sistemas de contabilidad de costes y de separación contable de los operadores notificados sean capaces de facilitar información financiera relacionada con la regulación que permita demostrar que se

² Directiva 2002/21/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de marzo de 2002, relativa a un marco regulador común de las redes y los servicios de comunicaciones electrónicas, modificada por el Reglamento (CE) N° 717/2007 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de junio de 2007, por el Reglamento (CE) N° 544/2009 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 18 de junio de 2009 y por la Directiva 2009/140/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de noviembre de 2009.



cumplen íntegramente las obligaciones reglamentarias. Se recomienda que esta capacidad se mida en función de los criterios cualitativos de pertinencia, fiabilidad, comparabilidad e importancia relativa.

Se recomienda que las autoridades nacionales de reglamentación comprueben la adecuación y la eficacia de los sistemas de contabilidad de costes y de separación contable; tales sistemas podrán ser objeto de consulta pública.

3). Se recomienda que las autoridades nacionales de reglamentación, a la hora de evaluar las características y la especificación del sistema de contabilidad de costes, examinen la capacidad del sistema de contabilidad de costes del operador notificado para analizar y presentar los datos sobre costes de una manera acorde con los objetivos de la reglamentación. En particular, dicho sistema debería ser capaz de diferenciar entre costes directos y costes indirectos. [...]

Por motivos de coherencia e integridad de los datos, se recomienda que los informes financieros de las cuentas exigidas por la reglamentación se consoliden en una cuenta de pérdidas y ganancias y un estado del capital empleado para el conjunto de la empresa. También se exige la conciliación de estas cuentas separadas con las cuentas del operador exigidas por la legislación. Estas cuentas deben ser objeto del dictamen de una auditoría independiente o de una auditoría de conformidad por parte de la autoridad nacional de reglamentación (siempre que disponga del personal cualificado adecuado)”

Por último, la Recomendación de la Comisión de 7 de mayo de 2009 sobre el tratamiento normativo de las tarifas de terminación de la telefonía fija y móvil (2009/396/CE) establece en sus recomendación 1, 2, 3 y 4:

“Cuando impongan obligaciones en materia de control de precios y la contabilidad de costes [...] en los mercados de terminación al por mayor de las llamadas de voz en redes telefónicas públicas individuales [...], las ANR deben establecer unas tarifas de terminación basadas en los costes contraídos por un operador eficiente [...]

2) Se recomienda que la evaluación de la eficiencia de los costes se base en costes corrientes y en la utilización de un modelo ascendente que emplee los costes incrementales prospectivos a largo plazo (LRIC) como metodología de costes pertinente.

“3) Las ANR pueden comparar los resultados del planteamiento de modelización ascendente con los de un modelo descendente que utilice datos auditados a fin de verificar y mejorar la solidez de los resultados y pueden hacer ajustes en consecuencia.

4) El modelo de costes debe basarse en tecnologías eficientes disponibles dentro del período temporal considerado por el modelo. [...]”



En consonancia con el marco regulatorio europeo aprobado en 2002, se aprobó la Ley 32/2003, de 3 de noviembre, General de Telecomunicaciones (en adelante, LGTel) en la cual se establece que en los mercados de referencia en que se constate la inexistencia de un entorno de competencia efectiva, la CMT podrá imponer, mantener o modificar determinadas obligaciones específicas a los operadores que hayan sido identificados como operadores con poder significativo en dichos mercados.

Concretamente, en el artículo 48.2 de la LGTel se señala que la CMT:

“[...] tendrá por objeto el establecimiento y supervisión de las obligaciones específicas que hayan de cumplir los operadores en los mercados de telecomunicaciones y el fomento de la competencia en los mercados de los servicios audiovisuales, conforme a lo previsto por su normativa reguladora, la resolución de los conflictos entre los operadores y, en su caso, el ejercicio como órgano arbitral de las controversias entre los mismos.”

Y en el artículo 48.3 se establece que la CMT ejercerá, entre otras, la siguiente función:

“g) Definir los mercados pertinentes para establecer obligaciones específicas conforme a lo previsto en el capítulo II del título II y en el artículo 13 de esta ley.”

En el artículo 13 de la LGTel se establecen las obligaciones susceptibles de imponer a los operadores con poder significativo de mercado, entre las que se indican las siguientes:

“c) Separación de cuentas, en el formato y con la metodología que, en su caso, se especifiquen. [...]”

e) Control de precios, tales como la orientación de los precios en función de los costes, y contabilidad de costes, para evitar precios excesivos o la compresión de los precios en detrimento de los usuarios finales.”

En el Reglamento sobre mercados de comunicaciones electrónicas, acceso a las redes y numeración aprobado por el Real Decreto 2296/2004, de 10 de diciembre (en adelante, Reglamento de mercados), se profundiza en las obligaciones a imponer por la Comisión, sobre la obligación de orientación de precios en función de los costes y contabilidad de costes indica en su artículo 11:

“3. Cuando a un operador se le haya impuesto la obligación de que sus precios se atengan al principio de orientación en función de los costes, la carga de la prueba de que los precios se determinan en función de los costes, incluyendo una tasa razonable de rendimiento de la inversión, corresponderá al operador.

En estos casos, la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones determinará el sistema de contabilidad de costes que deberá aplicarse, y podrá precisar el formato y el método contable que se habrá de utilizar.

4. La Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones, a los efectos del cálculo del coste de suministro eficiente de servicios, podrá utilizar sistemas o métodos de contabilización distintos de los utilizados por el operador, que



tendrán en cuenta una tasa razonable de rendimiento de las inversiones efectuadas en función del riesgo asumido por aquel. [..]

5. Cuando la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones determine la aplicación de un determinado sistema de contabilidad de costes, el operador deberá encargar a una entidad cualificada e independiente, con periodicidad anual, una auditoría que compruebe la aplicación de dicho sistema y presentarla a la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones antes del 31 de julio de cada año, salvo que dicho organismo decida llevarla a cabo por sí misma.

6. La Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones garantizará que los operadores a los que se haya impuesto la obligación de que sus precios se atengan al principio de orientación en función de los costes pongan a disposición del público la descripción del sistema de contabilidad de costes empleado. A tal efecto, determinará la forma, las fuentes o los medios en que se pondrá a disposición del público la siguiente información relativa a dicho sistema y su aplicación:

a) Descripción del sistema en la que, como mínimo, se indiquen las principales categorías en que se agrupan los costes y los criterios utilizados para su distribución.

b) Informe relativo a la aplicación de dicho sistema tras cada auditoría anual.”

Y en lo relativo a la obligación de separación de cuentas, el Reglamento señala en el artículo 9:

“1. Los operadores que hayan sido declarados con poder significativo en un mercado al por mayor podrán estar sujetos a la obligación de separación de cuentas en relación con las actividades de acceso e interconexión.

La Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones podrá establecer el alcance y las condiciones de dicha separación de cuentas.

2. Asimismo, se podrá exigir a dichos operadores, cuando estén integrados verticalmente, que pongan de manifiesto de manera transparente los precios al por mayor y los precios de transferencia que practican, en particular para garantizar el cumplimiento del principio de no discriminación o, cuando proceda, para impedir las subvenciones cruzadas de carácter desleal. A estos efectos, la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones podrá especificar el formato y la metodología contable que deberá aplicarse.

Sin perjuicio de las obligaciones de suministro de información que recaigan sobre los operadores de redes y servicios de comunicaciones electrónicas, para facilitar la comprobación de las obligaciones de transparencia y no discriminación, la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones, de conformidad con lo establecido en el artículo 9 de la Ley 32/2003, de 3 de noviembre, General de Telecomunicaciones, podrá exigir que se le faciliten, bajo petición, documentos contables, incluida la información relativa a los



ingresos percibidos de terceros en materia de acceso e interconexión, y hacer pública dicha información en la medida en que contribuya a la consecución de un mercado abierto y competitivo, con arreglo a lo establecido en la normativa nacional y comunitaria en materia de secreto comercial e industrial.”

Por tanto, se desprende de la legislación europea y española en vigor sobre la aplicación de las obligaciones de contabilidad de costes y separación de cuentas, que la CMT está habilitada para:

- Establecer los operadores obligados al cumplimiento de estas obligaciones.
- Establecer el formato y método que debe cumplir el sistema de contabilidad de costes y separación de cuentas aplicado por los operadores obligados.
- Establecer el alcance de la obligación de separación de cuentas. Concretamente, esta Comisión puede establecer un alcance que varía desde la obtención de márgenes separados por servicios y/o mercados hasta la aplicación de sistemas de precios de transferencia.
- Determinar el sistema contable y de separación de cuentas que habrán de adoptar los operadores obligados.
- Establecer métodos contables diferentes a los propuestos por el operador.
- Auditar anualmente los resultados del sistema de contabilidad de costes y separación de cuentas.
- Hacer pública una declaración anual sobre el grado de cumplimiento de los principios contables por parte del operador.

SEGUNDO.- Objeto y finalidad del procedimiento

El objeto y finalidad del presente procedimiento es revisar y actualizar los principios, criterios y condiciones del sistema de contabilidad de costes aprobados por la Resolución de 15 de julio de 1999 para su adaptación a:

- La normativa europea de 2002 con su adaptación normativa española plasmada en la LGTel de 2003 y en su desarrollo reglamentario, y a las reformas de 2009.
- La nueva normativa española en materia contable, concretamente, el nuevo Plan general de contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.
- El desarrollo doctrinal y teórico en el ámbito de la contabilidad regulatoria.
- La práctica consolidada de nueve años de aplicación de los principios y presentación de los resultados del sistema contable por los operadores españoles.
- Las mejores prácticas de aplicación de la contabilidad de costes en los países del entorno europeo.

Debe aclararse que el sistema de contabilidad de costes es aplicado para implantar simultáneamente las obligaciones de contabilidad de costes y separación contable.



III OBSERVACIONES Y MODIFICACIONES PROPUESTAS A LOS PRINCIPIOS, CRITERIOS Y CONDICIONES DE 1999

III.1 OBSERVACIONES SOBRE LOS PRINCIPIOS, CRITERIOS Y CONDICIONES

Los principios, criterios y condiciones del sistema de contabilidad de costes aprobados por esta Comisión constituyen el marco teórico y metodológico para la elaboración del sistema de contabilidad de costes y separación de cuentas por parte de los operadores así como la guía para su posterior revisión y aprobación por parte de esta Comisión. La correcta aplicación de los mismos es verificada por la CMT, directamente o a través de auditores o consultores externos, y anualmente realiza una declaración sobre su grado de cumplimiento.

La finalidad de los principios, criterios y condiciones es asegurar, a través del su posterior concreción en los sistemas de contabilidad de costes, que esta Comisión pueda aplicar y verificar las obligaciones impuestas a los operadores con poder significativo de mercado en materia, principalmente, de control de precios, contabilidad de costes y separación contable. Además, el establecimiento de los mencionados principios y criterios garantiza que la información obtenida a partir de los modelos contables aprobados sea útil para la posible detección y análisis en su caso de determinadas prácticas anticompetitivas, en particular aquellas relativas a la compresión de márgenes y a la discriminación.

Por otro lado, esta Comisión entiende que los principios, criterios y condiciones del sistema de contabilidad de costes deben ser iguales para todos los operadores designados con poder de mercado y sometidos a esta obligación, con independencia del mercado en el que operen.

Los principios, criterios y condiciones se dividen en:

- Naturaleza del sistema de costes.
- Principios contables generales.
- Criterios de valoración y temporalidad.
- Desagregación mínima por centros de actividad.
- Categorías de costes.
- Procesos de asignación de activos, ingresos y costes
- Desarrollo, verificación e implantación del sistema de costes.

La naturaleza del sistema de costes es multiestándar de forma que los resultados se podrán presentar en los estándares de costes históricos, costes corrientes y costes incrementales. Los estándares de costes determinan la valoración de los activos, los ajustes en los costes operativos y los criterios de imputación de los costes a servicios en función de la eficiencia del operador y de la tecnología aplicada. Los principios contables son las normas generales para la asignación de los costes e ingresos estableciendo los criterios de imputación de forma objetiva, transparente, no discriminatoria y proporcional.

Los estándares de costes y los principios contables son los elementos fundamentales de los principios, criterios y condiciones y su propósito es la obtención de unos costes y márgenes objetivos y transparentes en función de los fines regulatorios. De esta forma se obtiene el coste histórico de un operador como transposición directa de la contabilidad financiera o el



coste incremental de un operador eficiente en el largo plazo con la tecnología más avanzada disponible, así como el estado intermedio que son los costes corrientes; en todo caso, en base a criterios de imputación causales, objetivos y consistentes y obteniendo unos resultados transparentes y auditables.

Los criterios de valoración y temporalidad son consecuencia de la naturaleza multiestándar del sistema de contabilidad de costes ya que definen, para cada estándar, los criterios de valoración de los activos, de los costes no relacionados con los servicios de comunicaciones electrónicas y de los costes del capital propio y ajeno.

La desagregación por centros de actividad, las categorías de costes y las fases de asignación de los ingresos y costes determinan, principalmente, la estructura del sistema contable en cuanto a la presentación, clasificación y organización de los elementos que lo componen, es decir, establecen los criterios formales del sistema contable.

Por último, el desarrollo y verificación del sistema contable indica las actividades a realizar por los operadores y por la CMT en el proceso de desarrollo del sistema contable y de presentación y verificación anual de los resultados.

En definitiva, los principios, criterios y condiciones se aplican al sistema contable que cumplimenta simultáneamente las obligaciones de contabilidad de costes y de separación contable, al objeto de obtener la información contable suficiente, adecuada y transparente que permita a esta Comisión verificar el cumplimiento de las obligaciones previamente establecidas en los correspondientes análisis de mercados. Además, la separación de cuentas se aplica con el alcance actualmente requerido por la CMT que es la obtención de márgenes separados por servicios y mercados.

III.2 MODIFICACIONES PROPUESTAS A LA RESOLUCIÓN DE 15 DE JUNIO DE 1999 EN LA CONSULTA PÚBLICA

Como se indica en el Antecedente de hecho Decimoséptimo, esta Comisión sometió a consulta las modificaciones para la actualización de la Resolución de principios, criterios y condiciones de 15 de julio de 1999. A continuación se exponen los cambios propuestos en la Consulta Pública de 23 de febrero de 2010 ordenados en función de los apartados recogidos en el Anexo de principios, criterios y condiciones de la presente Resolución.

1 Definición de la naturaleza del sistema de costes

La Resolución de 1999 establece que el sistema que deben proponer los operadores es multiestándar, de forma que los costes de los servicios se obtengan en cada período contable en tres estándares:

“a) Costes Históricos Totalmente Distribuidos: Este estándar de costes se basa en la asignación de la totalidad de los costes incluidos en la contabilidad financiera externa para la producción de los distintos bienes o servicios, incorporando además el “coste de retribución al capital propio”.

b) Costes Corrientes Totalmente Distribuidos: Este estándar surge como una transición desde el estándar de costes históricos totalmente distribuidos hacia el de costes incrementales a largo plazo. Su aplicación práctica consistirá en:



1. *Sustituir el coste de la inversión en los activos existentes por el coste de reposición, con la tecnología más avanzada disponible y dimensionamiento óptimo, recalculando, sobre el nuevo valor de los activos, los costes derivados de amortización y retribución al capital invertido.*

2. *Ajustar los costes operativos de acuerdo con criterios de eficiencia, excluyendo los costes de naturaleza extraordinaria.*

3. *Establecer los mecanismos de cálculo de los anteriores costes derivados de las inversiones en los activos reevaluados, de tal modo que se imputen al proceso productivo en función de su contribución al mismo y a las circunstancias (de valor, temporales y de eficiencia) actualizadas del mercado en sustitución de las históricamente registradas.*

c) Costes Incrementales a Largo Plazo: Este estándar se basa en la asignación de los costes en que debería incurrir un operador eficiente en el largo plazo, utilizando la tecnología más avanzada y una arquitectura de recursos y procesos acorde con la misma. Los principios y criterios para el desarrollo contable de este estándar de coste serán establecidas en posteriores resoluciones de la C.M.T., en un plazo de seis meses a partir de la fecha de la presente resolución, con objeto de que puedan ser desarrollados e implementados por la operadora, con datos contables del ejercicio 2000, en el curso del primer trimestre del año 2001.”

Propuesta y justificación de modificación realizada en la fase de Consulta Pública

La Resolución define los ajustes y modificaciones que deben aplicarse a los registros de gastos e ingresos de la contabilidad financiera para obtener el coste y el margen de los servicios en los estándares de costes corrientes y costes incrementales.

Las propuestas de modificación se basan en el análisis siguiente: la contabilidad de costes históricos, en determinadas circunstancias, no ofrece resultados satisfactorios para la toma de decisiones regulatorias ya que el valor de los activos podría no reflejar el coste real de un operador con una red moderna y eficiente. Para solucionar estos problemas, la Autoridad Nacional de Reglamentación (ANR), de acuerdo con la Recomendación de la Comisión de 19 de septiembre de 2005 sobre contabilidad de costes y separación de cuentas, puede requerir a los operadores una contabilidad de costes corrientes.

El estándar de costes corrientes permite evaluar los costes en que incurriría un operador eficiente en un mercado competitivo utilizando la última tecnología disponible. Como indica la Recomendación sobre separación contable y contabilidad de costes en el Recomienda 3:

“La evaluación de los bienes de red con un valor prospectivo o corriente de un operador eficiente, es decir, estimando los costes que contraerían operadores equivalentes si el mercado fuera fuertemente competitivo, constituye un elemento clave de la metodología de «contabilidad de costes corrientes» (CCA). Esto exige que los costes de amortización incluidos en los costes de explotación se calculen sobre la base de las valoraciones actuales de los bienes equivalentes modernos. En consecuencia, el informe sobre el capital empleado debe efectuarse también sobre la base de los costes corrientes. Podrán resultar necesarios otros ajustes de los costes para reflejar el coste de adquisición actual de un bien y su base de costes de explotación. La



evaluación de los bienes de red con un valor prospectivo o corriente puede complementarse mediante el uso de una metodología de contabilidad de costes tal como la de costes incrementales a largo plazo (LRIC), cuando proceda.”

Es decir, los costes corrientes tienen las siguientes características fundamentales:

- Reflejan el coste de los activos de un operador eficiente.
- Tienen un carácter prospectivo ya que recogen la evolución del precio de los activos, concretamente los activos se revalorizan a su precio actual para reflejar su “*value to the business*”.
- Incorporan los cambios tecnológicos de los activos de forma que la mayor eficiencia y productividad de las nuevas tecnologías se reflejen en los costes.
- Garantiza la viabilidad de la empresa a largo plazo ya que los costes muestran el valor de reposición de los activos.

El estándar de costes corrientes permite orientar los precios regulados en función de unos costes de inmovilizado eficientes que favorezcan la competitividad y la inversión en el mercado a largo plazo. Concretamente, el estándar de costes corrientes frente al estándar de costes históricos presenta las siguientes ventajas:

- Los activos están valorados a su valor actual no al coste de adquisición que puede ser antiguo, desactualizado y no reflejar el coste eficiente de la prestación de los servicios.
- Los costes de amortización y de capital se basan en el valor del inmovilizado actualizado.
- La cuenta de pérdidas y ganancias refleja el margen real de los servicios ya que confronta ingresos actuales con costes actualizados del activo, y no con costes basados en valores de adquisición antiguos.
- Se tiene constancia y, en su caso, se podrá tener en cuenta la existencia de pérdidas y ganancias latentes de inmovilizado (*holding gains and losses*).

La revalorización de un activo se basa, en principio, en la valoración del propio activo a su precio actual (valor de reposición) o en la valoración de un activo moderno equivalente en prestaciones y servicios (*modern equivalent asset* o MEA) si la tecnología del activo original es obsoleta. El MEA permite que, tal como indican las Recomendaciones de la Comisión Europea, la contabilidad refleje el coste de una red eficiente con la tecnología más avanzada disponible.

Finalmente, cabe mencionar que el estándar de costes incrementales a largo plazo también se sustenta en una valoración de los activos a costes corrientes pero con una metodología de costes incrementales o LRIC (*long run incremental cost*). En los estándares de costes corrientes y el de incrementales el enfoque aplicado está basado en la contabilidad financiera del operador (enfoque descendente o *Top down*). Sin embargo, frente al estándar de costes corrientes, en el estándar de costes incrementales se conseguiría la máxima eficiencia en costes ya que dicho estándar se sustenta en la asignación de costes en que debería incurrir un operador eficiente en el largo plazo, utilizando la tecnología más avanzada y una arquitectura de procesos acorde con la misma.



Como consecuencia de lo anterior, para la definición del estándar de costes corrientes se proponen las siguientes modificaciones en los tres puntos de su aplicación práctica:

1. Revalorización de activos.

En este punto se propone modificar la redacción indicando que la sustitución de los activos existentes se realiza por los activos revalorizados, sin entrar en detalle sobre la revalorización, ya que ésta puede basarse en el coste de reposición o en otro tipo de coste actualizado, como se indica con más detalle en el apartado de Criterios de valoración y temporalidad.

2. Ajustes de eficiencia y costes de naturaleza extraordinaria.

Este punto es confuso ya que no establece con claridad si se deben realizar ajustes de eficiencia o únicamente se deben eliminar los costes extraordinarios. Se propone modificar la redacción para aclarar este punto, indicando que únicamente se eliminarán los costes extraordinarios ya que realizar ajustes de eficiencia adicionales en un modelo *Top down* es complejo e incluso podría desvirtuar la relación que existe entre la contabilidad financiera del operador y el modelo de costes regulatorio, relación que constituye uno de los puntos de robustez más importantes del modelo regulatorio actual. En este sentido, se considera que los modelos realizados bajo un enfoque *Bottom up* son los más adecuados para establecer ajustes de eficiencia en la topología de red y en los costes operativos.

Adicionalmente, se propone modificar la nomenclatura “costes de naturaleza extraordinaria” ya que, según del nuevo Plan general de contabilidad de 2007³ los costes extraordinarios han desaparecido como categoría de gasto, quedando reducidos a unos supuestos muy concretos y atípicos (desastres naturales, expropiaciones, etc.). Los costes que se deben eliminar son los costes no relacionados de forma directa con la actividad principal de comunicaciones electrónicas del operador.

3. Cálculo e imputación de costes al proceso productivo en función de su contribución al mismo

Este tercer punto sobre los costes corrientes puede generar confusión y, de hecho, ha sido eliminado por esta Comisión en la descripción de este estándar en la Resolución sobre los principios, criterios y condiciones de los costes incrementales de 25 de mayo de 2006 y se ha incluido dentro del estándar de incrementales y no del estándar de corrientes.

Por tanto, se propone eliminar este punto ya que indica ajustes y modificaciones propias del estándar de costes incrementales y no del estándar de costes corrientes.

Por último, para el estándar de costes incrementales la CMT aprobó la mencionada Resolución sobre los principios, criterios y condiciones para el desarrollo del estándar de costes incrementales. Por tanto, por estar desactualizado y carecer de sentido se propone hacer referencia a esa Resolución y eliminar el siguiente párrafo:

“Los principios y criterios para el desarrollo contable de este estándar de coste serán establecidas en posteriores resoluciones de la C.M.T., en un plazo de seis meses a partir de la fecha de la presente resolución, con objeto de que puedan ser desarrollados e implementados por la operadora, con datos contables del ejercicio 2000, en el curso del primer trimestre del año 2001.”

³ Aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.



En conclusión, el apartado sobre la naturaleza del sistema contable quedará redactado de la siguiente forma para los estándares de costes corrientes e incrementales:

“2. Costes corrientes totalmente distribuidos: Este estándar surge como una transición desde el estándar de costes históricos totalmente distribuidos hacia el de costes incrementales a largo plazo. Su aplicación práctica consistirá en:

2.1. Sustituir el coste de la inversión en los activos existentes por el coste revalorizado, recalculando sobre el nuevo valor de los activos los costes de amortización y retribución al capital invertido.

2.2. Eliminar los costes no relacionados con la prestación de los servicios de comunicaciones electrónicas.

3. Costes incrementales a largo plazo: Este estándar se basa en la asignación de los costes en que debería incurrir un operador eficiente en el largo plazo, utilizando la tecnología más avanzada y una arquitectura de recursos y procesos acorde con la misma. El desarrollo de este estándar se aprobó en la Resolución de 25 de mayo de 2006 sobre los principios, criterios y condiciones para el desarrollo del estándar de costes incrementales del sistema de contabilidad de costes de Telefónica de España, S.A.U.”

2 Principios contables generales

La Resolución de 1999 establece en el apartado 2 los siguientes principios contables:

Principios contables
1. Causalidad
2. Objetividad
3. Transparencia
4. Auditabilidad
5. Consistencia
6. Desagregabilidad
7. Neutralidad
8. Suficiencia
9. No compensación
10. Conciliación

Tabla 1 Principios contables generales definidos en la Resolución de 1999

Propuesta y justificación de modificación realizada en la fase de Consulta Pública

Según establecen las líneas maestras de la Posición Común sobre separación de cuentas y sistemas de contabilidad de costes del Grupo Europeo de Reguladores (ERG)⁴, la

⁴ Guidelines for implementing the Commission Recommendation C(2005) 3480 on Accounting Separation & Cost Accounting Systems under the regulatory framework for electronic communications.



información contable regulatoria debe prepararse de acuerdo con un conjunto de principios, políticas y procedimientos. Sobre los principios de contabilidad regulatoria señala que establecen las doctrinas fundamentales que deben aplicarse en la preparación de la información contable y que se deben incluir, entre otros, los principios de:

- Causalidad de costes
- Objetividad
- Transparencia
- Coherencia (o consistencia)

Por tanto, los principios contables aprobados por la CMT recogen los principios básicos establecidos en el documento de la Posición Común del ERG e incluyen otros seis principios adicionales:

- Auditabilidad
- Desagregabilidad
- Neutralidad
- Suficiencia
- No compensación
- Conciliación

Además, cabe mencionar que la mayor parte de las autoridades regulatorias europeas aplican los principios básicos recomendados en la Posición Común del ERG.

A continuación, se analizan los principios individualmente tal como se definieron en la Resolución de 1999 y se exponen las modificaciones para su actualización:

1. Causalidad

Redacción original:

“Todas las imputaciones de costes e ingresos a cada actividad o servicio deberán realizarse a través de los inductores/conductores de dichos costes e ingresos, es decir, a través de los parámetros objetivos de las variables que los generan y sobre los que se distribuyen dichos costes. Dichos parámetros serán denominados, de ahora en adelante, “generadores”. Asimismo, los activos fijos de la operadora y, en su caso, los activos circulantes, deberán estar asignados a los “centros de actividad”, con objeto de que los costes derivados de la inversión en tales activos sean conducidos con criterios de causalidad hacia la formación del coste de los diferentes servicios.”

Se propone la inclusión del siguiente detalle: donde indica *“Todas las imputaciones de costes e ingresos a cada actividad o servicio [...]”* debe modificarse por *“Todas las imputaciones de costes e ingresos a cada actividad, elemento de activo o servicio [...]”*.



2. Objetividad

Redacción original:

“Los generadores de costes o ingresos deben ser objetivos y cuantificables mediante cálculos estadísticos, censales o muestrales, suficientemente fiables, relacionados directa o indirectamente con los servicios producidos y los procedimientos de información y sus determinaciones habrán de formar parte del Sistema de Costes que habrá de aprobar la C.M.T. antes de su implantación por la operadora. Aquellos costes para los que, por excepción, se reconozca la dificultad práctica de identificarlos con generadores objetivos cuantificables, deberán asignarse mediante criterios objetivos de reparto previamente establecidos. Asimismo, en el supuesto de costes no asignables directamente a un servicio, se establecerán criterios objetivos de reparto entre el conjunto de actividades a los que esté asignado.”

Se considera adecuado introducir una referencia al uso de técnicas estadísticas generalmente aceptadas en caso de carecer de datos objetivos, como en la práctica realizan los operadores.

Se propone modificar la redacción del principio por:

“Los generadores de costes o ingresos deben ser objetivos, fiables y cuantificables mediante datos censales, cálculos estadísticos o muestrales, relacionados directa o indirectamente con los servicios producidos y los procedimientos de información. Su determinación deberá formar parte del sistema de costes que habrá de aprobar la CMT antes de su implantación por la operadora. Los generadores de costes basados en datos muestrales deberán estar fundamentados en técnicas estadísticas generalmente aceptadas. Aquellos costes para los que, por excepción, se reconozca la dificultad práctica de identificarlos con generadores objetivos cuantificables, deberán asignarse mediante criterios objetivos de reparto previamente establecidos. Asimismo, en el supuesto de costes no asignables directamente a un servicio, se establecerán criterios objetivos de reparto entre el conjunto de actividades a los que esté asignado.”

3. Transparencia

Redacción original:

“El coste finalmente atribuido a cada actividad o servicio habrá de ser susceptible de descomposición en los distintos tipos de coste atendiendo a su naturaleza, tal y como se describe a lo largo de esta resolución. Especialmente, los costes derivados de la inversión en activos asignados a los procesos productivos, incluidas las provisiones por amortización de la misma, deberán ser identificados separadamente del resto de los costes operativos del proceso tales como los de conservación, mantenimiento o utilización del activo asignado.”

Este principio se divide en dos partes que se analizan en detalle:



1. Descomposición del coste de las actividades o servicios en costes por naturaleza:

“El coste finalmente atribuido a cada actividad o servicio habrá de ser susceptible de descomposición en los distintos tipos de coste atendiendo a su naturaleza, tal y como se describe a lo largo de esta resolución.”

El coste de los servicios se descompone en el sistema contable de los operadores en función de los centros de actividad que le imputan costes.

Sin embargo, la Resolución requiere la descomposición de los costes *“en función de su naturaleza”* y, según indica la propia Resolución en el apartado 6, los costes por naturaleza son los que aparecen en la Fase 1, es decir, los costes reflejados y los costes del inmovilizado. El sistema contable de todos los operadores incluye la primera modalidad de descomposición de costes, sin embargo, la segunda sólo es presentada por un operador en un informe específico no entregado por el resto de operadores.

2. Separación de los costes de inmovilizado:

“Especialmente, los costes derivados de la inversión en activos asignados a los procesos productivos, incluidas las provisiones por amortización de la misma, deberán ser identificados separadamente del resto de los costes operativos del proceso tales como los de conservación, mantenimiento o utilización del activo asignado.”

En el sistema contable de los operadores se distingue el coste calculado y los costes operativos de un activo, así como la amortización y el coste de capital: Este punto se considera redundante ya que la descomposición de costes conlleva la descomposición de los costes que componen el inmovilizado.

Como conclusión, este principio se considera válido pero se propone simplificar su redacción de forma que no se mencione explícitamente la descomposición en función de la naturaleza del coste, sino la descomposición en función de los componentes que forman cada coste de una actividad, servicio y elemento de activo, ya que el grado de transparencia actual de los sistemas contables se considera suficiente.

Por tanto, se propone la siguiente redacción:

“Transparencia

El coste atribuido a cada actividad, elemento de activo o servicio habrá de ser susceptible de descomposición en los distintos componentes de coste que lo forman.”

4. Auditabilidad

Redacción original:

“El Sistema Contable de Costes establecerá las interrelaciones adecuadas con los registros de la contabilidad financiera externa de la operadora y con los sistemas operativos y estadísticos en que se fundamenten los “generadores” de las imputaciones de costes e ingresos a los servicios, con el fin de facilitar la auditabilidad integral de la contabilidad de costes.”



No se propone la modificación de este principio.

5. Consistencia

Redacción original:

“Los principios contables así como los criterios de valoración, temporalidad y asignación que se propongan, ajustados a lo dispuesto en esta resolución, han de ser mantenidos entre años. En el caso de que, previa autorización de la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones, existan cambios de criterio que tengan un efecto significativo en la información presentada, habrá de procederse a la aplicación simultánea, durante un ejercicio, del doble juego de criterios anteriores y posteriores, mostrando las diferencias resultantes en las determinaciones de los costes finales.”

La definición de este principio exige a los operadores tres obligaciones:

- Mantener los criterios de valoración, temporalidad y asignación aplicados entre ejercicios.
- Solicitar autorización previa a la CMT para realizar modificaciones en los criterios.
- Presentar los resultados del sistema contable aplicando los nuevos criterios y los antiguos en un mismo ejercicio cuando su modificación tenga un efecto significativo.

En la práctica, esta autorización ha venido trasladándose a las resoluciones anuales de verificación de las contabilidades, a la luz de los resultados de las auditorías realizadas, lo que se ha revelado como un mecanismo más eficiente para la garantía del cumplimiento del principio de consistencia.

Se considera que la expresión “efecto significativo” es imprecisa, para evitarlo se propone modificar la redacción de este principio de forma que indique con claridad cuándo un cambio es relevante y, por tanto, debe presentarse del doble juego de criterios.

En conclusión, se propone modificar este principio en el siguiente sentido:

- Los cambios inmatriciales no supondrán la presentación del doble juego de criterios.
- Se deberá establecer el umbral numérico para considerar un efecto significativo.
- Se suprimirá la exigencia de autorización previa por ser poco operativa tanto para los operadores como para la propia Comisión.

A partir del estudio de las incidencias detectadas en las revisiones de los sistemas contables de los últimos ejercicios, se propone aplicar un criterio de relevancia de un 2% de los costes de los servicios regulados. Sin embargo, este criterio de relevancia no aplicará en la identificación de incidencias en la verificación anual de los resultados, donde la CMT podrá establecer los criterios de materialidad que estime conveniente de cara a asegurar la fiabilidad de las cuentas presentadas.

La propuesta de redacción es la siguiente:



“Consistencia

Los principios contables así como los criterios de valoración, temporalidad y asignación que se propongan han de ser mantenidos entre años. Cuando se introduzcan cambios de criterio no requeridos por la CMT que tengan un efecto superior al 2% en el coste o ingreso de cualquiera de los servicios regulados, se deberá proceder a la aplicación simultánea, durante un ejercicio, del doble juego de criterios anteriores y posteriores, mostrando las diferencias resultantes en la determinación de los costes, ingresos y márgenes.”

6. Desagregabilidad

Redacción original:

“Con independencia del número y orden de las imputaciones que se produzcan en la Contabilidad de Costes, la totalidad de costes imputados a los servicios deberá pasar por un estado intermedio de distribución, denominado “Centros de actividad” cuyo detalle y suficiente desagregación, deberán estar justificado con estudios técnicos de la funcionalidad actual y futura previsible de cada uno de ellos. Este principio será de aplicación sin perjuicio de los principios de transparencia e información suficiente.”

Se considera que este principio no goza de la suficiente generalidad para poder ser calificado como tal. Además es redundante ya que en la propia Resolución de 1999 y en la revisión actual en el apartado 6 se indica:

“Fase 2) Asignación de costes a “centros de actividad”: en esta segunda fase la totalidad de los costes reflejados y calculados deberá quedar asignada a “centros de actividad”, de forma que se pueda extraer una “visión matricial” que relacione los resultados de la fase 1.a) con los “centros de actividad” definidos en el Sistema.”

Por otro lado, la justificación sobre el *“detalle y la suficiente desagregación”* con estudios técnicos también se considera desfasada por las siguientes razones:

- Los operadores móviles no pueden definir de forma independiente sus centros de actividad, sino que éstos han sido fijados mediante Resolución por la CMT.
- TESAU y Abertis ya han definido sus centros de actividad y son revisados todos los ejercicios en el proceso de verificación de los resultados.

En el caso de otros operadores que resulten obligados a presentar contabilidad de costes en el futuro, su modelo contable será revisado y, en su caso, aprobado por la CMT y serán objeto de evaluación no sólo los centros de actividad sino también el resto de elementos del sistema.

Se considera que este principio debe ser eliminado ya que no aporta una norma básica o política de actuación de cara a la elaboración de los sistemas de contabilidad de los operadores y es redundante.



7. Neutralidad

Redacción original:

“Las transferencias internas de costes, y muy especialmente las que conduzcan a la formación de los costes de los servicios de interconexión prestados a otros operadores y autoconsumidos en el proceso productivo de la operadora y de sus filiales y participadas, deberán efectuarse de forma homogénea y ser valoradas a precios de transferencia interna correspondientes al estándar de coste aplicable. Los márgenes obtenidos por ventas a terceros y ventas intragrupo deberán estar diferenciados en cuentas separadas.”

Los precios de transferencia o “*transferencias internas de costes*” están relacionados con las obligaciones de contabilidad de costes y separación de cuentas. Estas obligaciones sólo las puede imponer una ANR siguiendo el proceso descrito en la Directiva marco de definición y análisis de mercados y de imposición de obligaciones a operadores con poder significativo de mercado.

En referencia a las obligaciones de control de precios y contabilidad de costes, el artículo 13 de la Directiva de Acceso señala, como se ha indicado en los Fundamentos de derecho:

“[...] las autoridades nacionales de reglamentación estarán facultadas para imponer obligaciones en materia de recuperación de los costes y control de los precios, que incluyan obligaciones por lo que respecta tanto a la orientación de los precios en función de los costes como a los sistemas de contabilidad de costes, en relación con determinados tipos de interconexión o acceso, en los casos en que el análisis del mercado ponga de manifiesto que una ausencia de competencia efectiva permitiría al operador en cuestión mantener unos precios excesivos o la compresión de los precios, en detrimento de los usuarios finales.”

Por otro lado, la Recomendación sobre separación contable y contabilidad de costes señala en el considerando 2:

“A los operadores que hayan sido designados como poseedores de peso significativo en el mercado (PSM) en un mercado pertinente [...] se les pueden imponer, entre otras, obligaciones relativas a la preparación de cuentas separadas y/o la implantación de un sistema de contabilidad de costes. Al imponer tales obligaciones se pretende conseguir que las transacciones entre operadores resulten más transparentes y/o determinar el coste real de los servicios prestados. Además, las autoridades nacionales de reglamentación pueden utilizar la separación contable y la implantación de sistemas de contabilidad de costes para complementar la aplicación de otras medidas reguladoras (por ejemplo, transparencia, no discriminación u orientación a costes) impuestas a los operadores notificados.”

Más concretamente, en el recomienda 1 indica:

“Al imponer la obligación de implantar un sistema de contabilidad de costes se pretende garantizar que los operadores notificados se atengan a unos criterios



equitativos, objetivos y transparentes a la hora de asignar sus costes a los servicios en caso de estar sometidos a obligaciones relativas a controles de precios u orientación de los precios a costes.

Al imponer la obligación de la separación contable se pretende proporcionar un nivel superior de detalle en los datos respecto del procedente de los estados contables exigidos por la legislación del operador notificado, con el fin de reflejar de la manera más precisa posible el comportamiento de las diferentes partes de la empresa del operador notificado como si funcionasen como empresas distintas, y, en el caso de empresas integradas verticalmente, evitar la discriminación a favor de sus propias actividades y las subvenciones cruzadas desleales.”

La obligación de separación contable es ampliamente utilizada para controlar y evitar las prácticas discriminatorias, sobre todo las relacionadas con precios por parte de operadores verticalmente integrados. La separación de cuentas supone que el operador está presente en diferentes mercados (mayoristas, minoristas o mercados ajenos al negocio de las telecomunicaciones) y se pretende dar visibilidad a los costes, márgenes y recursos del operador en cada uno de los mercados en los que actúa.

El precio de transferencia es el criterio al que se valoran las transacciones internas entre dos segmentos de una misma empresa. Así, los outputs producidos por el operador en uno de los segmentos son inputs de otro segmento o mercado. Esto plantea el problema de determinar qué criterio debe utilizarse para valorar el input del servicio receptor. Ese valor será el precio de transferencia.

Debe considerarse que la implantación de precios de transferencia no es obligatoria ni inherente a los sistema de separación de cuentas, ya que el artículo 11 de la Directiva de acceso indica, simplemente, que se podrá exigir la implantación de un sistema de precios de transferencia adicionalmente al sistema de separación contable:

“En particular, las autoridades nacionales de reglamentación podrán exigir a una empresa integrada verticalmente que ponga de manifiesto de manera transparente los precios al por mayor y los precios de transferencia que practica, entre otras cosas para garantizar el cumplimiento de un requisito de no discriminación con arreglo al artículo 10 o, cuando proceda, para impedir las subvenciones cruzadas de carácter desleal. Las autoridades nacionales de reglamentación podrán especificar el formato y la metodología contable que deberá emplearse”

Por otro lado, la Recomendación sobre separación contable y contabilidad de costes, adicionalmente a la separación de cuentas, permite a las ANR la posibilidad de exigir una cuenta de pérdidas y ganancias para los mercados y servicios pertinentes incluyendo precios de transferencia:

“Se recomienda que los operadores notificados que deban presentar información sobre separación contable faciliten una cuenta de pérdidas y ganancias y un estado del capital empleado para cada una de las entidades sobre las que la reglamentación exige información (sobre la base de los mercados y servicios pertinentes). Es preciso indicar claramente las cuotas por transferencia o las compras entre mercados y servicios con suficiente



detalle para que se justifique el cumplimiento de las obligaciones de no discriminación.”

Por tanto, la normativa comunitaria considera los sistemas de precios de transferencia como un elemento adicional y no obligatorio a la separación contable. Para la implantación de este sistema, las ANR podrán especificar el formato y la metodología específica que consideren adecuada. Los operadores españoles obligados han implantado un sistema de contabilidad de costes y de separación de cuentas pero no un sistema de precios de transferencia.

En conclusión, se elimina este principio de acuerdo a las conclusiones obtenidas porque los precios de transferencia no deben ser tratados en una Resolución genérica sobre los principios comunes del modelo de contabilidad de costes y de separación contable que deben ser aplicados por igual a todos los operadores obligados.

En caso de requerirse un sistema de precios de transferencia sería necesario, dada la información específica y detallada que el regulador debe requerir a los operadores para el desarrollo de un modelo de estas características, una Resolución *ad hoc* de la CMT en la que se establecieran los criterios a seguir para el desarrollo de un modelo de este tipo.

8. Suficiencia

Redacción original:

“El Sistema de Contabilidad de Costes deberá permitir obtener directamente, o a partir de los registros de la contabilidad financiera externa, la información necesaria para la formación de los estados de separación de cuentas publicables y aquella otra información a que esté obligada la operadora de acuerdo con la legislación vigente y las recomendaciones de la Comisión Europea.”

Este principio se considera innecesario ya que indica que *“El Sistema de Contabilidad de Costes deberá permitir obtener [...] la información necesaria para la formación de los estados de separación de cuentas publicables”*, y los resultados del sistema contable en su fase final, que son los márgenes por servicio representan, justamente, el estado de separación de cuentas.

Es decir, como ya se ha indicado, el sistema definido por esta Resolución es un sistema de contabilidad de costes y de separación contable, por tanto, este principio es innecesario y redundante.

Por otro lado, este principio exige que la contabilidad de costes proporcione *“...aquella otra información a que esté obligada la operadora de acuerdo con la legislación vigente y las recomendaciones de la Comisión Europea.”* Esta exigencia es demasiado genérica y puede dar lugar a incumplimientos ya que el sistema contable está orientado a proporcionar el coste, ingreso y margen de los servicios y mercados y no a proporcionar *“cualquier otra información a la que pueda estar obligada la operadora”*.

Por tanto, se propone la eliminación de este principio.



9. No compensación

Redacción original:

“El tratamiento de costes e ingresos, tanto en la contabilidad de costes como en la contabilidad financiera externa, deberá mantener separados ambos conceptos sin compensaciones entre ellos. Especialmente, los ingresos obtenidos por la prestación de los servicios deberán valorarse a precios de catálogo de la operadora, separando contablemente las bonificaciones, descuentos o minoraciones de carácter comercial.”

No se propone modificar este principio salvo la referencia a la contabilidad financiera externa, que se elimina, ya que la contabilidad financiera está fuera del alcance de la regulación de la CMT.

10. Conciliación

Redacción original:

“Para cada estándar de costes la operadora deberá presentar a la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones su conciliación con la contabilidad financiera externa en la que se indiquen los importes y la naturaleza de los ajustes realizados con un nivel de desglose suficiente a juicio del regulador.”

Este principio no señala una norma básica y general de aplicación en el sistema contable, sino un requisito de información a presentar. Por tanto, se propone eliminar este principio y trasladar el requisito de información al apartado en que se indican las fases que debe contener el SCC, que es el apartado 6. Proceso de asignación de activos, ingresos y costes. Concretamente, se indica este requisito en la Fase 1 en la que se obtienen los costes e Ingresos reflejados desde la contabilidad financiera.

A continuación se presenta el resumen de las modificaciones propuestas a los principios:

Principio contable	Modificación
1. Causalidad	Modificación no relevante
2. Objetividad	Modificación no relevante
3. Transparencia	Simplificación
4. Auditabilidad	No se modifica
5. Consistencia	Simplificación
6. Desagregabilidad	Eliminación
7. Neutralidad	Eliminación
8. Suficiencia	Eliminación
9. No compensación	Modificación no relevante
10. Conciliación	Eliminación

Tabla 2 Modificaciones a los Principios contables de la Resolución de 1999



3 Criterios de valoración y temporalidad

En ese apartado se indican los criterios de valoración y temporalidad, que son los elementos fundamentales para determinar los ajustes a realizar en los diferentes estándares de costes. De especial importancia resultan los ajustes a realizar en el estándar de costes corrientes, los ajustes en incrementales se tratan en su correspondiente Resolución.

Los criterios de valoración diferenciales son los siguientes:

1. Valoración de activos.

En este punto la Resolución indica:

“a) Los “activos asignados” a los centros de actividad se valorarán:

- Para alcanzar las determinaciones del estándar de “costes históricos”, [...].

- Para las determinaciones del estándar de “costes corrientes” el valor bruto atribuido será el que resulte de valorar los activos a “precio de mercado” de los bienes sustitutivos con la tecnología más avanzada e idéntica capacidad productiva aun cuando éstos ofrezcan prestaciones adicionales en orden a la producción. Algunos “activos asignables” podrán ser excluidos del proceso de reevaluación a “costes corrientes”, aceptando como sustituto de éste su “coste histórico”, cuando no sea planteable su reposición, en cuyo caso la C.M.T. resolverá de forma motivada sobre su exclusión.

- Por “precio de mercado” se entenderá el de adquisición media por la operadora en los dos últimos ejercicios, si es que ha adquirido bienes de tal naturaleza y tecnología; en caso contrario, la operadora solicitará ofertas a, por lo menos, tres fabricantes de prestigio si es posible, y utilizará como referente de la nueva valoración el precio medio ofrecido.”

Propuesta y justificación de modificación realizada en la fase de Consulta Pública

Este punto sobre el precio de mercado debe flexibilizarse e incluir otros métodos de revalorización como la indexación que pudieran ser aplicados por los operadores, por tanto, se propone añadir la siguiente frase al último párrafo:

“Adicionalmente, se podrá obtener el precio de mercado actual de un activo mediante la aplicación de índices de precios que reflejen de manera fiel la evolución del precio del mismo.”

2. Contingencias y cargos extraordinarios.

En este punto la Resolución indica:

“b) Los cargos a resultados del ejercicio por contingencias y riesgos extraordinarios, se imputarán con criterios de causalidad, dependiendo de la funcionalidad del activo correspondiente, y se valorarán como costes del siguiente modo:

- Para la determinación de los “costes históricos”, por el valor atribuido a la dotación efectuada en el ejercicio en la contabilidad financiera externa.



- Teniendo en cuenta la naturaleza extraordinaria de dichos cargos, no serán considerados para la determinación del estándar de “costes corrientes”.

Propuesta y justificación de modificación realizada en la fase de Consulta Pública

Este punto enlaza con la modificación propuesta a los ajustes del estándar de costes corrientes indicada en el punto 1 del presente apartado en el cual se sustituye la referencia a costes extraordinarios por la referencia a costes no relacionados con los servicios. Por otro lado, se considera confusa la redacción de la primera frase “b) Los cargos a resultados del ejercicio por [...]” y se propone su simplificación.

Como consecuencia de lo anterior, se propone la siguiente redacción para este punto:

“b) Los costes no relacionados con la prestación de los servicios se imputarán del siguiente modo:

- Para la determinación de los “costes históricos”, por el valor atribuido en el ejercicio en la contabilidad financiera externa.

- Teniendo en cuenta su naturaleza de costes no necesarios para la prestación de los servicios, no serán considerados para la determinación del estándar de “costes corrientes”.

3. Costes de capital propio y ajeno.

En este punto la Resolución indica:

“c) Los cargos financieros del capital ajeno, y costes de capital propio, se valorarán del siguiente modo:

- Para la determinación de los “costes históricos” [...]

- Para la determinación de los “costes corrientes” se calcularán de forma proporcional al “valor neto corriente” de los activos asignados con una “tasa anual” estimada conforme al coste medio ponderado de los capitales utilizados.

Antes del comienzo de cada ejercicio la operadora comunicará a la C.M.T. la “tasa anual” que propone aplicar para la determinación del estándar de “costes corrientes” en el ejercicio entrante, justificando su cuantía. La C.M.T. resolverá sobre su aplicación o modificación, razonada en términos del coste del dinero en el mercado y de tasa de riesgo empresarial.

Por excepción a lo dispuesto en el párrafo anterior, la operadora obligada a la separación de cuentas del ejercicio 1999, deberá proponer a la C.M.T., antes del 31 de diciembre de 1999, la tasa anual a aplicar para dicho ejercicio en la versión de “costes corrientes”, solicitando del regulador la aprobación de la misma.”



Propuesta y justificación de modificación realizada en la fase de Consulta Pública

Sobre este punto no se proponen modificaciones salvo la eliminación del último párrafo que ha quedado desactualizado.

4 Desagregación mínima por centros de actividad

En este apartado se indica la clasificación de centros de actividad en tres grandes grupos:

- Centros de actividad componentes de red (CACR).
- Centros de actividad asignables directamente a los servicios (CAADS).
- Centros de actividad no asignables directamente a los servicios (CANADS).

Dentro de los CACR se establece la siguiente subdivisión:

“Los “centros de actividad componentes de red” habrán de agruparse en cuatro subgrupos, atendiendo a las funciones desempeñadas en la red: acceso, conmutación, transporte, y funciones añadidas. A su vez, deberán subdividirse por el modo correspondiente de desempeñar la función, en razón de la tecnología incorporada y del nivel jerárquico que ocupen en las redes.”

Propuesta y justificación de modificación realizada en la fase de Consulta Pública

Este esquema de centros de red es válido para operadores de telecomunicaciones (TESAU, TME, Vodafone y Orange), sin embargo, no es aplicable para el sector audiovisual (Abertis).

Por tanto, se propone modificar este párrafo y sustituirlo por:

“Los “centros de actividad componentes de red” habrán de dividirse en grupos atendiendo a las funciones desempeñadas en la red. Para las operadoras de telefonía se dividirán en acceso, conmutación, transporte y funciones añadidas y para las operadoras audiovisuales en ubicación, interconexión y otros. A su vez, deberán subdividirse por el modo correspondiente de desempeñar la función, en razón de la tecnología incorporada y del nivel jerárquico que ocupen en las redes.”

5 Categorías de costes que deben hacerse explícitas en el sistema de costes

En este apartado se indican diferentes clasificaciones de costes, una de las cuales se refiere a la relación de causalidad con los servicios prestados por la operadora:

“En consecuencia, y para asegurar el adecuado reparto del coste, cada concepto de éste deberá ser clasificable, con independencia de otros criterios de clasificación que la operadora obligada adopte, en alguna de las siguientes categorías, que se establecen atendiendo a la relación de causalidad con los servicios prestados por la operadora:

- Costes de identificación directa: [...]
- Costes directamente atribuibles: [...]
- Costes indirectamente atribuibles: [...]



- *Costes no atribuibles: [...].*”

Esta clasificación no se plasma con esta denominación en los sistemas contable, sino que se suele sustituir por la siguiente en los operadores fijos y móviles:

- Costes calculados.
- Costes en base a actividades:
 - Costes por actividad.
 - Costes de ventas asignables.
 - Costes de ventas no asignables.

No obstante, no se proponen modificaciones a este punto ya que no se exige clasificar los costes en estas categorías sino que *“cada concepto de éste deberá ser clasificable”* en alguna de las categorías indicadas.

6 Proceso de asignación de activos, ingresos y costes

En este apartado se definen las fases del proceso contable, aunque se abre la posibilidad para que el operador las desagregue en tantas subfases como considere conveniente:

- Fase 1.a) Determinación de costes reflejados y calculados.
- Fase 1.b) Determinación de los ingresos reflejados.
- Fase 2) Asignación de costes a “centros de actividad”.
- Fase 3) Asignación de costes a “servicios”.
- Fase 4) Asignación de costes e ingresos a la cuenta de márgenes.

Propuesta y justificación de modificación realizada en la fase de Consulta Pública

En este punto se propone añadir la fase 1.c) de elaboración de la conciliación entre la contabilidad financiera y el SCC. De esta manera, este requisito se ha trasladado dentro de la Resolución pasando de ser el principio de no compensación a recogerse en este apartado:

“Para cada estándar de costes la operadora deberá presentar a la CMT su conciliación con la contabilidad financiera en la que se indiquen los importes y la naturaleza de los ajustes realizados con un nivel de desglose suficiente a juicio del regulador”

Adicionalmente, se proponen dos modificaciones:

- En la Fase 1.b) se indica “Respecto a aquellos ingresos generados por inversiones financieras en otras actividades, como participaciones en filiales y asociadas, se asignarán a “otras actividades no relacionadas con el negocio de las telecomunicaciones en España”, se considera adecuado cambiar esta cuenta por No asignables a la actividad principal (NAAP), que es una cuenta existente en el SCC de todos los operadores obligados.



- En la Fase 3 se indica “Los costes de los “centros de actividad componentes de red” se asignarán en función del volumen de actividad realizada por cada centro y del grado de utilización que cada servicio realiza de éstos, configurando la tabla de factores de enrutamiento”, este criterio de asignación es válido para el sector de la telefonía (TESAU, TME, VFE y Orange) pero no para el audiovisual (Abertis).

Por tanto, se propone la siguiente redacción:

“Los costes de los “centros de actividad componentes de red” en las operadoras de telefonía se asignarán en función del volumen de actividad realizada por cada centro y del grado de utilización que cada servicio realiza de éstos, configurando la tabla de factores de enrutamiento; en las operadoras audiovisuales se asignarán en función de su contribución a la formación del coste de cada servicio”.

7 Desarrollo, verificación e implantación del sistema de costes

En este apartado se indica:

“Corresponde a la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones, realizar una declaración anual sobre el cumplimiento de los criterios de costes que lleva a cabo la operadora, proponiendo las modificaciones de obligado cumplimiento al Sistema de Costes que considere oportunas.

La información necesaria que deba suministrar la operadora para el ejercicio de esta función por la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones será concretada, en cuanto a contenido y formatos, en el desarrollo del sistema de costes, conforme a lo establecido por la legislación sectorial.

Para el cumplimiento de estos objetivos, la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones podrá contar con la colaboración del auditor que haya ejercido la revisión de la contabilidad de costes por cuenta de la operadora y, en su caso, para aspectos específicos, con la de otros auditores o consultores externos contratados por ella misma y a su cargo.

Durante el proceso de desarrollo e implantación del Sistema de Contabilidad de Costes y Separación de Cuentas por parte de la operadora, en el supuesto de que surjan dudas sobre la aplicación de los principios, criterios y normas, podrá formular consultas a la C.M.T. Tales consultas podrán formularse solicitando la conformidad o reparos de la C.M.T. sobre el avance de los trabajos de desarrollo del Sistema de Costes a proponer.

La Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones publicará, o pondrá a disposición de todas las partes interesadas, aquellas consultas que considere de mayor relevancia e interés, junto con las soluciones proporcionadas, con el objeto de servir como referencia y complemento a la normativa vigente.”

Propuesta y justificación de modificación realizada en la fase de Consulta Pública

En este apartado se estima conveniente ampliar las referencias al proceso de verificación de las cuentas. Se indicará que la operadora debe presentar los resultados anuales del sistema



contable debidamente verificados por un auditor de acuerdo con un encargo de procedimientos acordados que asegure que los resultados anuales de la contabilidad representan la imagen fiel del resultado de las operaciones de acuerdo con los principios, criterios y condiciones. Además, la firma de auditoría encargada de la revisión de la contabilidad de costes deberá tener capacitación técnica adecuada para realizar el encargo.

Junto a las cuentas del ejercicio se entregarán las del ejercicio anterior incorporando los ajustes requeridos por la CMT en la revisión del año anterior. Por tanto, se propone incluir un primer párrafo con la siguiente redacción:

“Los operadores deberán presentar a la CMT su sistema de contabilidad de costes de cada ejercicio junto con las cuentas del ejercicio anterior que incorporarán los ajustes requeridos por la CMT en la revisión del año anterior.

El sistema de contabilidad de costes deberá acompañarse de un informe elaborado por un auditor con cualificación técnica suficiente en el que se exprese si las cuentas representan la imagen fiel del resultado de las operaciones del período de acuerdo con los principios, criterios y condiciones establecidos por la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones. En el mismo informe se detallarán y cuantificarán las incidencias e incumplimientos detectados por el auditor.

La CMT emitirá anualmente una declaración sobre el cumplimiento por el operador de los principios, normas y criterios contables en su sistema de contabilidad de costes.”

Se han eliminado los dos últimos párrafos por haber quedado desactualizados.

8 Actividades (servicios) objeto de segregación obligatoria

En este apartado se indica:

“La operadora propondrá, en su planteamiento del Sistema de Costes, la subdivisión de los grupos de actividades referidos en el artículo 15.3 del Reglamento de Interconexión, en tantos subgrupos como corresponda a los tipos significativos de servicios que presten en cada caso, pudiendo ser objeto de ampliación, por parte de la C.M.T., la subclasificación que propongan, si el regulador la considera insuficiente.”

Propuesta y justificación de modificación realizada en la fase de Consulta Pública

El reglamento al que hace referencia la Resolución está derogado y la clasificación de servicios propuesta está superada por la propia actividad de la CMT, que ha establecido los servicios a desagregar por los operadores audiovisuales y de telefonía en las siguientes resoluciones:

- Resolución de 1 de junio de 2006 sobre el formato y método a aplicar por Abertis en su contabilidad.
- Resolución de 13 de diciembre de 2007 sobre la adaptación de los sistemas de contabilidad de costes de los operadores móviles de red al nuevo marco regulatorio.



- Resolución de 13 de diciembre de 2007 sobre la adaptación del sistema de contabilidad de costes de TESAU al nuevo marco regulatorio.

Por tanto, se propone eliminar este apartado. En caso de que a algún operador se le imponga la obligación de contabilidad de costes, la Resolución en la que se imponga podrá:

- Remitirse a las resoluciones arriba indicadas para indicar el listado de servicios a incluir en el sistema de costes.
- Remitirse a una resolución posterior de formato y método del sistema de contabilidad de costes en la que se establezcan, entre otros, los servicios objeto de desagregación.
- Indicar expresamente los servicios a incorporar al sistema contable.

9 Exigencias mínimas al formato de presentación del sistema de costes a proponer a la CMT

Este apartado describe el contenido del modelo de sistema de contabilidad que habrán de presentar los operadores para su aprobación por la CMT antes de su implantación.

Propuesta y justificación de modificación realizada en la fase de Consulta Pública

Se propone la eliminación de este apartado ya que, en este momento, todos los operadores han presentado su modelo contable y ha sido aprobado por la CMT. En caso de que a algún operador adicional se le impusiera la obligación de contabilidad de costes, es más operativo indicar los requisitos de presentación del modelo en la propia resolución donde se establezca la obligación o en una resolución posterior de formato y método.

Por otra parte la referencia al grupo 9 de Plan general de contabilidad está desactualizada ya que dicho grupo en el nuevo Plan general de contabilidad no recoge la contabilidad de costes sino ingresos que se imputan directamente al patrimonio.

IV CONTESTACIÓN A LAS ALEGACIONES REALIZADAS A LA CONSULTA PÚBLICA

En este apartado se da respuesta a las manifestaciones realizadas por los operadores a la Consulta Pública realizada en febrero de 2010. Dichas respuestas⁵ están ordenadas en función de los apartados recogidos en el Anexo de principios, criterios y condiciones de la presente Resolución.

1. Sobre la separación de cuentas, precios de transferencia y el principio de no discriminación

TME y TESAU alegan que los SCC actuales permiten obtener los ingresos, costes y márgenes en los segmentos en los que actúan los operadores y que la neutralidad en la formación de los costes mayoristas y minoristas se garantiza por la utilización de los mismos drivers en los centros de actividad componentes de red. La aplicación de drivers comunes supone la imputación de costes unitarios iguales a todos los servicios con un nivel de trazabilidad elevado entre el componente de red y el servicio.

⁵ TESAU y TME han presentado las mismas alegaciones al informe sometido a Consulta Pública.



La implantación de un modelo de precios de transferencia supondría una modificación drástica y estructural del sistema actual y un importante consumo de recursos, sin que se produzcan mejoras en la trazabilidad del modelo. Además, los operadores indican que, como recoge el informe de los servicios, los precios de transferencia *“no tienen por qué ser unos precios diferentes a los costes siempre que puedan identificarse los costes unitarios del input y del output”*.

Por otro lado, TME y TESAU puntualizan lo siguiente respecto a la no discriminación, y es que ésta se garantiza no sólo, según indica el informe de los servicios cuando:

“1) El operador presentase para cada servicio mayorista un desglose contable entre el servicio mayorista prestado a terceros y mayorista autoconsumo.

2) Los servicios mayoristas imputan costes a los servicios minoristas.”

Si no, también, cuando se aplican drivers de reparto comunes de los componentes de red a los servicios mayoristas y minoristas, dado que se garantiza que se imputan a autoconsumo los mismos costes que a los servicios mayoristas, evitando un trato discriminatorio y subvenciones cruzadas.

Orange considera especialmente relevante el cumplimiento del requisito de no discriminación en las empresas verticalmente integradas de telefonía fija, para lo que propone la implantación de un sistema de precios de transferencia en el ámbito de los mercados de telefonía fija.

En este sentido, Orange considera que, si bien el análisis ex ante de las ofertas y promociones de TESAU es una herramienta para evitar las prácticas discriminatorias, no suple la necesidad de establecer precios de transferencia en la contabilidad regulada, puesto que la contabilidad ofrece una visión global de todas las ofertas habidas anualmente frente al análisis cliente por cliente del análisis ex ante.

Otro de los beneficios de los precios de transferencia sería que los operadores incumbentes no se apropien de las mejoras de márgenes por reducción de costes como consecuencia del retraso entre la fijación de precios regulados en función de una contabilidad de costes verificada con respecto al ejercicio de referencia de la contabilidad.

Respuesta de esta Comisión

Los precios de transferencia son el precio al que se valoran los traspasos o transferencias internas entre las divisiones mayoristas y minoristas de la operadora. La valoración de las transferencias internas (en función del coste, de un precio regulado o de otra magnitud) es una cuestión diferente al cálculo del coste de los servicios mayoristas y minoristas. El cálculo del coste se basa en los principios de causalidad y objetividad, de ahí la aplicación de los mismos drivers, mientras que la verificación de la no discriminación a través de transferencias se basa en la descomposición del servicio minorista en su o sus correspondientes servicios mayoristas.

Por tanto, calcular el coste de los servicios mayoristas y minoristas en base a los mismos drivers no implica necesariamente los mismos resultados que la aplicación de precios de transferencia a los servicios mayoristas autoconsumidos en la prestación de los servicios minoristas.

La implantación de un sistema de precios de transferencia es una herramienta que la legislación otorga a esta Comisión pero, debe tenerse en cuenta, como indica el artículo 9



del Reglamento de mercados, que el alcance y condiciones de la separación de cuentas son fijados por la propia Comisión, y que dicho alcance puede incluir o no un sistema de precios de transferencia interna. Actualmente, esta Comisión no considera necesario, dado el nivel de información recogido en los modelos de costes actuales, incluir los precios de transferencia en la separación de cuentas y, en caso de realizarlo en un futuro, sería necesaria la adopción de una Resolución *ad hoc* en la cual se fijara su formato y método específico.

2. Sobre la naturaleza del sistema de contabilidad de costes aplicado por la CMT

Según indica Vodafone, la naturaleza del sistema de costes debe reflejar las particularidades del activo acceso de par de cobre del operador fijo incumbente, que es de gran importancia para los operadores alternativos.

La aplicación de los estándares de costes corrientes y de incrementales con una revalorización de los activos y una red eficiente refleja el coste de una red teórica que no tiene que ver con la red real. Esta metodología de cálculo del coste de red es apropiada para una red troncal pero no para la red de acceso en que los costes básicos son la obra civil, conductos y cables. Esto es así porque en la obra civil no se produce una evolución tecnológica de los equipos como en una red troncal, sino que las técnicas aplicadas para construir la red son esencialmente las mismas que las aplicadas en el momento de su construcción, con la particularidad de que el coste de la mano de obra es mucho más elevado. Por otro lado, el cálculo del coste de estos activos se complica adicionalmente por la dificultad de determinar su vida útil, ya que estos activos no son sustituidos.

Debido a lo anterior, Vodafone propone para el acceso fijo un modelo distinto a los estándares de corrientes e incrementales que tenga en cuenta que estos activos no son siempre reemplazados y el coste asociado al mantenimiento de la infraestructura en condiciones óptimas (*renewal accounting*). De esta forma un operador entrante desplegaría nueva red si su coste fuese inferior al coste de amortización y mantenimiento de la red actual del incumbente.

En conclusión, Vodafone propone que:

- El carácter multiestándar del SCC sea flexible de forma que se puedan aplicar estándares adaptados a cada tipo de activo para determinar su coste de la manera más eficiente posible.
- Se introduzca un tratamiento específico para el coste de la red de acceso fija en función de sus características de no sustitución de los activos y valorando el coste del mantenimiento en condiciones óptimas de servicio (*renewal accounting*).

Respuesta de esta Comisión

La propuesta de Vodafone ya está recogida en el estándar de costes incrementales de TESAÚ, en el cual se establece un tratamiento distinto a los activos de acceso de la red fija con respecto al resto de activos de la red. Concretamente, el Resuelve Tercero de la Resolución de 25 de mayo de 2006 indica que:

“Para la determinación de los costes de la red de acceso, Telefónica de España, S.A.U. habrá de tener en cuenta que la aplicación del sistema de amortización de anualidad financiera constante habrá de garantizar la continuidad económica. En particular, dicho sistema de amortización, sólo podrá resultar de aplicación sobre aquella parte de la red de acceso que se



corresponda con nueva inversión, debiéndose aplicar el sistema de amortización lineal en el caso de los activos no completamente amortizados”.

Además, no se permite la imputación de coste de los elementos de acceso totalmente amortizados aunque estén en uso, a diferencia de lo establecido para el resto de la red.

Por tanto, esta Comisión ya permite un tratamiento distinto de la red de acceso fijo de TESAU frente al resto de la red en el estándar de costes incrementales basándose para ello en el concepto de “continuidad económica”.

3. Sobre la revalorización de los activos en el estándar de costes corrientes

Orange muestra sus reservas a la revalorización de la obra civil de TESAU (conductos y canalizaciones) mediante índices que superen el IPC⁶, y señala que otros reguladores han establecido límites a la revalorización de estos activos, como el IPC o el IPC más un determinado porcentaje.

En segundo lugar, con respecto al cálculo del déficit del servicio universal, Orange considera que carece de lógica aplicar índices de revalorización que deriven en costes corrientes superiores a los históricos ya que se compensaría al prestador por un importe superior al déficit incurrido.

Por otro lado, Abertis indica que en el estándar de costes corrientes, los activos se valorarán a precio de mercado, entendiéndose por tal:

“el de adquisición media por la operadora en los dos últimos ejercicios, si es que ha adquirido bienes de tal naturaleza y tecnología; en caso contrario, la operadora solicitará ofertas a, por lo menos, tres fabricantes de prestigio si es posible, y utilizará como referente de la nueva valoración el precio medio ofrecido.”

Abertis propone que se especifique de manera más concisa si en la primera opción (adquisición media) es preciso contar con tres proveedores o fabricantes por cada activo, como se le exige en las resoluciones de verificación anual de los resultados de su sistema contable. También propone aclarar la forma de actuación cuando en un período anual no se dispone de toda la información necesaria para revalorizar los activos según los requisitos indicados.

Respuesta de esta Comisión

Sobre la revalorización de la red de TESAU y el cálculo del coste del servicio universal, esta Comisión se remite a lo ya indicado en las resoluciones de revisión de los resultados de la contabilidad de costes de TESAU en las cuales se revisan los métodos de revalorización aplicados por la operadora en cada ejercicio, así como a las resoluciones de estimación del coste neto del servicio universal de cada ejercicio de dicha operadora.

Por otro lado, la CMT considera adecuada la concreción que requiere Abertis sobre el precio de mercado a costes corrientes y modifica la redacción de este punto añadiendo lo siguiente al párrafo indicado por Abertis:

⁶ Índice de precios al consumo.



“En caso de que la naturaleza del activo lo requiera, las adquisiciones de los dos últimos ejercicios deberán ser de, al menos, tres proveedores diferentes; en caso contrario, la operadora solicitará ofertas a otros proveedores hasta completar un mínimo de tres muestras de proveedores diferentes por activo entre adquisiciones y presupuestos, y utilizará como referente de la nueva valoración el precio medio obtenido.”

Debe aclararse que, en esta situación, a las adquisiciones realizadas se les añaden, sin sustituirlas, los nuevos presupuestos para calcular el precio medio. Esta Comisión determinará en las resoluciones específicas sobre el SCC de cada operador qué activos concretos están sujetos a este requisito.

Por último, la situación en la cual en un período anual no se dispone de toda la información necesaria para revalorizar los activos, debe ser prevista y evitada por el operador solicitando, en caso de no contar con adquisiciones, las correspondientes ofertas de proveedores.

4. Exclusión de los costes no relacionados con la prestación de servicios de comunicaciones electrónicas en el estándar de costes corrientes

TME y TESAU consideran que la nueva redacción de este apartado es demasiado genérica y debe concretarse. Por otro lado, según Abertis el nuevo Plan general contable indica que los costes extraordinarios son aquellos relativos a desastres naturales, expropiaciones,... Por tanto, propone que los costes de enajenación de inmovilizado y otras pérdidas de valor de activo (provisiones, deterioro,...) sean considerados como costes asignables a servicios en el SCC.

Respuesta de esta Comisión

Esta Comisión entiende por costes no relacionados con la prestación de los servicios de comunicaciones electrónicas aquellos costes que no forman parte del proceso de producción de dichos servicios y que, por tanto, no se pueden imputar al mismo de forma directa ni indirecta.

A modo de ejemplo, y sin que se trate de un listado exhaustivo, se consideran costes no relacionados con la prestación de los servicios:

- Costes extraordinarios por desastres naturales, indemnizaciones por litigios, siniestros,...
- Pérdidas del inmovilizado por enajenación o deterioro.
- Costes de actividades y negocios no relacionadas con la telefonía móvil, como TETRA, telefonía fija, trunking,...
- Costes de reestructuraciones, prejubilaciones, expedientes de regulación de empleo,...
- Obligaciones legales y provisiones obligatorias no relacionadas con los servicios como las aportaciones al Fondo nacional del servicio universal, la aportación anual para la financiación de la Corporación RTVE⁷, los gastos de desmontaje,...

⁷ Aprobada por la Ley 8/2009, de 28 de agosto, de financiación de la Corporación de Radio y Televisión Española.



- Costes derivados de fusiones y adquisiciones como los impuestos derivados de la operación, la amortización del fondo de comercio, los gastos financieros de la financiación de la operación,...
- Otros costes derivados del proceso inversor como inversiones desestimadas, desinversiones, planta desmontada no amortizada, materiales recuperados,...
- Actividades realizadas en el extranjero.

5. Sobre el principio de objetividad

Sobre la expresión "*técnicas estadísticas generalmente aceptadas*", Abertis considera que esta Comisión debería especificar que se entiende por ella. Esta Comisión considera técnicas generalmente aceptadas aquellas que sean práctica habitual en el ámbito contable y financiero.

6. Sobre el principio de transparencia

Con respecto a este principio, Orange propone aclarar el tratamiento de las subvenciones y préstamos a bajo interés concedidos por la Administración y el déficit del servicio universal que se financia a través del Fondo nacional del servicio universal.

Con respecto a las subvenciones y ayudas públicas, Orange considera que éstas se deben identificar dentro de cada clase de inmovilizado de forma que el coste final no se incremente con el coste de las inversiones que no ha sufragado el operador. Orange toma como ejemplos el plan de sustitución del TRAC y los Planes PEBA dentro del plan Avanza.

Con respecto al déficit del servicio universal, Orange propone que la parte sufragada con cargo al Fondo nacional del servicio universal se elimine de los costes de acceso del operador incumbente ya que, en caso contrario, se estaría reconociendo un coste a este operador que se sufraga con el mencionado fondo.

Respuesta de esta Comisión

Sobre las subvenciones y ayudas públicas esta Comisión quiere poner de manifiesto que ya se encuentran recogidas en la contabilidad de forma transparente ya que aparecen en las correspondientes partidas de ingresos de los operadores que las reciben. Por otro lado, la CMT remarca que el sistema de contabilidad de costes tiene por objetivo obtener el ingreso, coste y margen de los servicios con independencia de que se financie con recursos del propio operador, financiación ajena o fondos públicos. En cualquier caso, el tratamiento de las ayudas públicas, incentivos o subvenciones que, en su caso, hayan recibido los operadores, en relación con la fijación de precios mayoristas no es objeto de este procedimiento.

Sobre el déficit del servicio universal, la financiación que recibe el operador obligado procedente de otros operadores tiene su origen en la determinación por parte de esta Comisión de que el coste en que incurre TESAU como operador obligado a prestar el servicio universal le supone una carga injustificada. Las aportaciones que recibe TESAU del Fondo Nacional del servicio universal son una recepción neta de subsidio, en los términos del artículo 49 del Reglamento del Servicio Universal, en cuanto que se compensa la cantidad que le correspondería aportar para la financiación del mismo, con los costes en los que ya ha incurrido en la prestación del mismo. Por ello, esta aportación no debe ser eliminada del coste de acceso del operador prestador del servicio. Por otro lado, se debe destacar que los ingresos por la prestación de servicio universal están identificados en la



contabilidad del operador de forma transparente y que su tratamiento, en relación con la fijación de precios mayoristas, no es objeto de este procedimiento.

7. Sobre el principio de consistencia

El conjunto de los operadores entiende que el límite de variación del 2% en el coste o ingreso de los servicios regulados es considerado demasiado restrictivo y conlleva la obligación de presentar el doble juego de criterios la mayor parte de los casos. Abertis propone que el límite se aumente al 10%, TESAU y TME que se aumente al 5% y que la información a aportar se limite a un análisis de impactos en el ingreso, coste y margen de los servicios, de forma que se evite la tarea engorrosa de procesar el SCC completo por cada modificación.

Por lo otro lado, la expresión *“que tengan un efecto superior al 2% en el coste o ingreso de cualquiera de los servicios regulados”*, Abertis la considera insuficiente y propone que se añada expresamente una mención al coste unitario, ya que existen criterios de imputación en su contabilidad que afectan únicamente a los costes unitarios.

Respuesta de esta Comisión

Esta Comisión considera que la ejecución del sistema de costes con el doble juego de criterios es la mejor forma de garantizar el correcto cálculo del impacto del cambio de criterio. El límite de variación del 2% se considera razonable ya que, en caso de producirse varios cambios de criterio, se podrían producir variaciones en el coste elevadas sin que se entregara el doble juego de resultados porque cada uno de ellos no supondría un impacto superior al 5% aunque conjuntamente sí lo superen.

Esta Comisión considera adecuada la referencia a que la variación se produzca en el coste unitario.

8. Sobre las categorías que deben hacerse explícitas en el SCC

TME y TESAU proponen la eliminación de este apartado o la sustitución de la clasificación propuesta por aquella que se realiza actualmente por los operadores:

- Costes Calculados
- Costes en Base a Actividades
 - Coste por actividad
 - Costes de venta asignables
 - Costes de venta no asignables

Respuesta de esta Comisión

De las clasificaciones de costes indicadas en el apartado 5 del Anexo, se establecen unas que obligatoriamente deben estar recogidas en cuentas (coste imputable – no imputable, reflejado - calculado,...) y la clasificación de costes en función de su causalidad con respecto a los servicios (coste de identificación directa, directamente atribuible, indirectamente atribuible y no atribuible). Sobre esta última se indica que cada coste *“deberá ser clasificable, con independencia de otros criterios de clasificación que la operadora obligada adopte, en alguna de las siguientes categorías, que se establecen atendiendo a la relación de causalidad con los servicios prestados por la operadora”*.



Por tanto, la clasificación indicada en el Anexo en función de la causalidad con respecto al coste no supone una reorganización del plan contable ya que los costes simplemente *“deben ser clasificables”* en esas categorías y la clasificación actualmente realizada por los operadores es compatible ya que se permiten *“otros criterios de clasificación que la operadora obligada adopte”*.

9. Sobre los procesos de asignación de activos, ingresos y costes

En cuanto a la introducción de la fase 1a), en la que se propone elaborar la conciliación entre contabilidad financiera y el SCC, Abertis considera que no es necesario realizar el cuadro entre la cuenta de pérdidas y ganancias auditada por los auditores externos y los costes que entran en el SCC siguiendo el detalle mostrado en las cuentas anuales, debido a que con la información dada de la cuenta de pérdidas y ganancias, costes e ingresos reflejados y costes en base a actividades ya hay información suficiente para poder realizar las conciliaciones y revisiones necesarias cuenta a cuenta.

Respuesta de esta Comisión

La CMT considera imprescindible realizar la conciliación entre la contabilidad financiera y el sistema contable ya que la contabilidad de costes debe estar basada en unos datos de entrada fiables y verificados, que son las cuentas anuales auditadas del operador.

No obstante, se debe destacar que esta fase del SCC ya está implantada por los operadores ya que se realizaba en cumplimiento del principio de Conciliación. Como se indicó en el Informe sometido a consulta pública, este principio es eliminado y se sustituye por la inclusión de esta nueva fase en el SCC:

“Este principio no señala una norma básica y general de aplicación en el SCC, sino un requisito de información a presentar. Por tanto, se propone eliminar este principio y trasladar el requisito de información al apartado en que se indican las fases que debe contener el SCC, [...]. Concretamente, se propone indicar este requisito en la Fase 1 en la que se obtienen los Costes e Ingresos reflejados desde la contabilidad financiera.

10. Sobre el desarrollo, verificación e implantación del sistema de costes

Sobre la obligación de presentar el SCC de cada ejercicio junto con las cuentas del ejercicio anterior corregidas, TME y TESAU realizan las siguientes consideraciones.

El breve espacio de tiempo entre la aprobación de la Resolución sobre las modificaciones a introducir en el SCC y la fecha entrega del 31 de julio del año siguiente al ejercicio de presentación, puede provocar que no se incorporen al modelo modificaciones de gran calado o que no puedan presentar las cuentas con el correspondiente informe de auditoría. Las operadoras proponen que la Resolución de la CMT sobre la verificación del SCC se apruebe antes del 31 de diciembre del ejercicio en que se harán efectivos los cambios, es decir, del ejercicio siguiente.

Además, debe tenerse en cuenta que la entrega del SCC del ejercicio anterior con las modificaciones requeridas (junto con el SCC del ejercicio correspondiente) exige duplicar los recursos asignados por las operadoras con el consiguiente coste y, especialmente, contraer un riesgo de incumplimiento de las fecha de entrega.

TME y TESAU proponen que no se entregue el SCC del ejercicio anterior adaptado a la Resolución de modificaciones, si no un informe o conjunto de informes con los impactos de



dichas modificaciones. Adicionalmente, proponen que estos informes se entreguen al inicio de los trabajos por parte del auditor contratado por la CMT, no el 31 de julio.

Por otro lado, Abertis considera innecesario la realización de dos auditorías sobre el SCC, además de considerarlo una duplicación de costes y de la carga de trabajo para el operador.

Respuesta de esta Comisión

Los operadores deben entregar a 31 de julio la contabilidad de costes del ejercicio correspondiente y la del ejercicio anterior adaptadas a las modificaciones requeridas por esta Comisión ya que, en caso contrario, la Comisión no contaría en ningún momento con la información contable corregida de cada ejercicio.

Además, es importante destacar que en la práctica financiera y contable es habitual la entrega de la información de un período junto con los datos del período anterior. Por su parte, la presentación de la contabilidad de costes del ejercicio anterior se destina al uso interno de la CMT.

Por último, se debe aclarar que la revisión del SCC por cuenta de la Comisión tiene por objeto la revisión, entre otros, de aspectos específicos de especial énfasis y otros aspectos relevantes para la Comisión y es, por tanto, diferente a la revisión realizada por cuenta del operador.

En atención a lo expuesto, esta Comisión

RESUELVE

PRIMERO.- Aprobar la actualización de los principios, criterios y condiciones para el desarrollo del sistema de contabilidad de costes incluidos en el Anexo que se adjunta a la presente Resolución formando parte integrante de la misma, sustituyendo a la Resolución de 15 de julio de 1999.

SEGUNDO.- Sustituir los principios, criterios y condiciones de los estándares de costes históricos totalmente distribuidos y costes corrientes totalmente distribuidos recogidos en el Anexo de la Resolución de 25 de mayo de 2006 sobre los principios, criterios y condiciones para el desarrollo del estándar de costes incrementales del sistema de contabilidad de costes de Telefónica de España, S.A.U. por los principios, criterios y condiciones actualizados en la presente Resolución incluidos en el Anexo que se adjunta como parte integrante de la misma.

El presente certificado se expide al amparo de lo previsto en el artículo 27.5 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, y en el artículo 23.2 del Texto Consolidado del Reglamento de Régimen Interior aprobado por Resolución del Consejo de la Comisión de fecha 20 de diciembre de 2007 (B.O.E. de 31 de enero de 2008), con anterioridad a la aprobación del Acta de la sesión correspondiente.

Asimismo, se pone de manifiesto que contra la Resolución a la que se refiere el presente certificado, que pone fin a la vía administrativa, podrá interponerse, con carácter potestativo, recurso de reposición ante esta Comisión en el plazo de un mes desde el día siguiente al de



su notificación o, directamente, recurso Contencioso-Administrativo ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, en el plazo de dos meses a contar desde el día siguiente a su notificación, de acuerdo con lo establecido en el artículo 48.17 de la Ley 32/2003, de 3 de noviembre, General de Telecomunicaciones, la Disposición adicional cuarta, apartado 5, de la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y el artículo 116 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, y sin perjuicio de lo previsto en el número 2 del artículo 58 de la misma Ley.

El presente documento está firmado electrónicamente por el Secretario, Ignacio Redondo Andreu, con el Visto Bueno del Presidente, Reinaldo Rodríguez Illera.



ANEXO

Principios, criterios y condiciones para el desarrollo del sistema de contabilidad de costes

1 Naturaleza del sistema de costes

El sistema de costes que habrá de proponer la operadora será de naturaleza “multiestándar”, de forma que permita obtener para cada período de contabilización los costes de los servicios de acuerdo con los estándares de costes siguientes:

1. Costes históricos totalmente distribuidos: Este estándar de costes se basa en la asignación de la totalidad de los costes de la contabilidad financiera para la producción de los servicios, incorporando además el “coste de retribución al capital propio”.
2. Costes corrientes totalmente distribuidos: Este estándar surge como una transición desde el estándar de costes históricos totalmente distribuidos hacia el de costes incrementales a largo plazo. Su aplicación práctica consistirá en:
 - 2.1. Sustituir el coste de la inversión en los activos existentes por el coste revalorizado, recalculando sobre el nuevo valor de los activos los costes de amortización y retribución al capital invertido.
 - 2.2. Eliminar los costes no relacionados con la prestación de los servicios de comunicaciones electrónicas.
3. Costes incrementales a largo plazo: Este estándar se basa en la asignación de los costes en que debería incurrir un operador eficiente en el largo plazo, utilizando la tecnología más avanzada y una arquitectura de recursos y procesos acorde con la misma. El desarrollo de este estándar se aprobó en la Resolución de 25 de mayo de 2006 sobre los principios, criterios y condiciones para el desarrollo del estándar de costes incrementales del sistema de contabilidad de costes de Telefónica de España, S.A.U.

2 Principios contables generales

Los principios generales que deben aplicarse para la construcción del sistema de costes y para la asignación contable de los activos, ingresos y costes a los servicios prestados por la operadora, son los siguientes:

1. Causalidad

Las imputaciones de costes e ingresos a cada actividad, elemento de activo o servicio deberán realizarse a través de los inductores/conductores de dichos costes e ingresos, es decir, a través de los parámetros objetivos de las variables que los generan y sobre los que se distribuyen. Dichos parámetros serán denominados, de ahora en adelante, “generadores”. Asimismo, los activos fijos de la operadora y, en su caso, los activos circulantes, deberán estar asignados a los “centros de actividad”, con objeto de que los costes derivados de la inversión en tales activos sean conducidos con criterios de causalidad hacia la formación del coste de los servicios.



2. Objetividad

Los generadores de costes o ingresos deben ser objetivos, fiables y cuantificables mediante datos censales, cómputos estadísticos o muestrales, relacionados directa o indirectamente con los servicios y los procedimientos de información. Su determinación deberá formar parte del sistema de costes que habrá de aprobar la CMT antes de su implantación por la operadora. Los generadores de costes basados en datos muestrales deberán estar fundamentados en técnicas estadísticas generalmente aceptadas. Aquellos costes para los que, por excepción, se reconozca la dificultad práctica de identificarlos con generadores objetivos cuantificables, deberán asignarse mediante criterios objetivos de reparto previamente establecidos. Asimismo, en el supuesto de costes no asignables directamente a un servicio, se establecerán criterios objetivos de reparto entre el conjunto de actividades a los que esté asignado.

3. Transparencia

El coste atribuido a cada actividad, elemento de activo o servicio habrá de ser susceptible de descomposición en los distintos componentes de coste que lo forman.

4. Auditabilidad

El sistema contable de costes establecerá las interrelaciones adecuadas con los registros de la contabilidad financiera de la operadora y con los sistemas de información y estadísticos en que se fundamenten los “generadores” de las imputaciones de costes e ingresos a los servicios, con el fin de facilitar la auditabilidad integral de la contabilidad de costes.

5. Consistencia

Los principios contables así como los criterios de valoración, temporalidad y asignación aplicados han de ser mantenidos entre años. Cuando se introduzcan cambios de criterio no requeridos por la CMT que tengan un efecto superior al 2% en el coste o ingreso, total o unitario, de cualquiera de los servicios regulados, se deberá proceder a la aplicación simultánea, durante un ejercicio, del doble juego de criterios anteriores y posteriores mostrando las diferencias resultantes en la determinación de los costes, ingresos y márgenes.

6. No compensación

El tratamiento de costes e ingresos en la contabilidad de costes deberá mantener separados ambos conceptos sin compensaciones entre ellos. Especialmente, los ingresos obtenidos por la prestación de los servicios deberán valorarse a precios de catálogo de la operadora, separando contablemente las bonificaciones, descuentos o minoraciones de carácter comercial.

Adicionalmente a estos principios, el sistema de contabilidad de costes desarrollado por la operadora deberá satisfacer los principios de contabilidad que establezca el Plan general de contabilidad que no hayan sido específicamente mencionados

3 Criterios de valoración y temporalidad

El valor de las partidas de balance y cuenta de resultados se determinará conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados en España, aplicando los ajustes correspondientes de acuerdo con el estándar de costes utilizado (costes históricos totalmente distribuidos o costes corrientes totalmente distribuidos).



En cualquier caso, y con independencia del estándar de costes utilizado, la CMT podrá verificar que:

1. Los activos asignados a los “centros de actividad” se encuentran en uso y adecuadamente inventariados. La auditoría externa que intervenga en la contabilidad de costes deberá manifestar explícitamente el grado de confianza que le merecen los inventarios utilizados.
2. La amortización de activos fijos se realizará conforme a procedimientos y vidas útiles económicas adecuadas, propuestos por la operadora y aceptados, conforme a las prácticas habituales del sector a nivel internacional, por la CMT, sin perjuicio de las tablas aplicadas para la contabilidad financiera. La no aceptación de las vidas útiles propuestas por la operadora deberá ser motivada.
3. Los ajustes realizados para la aplicación de los diferentes estándares han sido adecuadamente registrados y soportados documentalmente por la operadora, incluidas las referencias a planes futuros en su caso.

Como criterios de valoración diferenciales para determinar los distintos estándares de costes a concretar en el seno del sistema único de costes, se establecen los siguientes:

3.1 Criterios de valoración de activos

Los “activos asignados” a los centros de actividad se valorarán:

1. Para alcanzar las determinaciones del estándar de “costes históricos” con el valor bruto de adquisición o construcción verificado a través de los registros contables de los elementos, más las regularizaciones de valor que se hayan efectuado al amparo de las leyes que las autoricen y conforme a éstas. En cuentas compensadoras de signo contrario se verificará que figura acumulado como “fondo de amortización” el proporcional a la fracción transcurrida de la vida útil atribuida al elemento, sin que en ningún caso el valor del fondo pueda superar el valor bruto del elemento.
2. Para las determinaciones del estándar de “costes corrientes” el valor bruto atribuido será el que resulte de valorar los activos a “precio de mercado” de los bienes sustitutivos con la tecnología más avanzada e idéntica capacidad productiva, aun cuando éstos ofrezcan prestaciones adicionales en orden a la producción. Algunos “activos asignables” podrán ser excluidos del proceso de reevaluación a “costes corrientes”, aceptando como sustituto de éste su “coste histórico”, cuando no sea posible su reposición, en cuyo caso la CMT resolverá de forma motivada sobre su exclusión.

Por “precio de mercado” se entenderá el de adquisición media por la operadora en los dos últimos ejercicios, si es que ha adquirido activos de tal naturaleza y tecnología; en caso contrario, la operadora solicitará ofertas a, por lo menos, tres proveedores de prestigio y utilizará como referente de la nueva valoración el precio medio obtenido. En caso de que la naturaleza del activo lo requiera, las adquisiciones de los dos últimos ejercicios deberán ser de, al menos, tres proveedores diferentes; en caso contrario, la operadora solicitará ofertas a otros proveedores hasta completar un mínimo de tres muestras de proveedores diferentes por activo entre adquisiciones y presupuestos, y utilizará como referente de la nueva valoración el precio medio obtenido. Adicionalmente, podrá



obtener el precio de mercado actual de un activo mediante la aplicación de índices de precios que reflejen de manera fiel la evolución del precio del mismo.

3.2 Criterios de valoración de los costes no relacionados con la prestación de los servicios

Los costes no relacionados con la prestación de los servicios de comunicaciones electrónicas se imputarán del siguiente modo:

1. Para la determinación de los “costes históricos”, por el valor atribuido en el ejercicio en la contabilidad financiera.
2. Teniendo en cuenta su naturaleza de costes no necesarios para la prestación de los servicios, no serán considerados para la determinación del estándar de “costes corrientes”.

3.3 Criterios de valoración de los costes de capital propio y ajeno

Los cargos financieros del capital ajeno y costes de capital propio se valorarán del siguiente modo:

1. Para la determinación de los “costes históricos” se efectuará con los mismos criterios utilizados en la contabilidad financiera del ejercicio, añadiendo de forma proporcional al “valor neto contable” de los activos asignados la “retribución al capital propio” según se indica en el párrafo siguiente.
2. Para la determinación de los “costes corrientes” se calcularán de forma proporcional al “valor neto corriente” de los activos asignados con una “tasa anual” estimada conforme al coste medio ponderado de los capitales utilizados mediante la metodología aprobada por la CMT.

Antes del comienzo de cada ejercicio la operadora comunicará a la CMT la “tasa anual” que propone aplicar para la determinación del estándar de “costes corrientes” en el ejercicio entrante, justificando su cuantía. La CMT resolverá sobre su aplicación o modificación, razonada en términos del coste del dinero en el mercado y de tasa de riesgo.

4 Desagregación mínima por centros de actividad

Los “centros de actividad” son agrupaciones de coste de distinta naturaleza que se reúnen en torno a elementos de planta, inmovilizado accesorio y cualesquiera agrupaciones de tareas homogéneas desarrolladas por el operador dedicadas a prestar los servicios finales o a dar soporte a éstos. Los “centros de actividad” se dividen en tres grandes grupos:

- Centros de actividad componentes de red insertados en los procesos productivos de las redes para desarrollar una fase de la producción de uno o varios servicios.
- Otros centros de actividad asignables directamente a servicios.
- Otros centros de actividad no asignables directamente a servicios.

Los “centros de actividad componentes de red” habrán de dividirse en grupos atendiendo a las funciones desempeñadas en la red. Para las operadoras de telefonía se dividirán en acceso, conmutación, transporte y funciones añadidas, y para las operadoras audiovisuales en ubicación, interconexión y otros. A su vez, deberán subdividirse por el modo



correspondiente de desempeñar la función en razón de la tecnología incorporada y del nivel jerárquico que ocupen en las redes. Los costes de estos centros tendrán la condición de imputables directamente a los servicios.

Los “centros de actividad asignables directamente a servicios” son agrupaciones de costes de identificación directa o indirecta atribuibles a los mismos, para los que existan criterios objetivos más o menos sencillos para su imputación a servicios.

Los “centros de actividad no asignables directamente a servicios” son agrupaciones de costes no atribuibles, por lo que será necesario establecer criterios, lo más objetivos posible, en su imputación a servicios.

Los centros de actividad constituyen una fase del proceso que proporciona al regulador información relevante y de gran utilidad para la consecución de sus objetivos.

En consecuencia, el fraccionamiento de la actividad empresarial que proponga considerar el sistema de costes en forma de “centros de actividad”, deberá ir acompañada del estudio técnico pertinente de delimitación de los “centros componentes de red” en razón de las diferentes funcionalidades identificables separadamente, sugiriendo las magnitudes de medida más idóneas para cada uno, a efectos del establecimiento de “generadores” del coste. El estudio técnico propondrá, también, los criterios de asignación de activos a cada centro de coste y la unidad de medida de la capacidad productiva que tales activos y el resto de los recursos imputables aportan al centro correspondiente.

5 Categorías de costes que deben hacerse explícitas en el sistema de costes

El sistema de costes deberá mostrar de manera transparente las categorías bajo las que se agrupan los costes y las reglas utilizadas para su reparto, fundamentado en un sistema ABC (*activity based costing* o costes en base a actividades), en especial, las que se refieren a la distribución equitativa de los costes comunes y conjuntos. A tal efecto deberán establecerse en cuentas las categorías siguientes:

- Para separar entre los costes “reflejados” de la contabilidad financiera y los “calculados” a partir de sus registros.
- Para separar los “imputables” al estándar respectivo y los “no imputables”.
- Para determinar los costes “directos” e “indirectos” atribuibles a los distintos “centros de actividad” siendo éstos, a su vez, asignables y no asignables directamente a servicios.

El reparto de los costes deberá llevarse a cabo de forma que se imputen a aquellos servicios que son causa de que se incurra en ellos. La determinación de su cuantía deberá realizarse en proporción a la correspondiente contribución al producto. Para cada “centro de actividad” se establecerá uno o varios “generadores de coste”, representativos y medibles, que identifiquen las causas por la que se incurre en aquel y, si fueran diferentes, aquellas variables que sirvan como unidad de reparto del mismo.

En consecuencia, y para asegurar el adecuado reparto del coste, cada concepto de éste deberá ser clasificable, con independencia de otros criterios de clasificación que la operadora obligada adopte, en alguna de las siguientes categorías, que se establecen atendiendo a la relación de causalidad con los servicios prestados por la operadora:

- Costes de identificación directa: Aquellos costes que presentan una relación directa, inmediata y unívoca con un producto o servicio y que se encuentran identificados con



dicho producto o servicio en el sistema contable del operador. Es el método de asignación más objetivo y debe intentar aplicarse siempre que sea posible.

- Costes directamente atribuibles: Aquellos costes que tienen una relación directa y unívoca con un producto o servicio pero que no están directamente identificados con el mismo en el sistema contable y que, por lo tanto, necesitan un proceso de atribución.
- Costes indirectamente atribuibles: Aquellos costes que, si bien no tienen una relación directa con los productos y servicios, pueden atribuirse a los mismos mediante su conexión indirecta con algún “centro de actividad asignable”, por lo que su reparto se efectuará de igual manera que el de los costes con los que guardan relación, y mediante posteriores distribuciones de éstos entre los servicios.
- Costes no atribuibles: Aquellos costes que no tienen una relación directa con los productos y servicios y que sólo pueden atribuirse a los mismos mediante criterios arbitrarios, aunque razonables. En ausencia de cualquier otro criterio, el reparto de éstos deberá realizarse en la misma proporción que los anteriores costes previamente distribuidos a los servicios, respetando la limitación cuantitativa de imputación al coste de los servicios regulados que se establece en la descripción de la fase 3) del capítulo siguiente.

6 Proceso de asignación de activos, ingresos y costes

El sistema de costes deberá incluir la definición concreta de las agrupaciones de cuentas correspondiente y un proceso contable que establezca con precisión, divididas en tantas subfases como la operadora considere convenientes, las siguientes fases:

Fase 1.a) **Conciliación con la contabilidad financiera:** Para cada estándar de costes la operadora deberá presentar a la CMT su conciliación con la contabilidad financiera en la que se indiquen los importes y la naturaleza de los ajustes realizados con un nivel de desglose suficiente a juicio del regulador.

Fase 1.b) **Determinación de costes reflejados y calculados:** Los costes extraídos de la contabilidad financiera se reflejarán en cuentas de “costes por naturaleza” divididos en dos agrupaciones, la de “costes reflejados” de la contabilidad financiera y la de “costes calculados” en función de los activos asignados al proceso productivo.

La primera agrupación contendrá, en cuentas por naturaleza del gasto, los costes operacionales del ejercicio que tienen su origen en las cuentas del grupo 6 del Plan general contable sometidas a los criterios de valoración y temporalidad establecidos en esta Resolución.

La segunda agrupación contendrá, en cuentas según la naturaleza del activo que las origina, los gastos por dotación a la amortización, gastos financieros, coste de capital, etc. que sean imputables a los costes del ejercicio en función del valor de los activos asignados a los procesos productivos.

Las diferencias entre el valor de las partidas del grupo 6 y la reflejada en la correspondiente cuenta de la contabilidad de costes, según el estándar de que se trate, serán reflejadas en una cuenta única de “costes no imputables al estándar” diferenciando dentro de la misma la naturaleza de cada diferencia.



Fase 1.c) **Determinación de los ingresos reflejados:** Se establecerán en cuentas del sistema de costes los ingresos brutos por servicios valorados a precios de catálogo deduciendo como cargos a las mismas los descuentos, reducciones y bonificaciones de carácter comercial que se han devengado, reflejados del grupo 7 de cuentas de la contabilidad financiera.

De la Fase 1 deberá poder extraerse una relación valorada de los costes e ingresos por naturaleza imputados en el ejercicio al conjunto de la actividad empresarial de acuerdo con cada uno de los estándares de costes a determinar, conciliable con la contabilidad financiera.

Los ingresos se asignarán directamente a los servicios en función de los registros contables y de la información de los sistemas de facturación. En aquellos casos excepcionales en los que esto no sea posible, los ingresos deberán asignarse basándose en el principio de causalidad.

Respecto a los ingresos financieros, deberán imputarse de la misma forma que las inversiones con las que se relacionan. Respecto a los ingresos generados por inversiones financieras en otras actividades, como participaciones en filiales y asociadas, se asignarán a actividades “no asignables a la actividad principal”.

Fase 2) **Asignación de costes a “centros de actividad”:** En esta segunda fase la totalidad de los costes reflejados y calculados deberá quedar asignada a “centros de actividad”, de forma que se pueda extraer una visión matricial que relacione los resultados de la fase 1.b) con los “centros de actividad” definidos en el sistema.

Mediante las subfases que contenga la Fase 2) que se consideren oportunas, se podrán desarrollar diferentes etapas de distribución de los costes en “centros de costes⁸” diferentes de los “centros de actividad” definidos especialmente por el sistema de forma que, mediante procesos de asignación causal, conduzcan a la visión matricial anteriormente indicada.

Fase 3) **Asignación de costes a “servicios”:** Los costes imputados a cada “centro de actividad” en la fase anterior deberán asignarse a los “servicios” de forma que con los resultados se pueda extraer una “visión matricial” que cruce los “centros de actividad” con los “servicios”, reflejando la imputación de coste que cada centro de actividad realiza a cada servicio. Los “centros de actividad” asignables deberán tener una o varias variables “generadoras” vinculadas a ellos y rigurosamente definidas en el sistema, y un criterio de reparto del coste total del “centro de actividad” entre los “servicios” en función de la aportación de su actividad a la producción de éstos.

En los operadores de telefonía el coste de los “centros de actividad componentes de red” se asignará en función del volumen de actividad realizada por cada centro y del grado de utilización que cada servicio realiza del mismo, configurado la tabla de factores de enrutamiento; en las operadoras audiovisuales el coste se asignará en función de su contribución a la formación del coste de cada servicio.

Para el reparto del coste de los “centros de actividad” calificados como “no asignables” el sistema establecerá la base objetiva de reparto sobre los “servicios” debiéndose respetar el principio general de que los servicios regulados no reciben imputaciones procedentes de

⁸ Desde el punto de vista técnico-contable los “centros de actividad” a que alude repetidamente este documento son “centros de coste” de una categoría especialmente definida que han de comprender la totalidad de los costes imputables al estándar correspondiente en una etapa concreta del proceso contable. No se establece limitación alguna para la utilización de otros “centros de coste” de utilización anterior en el ordenamiento del proceso.



“centros de actividad no asignables” en cuantía superior al 10% del resto de los costes que le sean asignables.

Fase 4) **Asignación de costes e ingresos a la cuenta de márgenes:** Los costes imputados a los “servicios” en la fase anterior deberán ser íntegramente reflejados en las “cuentas de márgenes” correspondientes, así como los ingresos netos establecidos en la Fase 1.c).

El resultado obtenido a partir de la ejecución de esta fase constituirá la “Cuenta de resultados”, para cada uno de los estándares de costes “históricos” y “corrientes” totalmente distribuidos.

7 Desarrollo, verificación e implantación del sistema de costes

Los operadores deberán presentar a la CMT los resultados de su sistema de contabilidad de costes del ejercicio junto los resultados del ejercicio anterior, ambos incorporarán los ajustes requeridos por la CMT en la revisión de los resultados del mencionado ejercicio anterior.

El sistema de contabilidad de costes deberá acompañarse de un informe elaborado por un auditor con cualificación técnica suficiente en el que se exprese si las cuentas representan la imagen fiel del resultado de las operaciones del período de acuerdo con los principios, criterios y condiciones establecidos por la CMT. En el mismo informe se detallarán y cuantificarán las incidencias e incumplimientos detectados por el auditor.

La CMT emitirá anualmente una declaración sobre el cumplimiento por el operador de los principios, criterios y condiciones contables en su sistema de contabilidad de costes, proponiendo las modificaciones de obligado cumplimiento al sistema de costes que considere oportunas.

La información necesaria que deba suministrar el operador para el ejercicio de esta función por la CMT será concretada, en cuanto a contenido y formatos, en el desarrollo del sistema de costes y en la verificación anual de los resultados.

Para el cumplimiento de estos objetivos, la CMT podrá contar con la colaboración del auditor que haya ejercido la revisión de la contabilidad de costes por cuenta de la operadora y, en su caso, para aspectos específicos, con la de otros auditores o consultores externos contratados por ella misma y a su cargo.