



## COMISION DEL MERCADO DE LAS TELECOMUNICACIONES

JAIME ALMENAR BELENGUER, 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 26/07 del Consejo de la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones celebrada el día 19 de julio de 2007, se ha adoptado el siguiente

### ACUERDO

Por el cual, en relación con el expediente RO 2007/198, se aprueba la:

**CONTESTACIÓN A LA CONSULTA FORMULADA POR VODAFONE RESPECTO DE LA CALIFICACIÓN Y CARACTERIZACIÓN DEL CONCEPTO DE AUDITORÍA Y DE LA ENTIDAD A LA QUE LE CORRESPONDE LLEVARLA A CABO CONFORME AL ART. 11.5 REAL DECRETO 2296/2004.**

#### I. ANTECEDENTES DE HECHO.

Con fecha 5 de febrero de 2007 tuvo entrada en el Registro de esta Comisión escrito de Don Pedro José Peña Jiménez, Director de los Servicios Jurídicos y Secretario del Consejo de Administración, en nombre y representación de la entidad Vodafone España S.A. (en adelante, VODAFONE) por la que formula consulta a esta Comisión en referencia a la calificación y caracterización de la auditoría y la empresa que la realiza, respecto de la obligación derivada del apartado 5 del artículo 11 del Real Decreto 2296/2004, de 10 de diciembre por el que se aprueba el Reglamento sobre mercados de comunicaciones



## COMISION DEL MERCADO DE LAS TELECOMUNICACIONES

electrónicas, acceso a las redes y numeración (en adelante, RMAN), en los siguientes extremos:

Por lo que se refiere a la calificación de la auditoria a presentar, VODAFONE desea consultar si la auditoría requerida en el apartado 5 del artículo 11 del RMAN debe entenderse subsumida en el concepto de “auditoría de cuentas” en los términos de la normativa de auditoría, y, en concreto, en la tipología recogida en el apartado b) del artículo 2 del Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas (en adelante, RAC) *“Trabajos de revisión y verificación de otros estados o documentos contables sujetos a la Ley 19/1988, al presente Reglamento y a las normas técnicas de auditoría”*.

La segunda cuestión se refiere a la *“caracterización de la entidad cualificada e independiente, la cual depende directamente con la calificación que se dé a la auditoría en virtud de lo dispuesto en los artículos 1.2 y 21.1 RAC, Vodafone desea consultar a esa (esta) Comisión si dicha entidad cualificada e independiente a que se refiere el apartado 5 del artículo 11 del RMAN debe ser un auditor de cuentas inscrito en le Registro Oficial de Auditores de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)”*.

## II. HABILITACIÓN COMPETENCIAL

El artículo 48.3 m) de la Ley 32/2003, de 3 de noviembre, General de Telecomunicaciones (en adelante, LGTel) establece que, en materia de telecomunicaciones, la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones, ejercerá *“Cualesquiera otras (funciones) que legal o reglamentariamente se le atribuyan o que le encomiende el Gobierno o el Ministerio de Ciencia y Tecnología”*.

Por su parte, el Reglamento de la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones, aprobado por el Real Decreto 1994/1996, de 6 de septiembre, atribuye a esta Comisión, en el artículo 29.2 a) la competencia para *“resolver las consultas que puedan formularle los operadores de redes y servicios de telecomunicación y las asociaciones de consumidores y usuarios de estos servicios”*.

Con carácter general, y conforme a lo señalado por esta Comisión en distintos acuerdos contestando consultas que le han sido planteadas, ha de entenderse que las consultas a las que se refiere el artículo 29.2 a) del Reglamento de la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones pueden referirse a los siguientes ámbitos:

- Las normas que han de ser aplicadas por la Comisión;



## COMISION DEL MERCADO DE LAS TELECOMUNICACIONES

- Los actos y disposiciones dictados por la Comisión;
- Y las situaciones y relaciones jurídicas sobre las cuales ha de ejercer sus competencias la Comisión.

VODAFONE es un operador de comunicaciones electrónicas lo que permite enmarcar la consulta presentada ante esta Comisión dentro del ámbito del artículo precitado, centrándose la consulta en determinados aspectos relacionados con la calificación y caracterización de la auditoría y de la empresa que la lleva a cabo, derivadas de la obligación impuesta por el artículo 11.5 RMAN, ámbito que se circunscribe en el citado artículo 29.2.a) por referirse a normas cuya aplicación corresponde a esta Comisión, conforme a las competencias que le son atribuidas por las Leyes.

### III. OBJETO DE LA CONSULTA

La consulta realizada por VODAFONE versa sobre la calificación y caracterización de la auditoría y de la empresa que la lleva a cabo, derivadas de la obligación impuesta por el artículo 11.5 RMAN.

### IV. FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero. Marco normativo del que deriva la obligación de auditar la contabilidad de costes.**

➤ Normativa comunitaria

Desde el inicio del proceso de liberalización del sector de las comunicaciones electrónicas, la obligación que se impuso a los operadores declarados Dominantes (ahora operadores con Poder Significativo de Mercado, PSM) de orientar los precios a costes y que éstos sean auditados por una tercera entidad cualificada para esta labor, ha sido una constante en este proceso y se ha mantenido en el llamado proceso de “desregulación”.

En efecto, y como ya se puso de manifiesto en las anteriores Resoluciones del Consejo de esta Comisión de 15 de julio de 1999<sup>1</sup> y de 27 de julio de 2000<sup>2</sup> (en adelante, Resoluciones de Principios) el anterior marco normativo europeo, y más concretamente, la Directiva 90/388/CEE, de la Comisión, de 28 de junio de

---

<sup>1</sup> Por el que se aprueban los principios, criterios y condiciones para el desarrollo del sistema de contabilidad de costes.

<sup>2</sup> Por el que se aprueban los principios, criterios y condiciones para el desarrollo del sistema de contabilidad de costes de los operadores declarados dominantes.



## COMISION DEL MERCADO DE LAS TELECOMUNICACIONES

1990, relativa a la competencia en los mercados de servicios de telecomunicaciones (añadido por la Directiva 96/19/CE de la Comisión) en su artículo 4.bis.4, ya determinaba que los Estados miembros debían garantizar que el sistema de contabilidad de los costes aplicado por los organismos de telecomunicaciones con respecto a la prestación del servicio de telefonía vocal y al suministro de redes públicas de telecomunicaciones, establecería claramente los elementos de coste pertinentes para la fijación de los precios de las ofertas de interconexión. Con lo anterior, se pone de manifiesto que la implantación de sistemas de contabilidad de costes por los operadores (dominantes) que deben ofrecer servicios de interconexión a los operadores entrantes en el mercado, es un instrumento básico acogido desde un primer momento por la normativa europea para propiciar, a través de la determinación de los costes de los servicios de interconexión, la efectiva competencia en el mercado de los servicios de telecomunicaciones de telefonía vocal y suministro de redes públicas de telecomunicaciones.

Esta obligación en el proceso de liberalización se ha mantenido e incluso ha sido reforzada así, el artículo 18 de la Directiva 98/10/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de febrero de 1998, sobre la aplicación de la oferta de red abierta (ONP) a la telefonía vocal y sobre el servicio universal de telecomunicaciones en un entorno competitivo (que ha sustituido a la Directiva 95/62/CE), establecía que los Estados miembros deben velar por que, cuando un organismo tenga la obligación de que sus tarifas se atengan al principio de orientación en función de los costes (de conformidad con lo establecido en el art.17.1), los sistemas de contabilidad de costes aplicados por tal organismo faciliten la aplicación del artículo 17 y por que el cumplimiento de esta condición sea comprobado por un órgano competente independiente de tal organismo.

De lo todo anterior, se desprende que el ordenamiento europeo, al sentar las bases para la instauración de la plena competencia en los mercados de telecomunicaciones, ha previsto la necesidad de que los operadores que, a los efectos de esta Resolución, ostenten una PSM deberán orientar los precios a los costes ocasionados para la prestación de los mismos, para lo cual es necesario que adopten sistemas de contabilidad de costes que, a su vez, se adapten a los criterios y principios establecidos por la autoridades nacionales de reglamentación.

En marco normativo europeo actual<sup>3</sup>, la Directiva 2002/19/CE (Directiva de acceso), establece en su considerando 21 que “*Cuando una autoridad nacional de*

---

<sup>3</sup> Que lo conforma el denominado *Paquete Telecom*:

- Directiva 2002/19/CE, de 7 de marzo, del Parlamento Europeo y del Consejo, relativa al acceso a las



## COMISION DEL MERCADO DE LAS TELECOMUNICACIONES

*reglamentación imponga obligaciones de aplicar un sistema de contabilidad de costes con objeto de permitir controles de los precios, debe poder efectuar a su vez una auditoría anual para garantizar el cumplimiento de dicho sistema de contabilidad de costes, siempre y cuando posea el necesario personal cualificado, o exigir que la auditoría sea efectuada por otro organismo cualificado, independiente del operador en cuestión*.<sup>4</sup>

Asimismo, el artículo 13.3 y 4 de la misma Directiva, sobre las “Obligaciones de control de precios y contabilidad de costes” establece que:

*“3. Cuando un operador tenga la obligación de que sus precios se atengan al principio de orientación en función de los costes, la carga de la prueba de que las cuotas se determinan en función de los costes, incluyendo una tasa razonable de rendimiento de la inversión, corresponderá al operador en cuestión. 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. Las autoridades nacionales de reglamentación podrán exigir a un operador que justifique plenamente los precios que aplica y, cuando proceda, ordenarle que los modifique.*

*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”.*

Del mismo modo, 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, en su recomendación cuarto establece que “*Por motivos de coherencia e integridad de los datos, se recomienda que los informes financieros de las cuentas exigidas por la*

---

redes de comunicaciones electrónicas y recursos asociados, y a su interconexión (Directiva acceso).

- Directiva 2002/21/CE, de 7 de marzo, del Parlamento Europeo y del Consejo, relativa a un marco regulador común de las redes y los servicios de de comunicaciones electrónicas (Directiva marco).

Directiva 2002/20/CE, de 7 de marzo, del Parlamento Europeo y del Consejo, relativa a la autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas (Directiva autorización).

- Directiva 2002/22/CE, de 7 de marzo, del Parlamento Europeo y del Consejo, relativa al servicio universal y los derechos de los usuarios en relación con las redes y los servicios de comunicaciones (Directiva servicio universal).

- Directiva 2002/58/CE, de 12 de julio, del Parlamento Europeo y del Consejo, relativa al tratamiento de los datos personales y a la protección de la intimidad en el sector de las comunicaciones electrónicas (Directiva sobre privacidad y comunicaciones electrónicas).

<sup>4</sup> El subrayado es nuestro.



## COMISION DEL MERCADO DE LAS TELECOMUNICACIONES

*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)”.*

Así, el marco normativo actual ha seguido con la tradición europea en materia de contabilidad de costes, posibilitando a las Autoridades Nacionales de Reglamentación (en adelante, ANRs) imponer a los operadores que hayan sido designados con PSM la necesidad de orientar los precios en función de los costes, y por tanto, imponerles la obligación de control y contabilidad de costes. A su vez, las ANRs establecerán los principios, criterios y condiciones para el desarrollo del sistema de contabilidad de costes.

De esta manera, las Directivas y la Recomendación, dotan de una especial importancia en el cumplimiento de esta obligación, la contratación por parte de los operadores con PSM de una tercera entidad para que lleve a cabo una *auditoría* sobre la adecuación del sistema de contabilidad de costes impuesto por las ANRs, debiendo gozar esta entidad, del estatus de ser *independiente* y *cualificada*. Siendo estos dos criterios imperativos necesarios que deben ostentar las entidades que lleven a cabo esta actividad.

### ➤ Normativa nacional

El marco normativo nacional vigente, compuesto fundamentalmente por la actual LGTel, Ley que transpone las Directivas del *Paquete Telecom* a la normativa nacional, establece en su artículo 13 las obligaciones aplicables a los operadores con poder significativo en mercados de referencia, y más concretamente, el artículo 13.1.e) recoge entre las obligaciones aplicables, el “*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*”.

El RMAN, Reglamento que tiene por objeto el desarrollo de los capítulos II, III y IV del título II de la LGTel, establece en su artículo 11.5 “*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*”.





## COMISION DEL MERCADO DE LAS TELECOMUNICACIONES

La Resolución del Consejo de esta Comisión de 27 de julio de 2000 (en adelante, Resolución de 27 de julio de 2000), por la que se aprueban los principios, criterios y condiciones para el desarrollo del sistema de contabilidad de costes de los operadores declarados dominantes, declara *“aplicables a los operadores actualmente declarados dominantes o que en el futuro puedan serlo y que estén obligados a llevar un sistema de contabilidad de costes los principios, criterios y condiciones aprobados por resolución de 15 de julio de 1999, que figuran como anexo de la misma”*, por tanto, esta Resolución establece una declaración por la que a los operadores que a partir de la misma, sean declarados dominantes y se les imponga la obligación de contabilidad de costes, deberán cumplir con los principios establecidos en la Resolución de 15 de julio de 1999.

La Resolución del Consejo de esta Comisión de 23 de febrero de 2006 por la que se aprueba la definición y análisis de los mercados de terminación de llamadas vocales en redes móviles individuales, la designación de operadores con poder significativo de mercado y la imposición de obligaciones específicas, y se acuerda su notificación a la Comisión Europea, resolvió que VODAFONE ostentaba Poder Significativo en el mercado de referencia y se le impuso como obligación, a los efectos de esta consulta, *“Ofrecer los servicios de terminación a precios orientados en función de los costes de producción (arts. 13.1 e) de la LGTel y 11 del Reglamento de Mercados; art. 13 de la Directiva de Acceso) a los operadores que así lo soliciten”*.

Por tanto, VODAFONE<sup>5</sup>, al estar obligado a ofrecer los servicios de terminación a precios orientados en función de los costes de producción, deberá encargar a una entidad cualificada e independiente una auditoría que compruebe la aplicación de dicho sistema y presentarlo esta Comisión con periodicidad anual.

Así, el legislador nacional al igual que el comunitario, subordina al ejercicio de esta labor de auditoría a que la entidad que la realice sea **independiente y cualificada**.

### **Segundo. Contestación a la consulta**

Una vez determinado el marco normativo en el que se encuadra la consulta, debe resolverse la misma, esto es, determinar cuál es la calificación de la auditoría que los operadores deben llevar a cabo, así como la caracterización de la entidad encargada de realizarla, conforme a la de la Ley 19/1988 de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas (en adelante, LAC) y el RAC.

---

<sup>5</sup> A efectos de esta Resolución se hace referencia concreta a Vodafone, pero debe ser entendido por tal todo operador con PSM al que se le haya impuesto esa obligación.



## COMISION DEL MERCADO DE LAS TELECOMUNICACIONES

Así, el artículo 1.1 LAC señala que *“se entenderá por auditoría de cuentas la actividad consistente en la revisión y verificación de documentos contables, siempre que aquélla tenga por objeto la emisión de un informe que pueda tener efectos frente a terceros”*.

Por su parte el artículo 1.3 de la misma Ley señala que *“tanto la auditoría de las cuentas anuales y del informe de gestión como cualquier otro trabajo de revisión o verificación contable, que de acuerdo con lo establecido en el apartado I de este artículo deba calificarse legalmente como auditoría de cuentas, tendrá necesariamente que ser realizado por un auditor de cuentas, mediante la emisión del correspondiente informe y con sujeción a los requisitos y formalidades establecidos en la presente Ley y a las normas técnicas de auditoría”*.

El RAC establece en su artículo 1.1 y 2 el concepto de auditoría contable como *“la actividad, realizada por una persona cualificada e independiente, consistente en analizar, mediante la utilización de las técnicas de revisión y verificación idóneas, la información económico-financiera deducida de los documentos contables examinados, y que tiene como objeto la emisión de un informe dirigido a poner de manifiesto su opinión responsable sobre la fiabilidad de la citada información, a fin de que se pueda conocer y valorar dicha información por terceros.*

*2. La actividad de auditoría de cuentas tendrá necesariamente que ser realizada por un auditor de cuentas, mediante la emisión del correspondiente informe y con sujeción a los requisitos y formalidades establecidos en la Ley 19/1988, de 12 de julio; en el presente Reglamento y en las normas técnicas de auditoría”*.

Asimismo, el artículo 2 de este Reglamento establece que *“la actividad de auditoría de cuentas se referirá necesariamente a una de las siguientes modalidades: a) Auditoría de las cuentas anuales, b) Trabajos de revisión y verificación de otros estados o documentos contables sujetos a la Ley 19/1988, al presente Reglamento y a las normas técnicas”*.

El artículo 6 de este Real Decreto señala que, *“Están sujetos al presente Reglamento los trabajos de revisión y verificación de otros estados o documentos contables que se realicen por un auditor de cuentas y tengan como objeto la emisión de un informe dirigido a poner de manifiesto una opinión técnica frente a terceros sobre si dichos estados o documentos contables reflejan adecuadamente los hechos económicos acaecidos en la Empresa o Entidad que aquéllos deberían contener de acuerdo con las normas y práctica contable que resulte de aplicación”*.

A su vez, el artículo 21 de la misma norma recoge que *“1. Podrán realizar la actividad de auditoría de cuentas las personas físicas o jurídicas que, reuniendo los requisitos a que se refieren, respectivamente, los artículos 22 y 28 del presente Reglamento, figuren inscritos, como ejercientes en el caso de las personas físicas, en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de*





## COMISION DEL MERCADO DE LAS TELECOMUNICACIONES

*Cuentas y hubieran prestado fianza en garantía de las responsabilidades en que pudieran incurrir en el ejercicio de su actividad.*

*2. El auditor de cuentas inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas no podrá identificarse como tal en aquellos otros trabajos que realice distintos a los regulados en los artículos 1 y 2 y disposición adicional tercera del presente Reglamento”.*

Por tanto, para poder concluir que la labor que exige el artículo 11.5 del RMAN puede ser considerado como un *trabajo de revisión y verificación de otros estados o documentos contables* recogido en el artículo 2.b del RAC, se debe examinar si la misma se encuadra en las definiciones del artículo 6 del RAC, y por tanto, las entidades que realizan tales trabajos deben estar inscritas en el ROAC.

Así, se debe verificar si la auditoría que exige el citado artículo del RMAN, se realiza por “*un auditor de cuentas*” y si tiene por objeto “*la emisión de un informe dirigido a poner de manifiesto una opinión técnica frente a terceros sobre si dichos estados o documentos contables reflejan adecuadamente los hechos económicos acaecidos en la Empresa o Entidad que aquéllos deberían contener de acuerdo con las normas y práctica contable que resulte de aplicación*”.

Para esto, hay que partir de la obligación dimanante del artículo 11.5 del RMAN, cuyo criterio fundamental es que la entidad que realice la auditoría sea independiente y cualificada. El objeto de dicha auditoría, como más adelante se desarrollará, es la emisión de un informe en el que examine la aplicación del sistema de contabilidad aprobado por la CMT, salvo que ésta decida hacerlo por sí misma pueda, a su vez comprobar el cumplimiento por estos operadores de las mencionadas Resoluciones. Asimismo, este informe tiene por objeto dar a conocer a los terceros operadores esta información en orden a advertir de una forma desagregada y fiable el coste asociado a cada servicio.

Así, primeramente se analizará si la independencia y cualificación que exige el 11.5 del RMAN se corresponde o no con la exigida a un auditor de cuentas, y posteriormente si la labor encomendada en el mencionado artículo se corresponde con la descrita en el artículo 6 del RAC.

### **a) Independencia y cualificación de la entidad.**

Como ya se ha hecho referencia en los expositivos anteriores, el artículo 11.5 del RMAN exige que “*el operador deberá encargar a una entidad cualificada e*



## COMISION DEL MERCADO DE LAS TELECOMUNICACIONES

*independiente*” esta actividad, salvo que la CMT decida hacerlo por sí misma. Ni en la LGTel, ni en el RMAN, ni en las Resoluciones de Principios, se especifican los criterios y requisitos que caracterizan dicha independencia y cualificación; no obstante, de las mismas se infiere que la entidad debe ser ajena al operador que audita, sin tener ningún tipo de conexión con el mismo, y a su vez, debe gozar de los conocimientos técnicos suficientes para poder llevar a cabo esta función.

Respecto a la independencia, la LAC dedica un amplio y estricto precepto (artículo 8<sup>6</sup> de la LAC) a este concepto, especificando qué debe entenderse por la misma así como el régimen de incompatibilidades que conlleva.

A mayor abundamiento, cabe señalar que el criterio de independencia de la LAC se ve reforzado tras la aprobación el 17 de mayo de 2006 de la **Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo**<sup>7</sup>, Directiva cuya transposición al

<sup>6</sup> En la redacción dada por el artículo 51 de la Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero, establece que:

*“1. Los auditores de cuentas deberán ser y parecer independientes, en el ejercicio de su función, de las empresas o entidades auditadas, debiendo abstenerse de actuar cuando su objetividad en relación con la verificación de los documentos contables correspondientes pudiera verse comprometida.*

*2. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas es el organismo encargado de velar por el adecuado cumplimiento del deber de independencia, así como de valorar en cada trabajo concreto la posible falta de independencia de un auditor de cuentas o sociedad de auditoría.*

*En cualquier caso, se considerará que el auditor no goza de la suficiente independencia en el ejercicio de sus funciones respecto de una empresa o entidad, además de en los supuestos de incompatibilidad que prevean otras leyes, cuando concorra alguna de las siguientes circunstancias:*

- a) *La ostentación por el auditor de cuentas de cargos directivos, de administración, de empleo o de supervisión interna en la entidad auditada o en una entidad vinculada directa o indirectamente con aquélla, en la forma y condiciones que se desarrollen reglamentariamente.  
En todo caso quedará comprendido en el párrafo anterior, la ostentación de aquellos cargos en una entidad que posea directa o indirectamente más del 20 % de los derechos de voto de la entidad auditada, o en las que la entidad auditada posea directa o indirectamente más del 20 % de los derechos de voto.*
- b) *Tener interés financiero directo en la entidad auditada, o indirecto si es significativo para cualquiera de las partes.*
- c) *La existencia de vínculos de consanguinidad o afinidad hasta el segundo grado con los empresarios, los administradores y los responsables del área económica-financiera de las empresas o entidades auditadas.*
- d) *La llevanza material o preparación de los documentos contables o estados financieros de la entidad auditada.[...]*”



## COMISION DEL MERCADO DE LAS TELECOMUNICACIONES

ordenamiento jurídico interno está actualmente en tramitación<sup>8</sup> y que establece, entre otros aspectos, normas específicas referentes a la independencia de los auditores.

La Proposición de Ley de reforma parcial de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas recoge, en su Exposición de motivos y articulado provisional, cambios sustanciales en lo referente a la independencia del auditor en consonancia con lo recogido en la Directiva 2006/43/CE.

Por su parte, la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3ª del Tribunal Supremo en su sentencia de 21 mayo 2003<sup>9</sup>, concluyó que *“La Ley de Auditoría viene a establecer «ex novo» una actividad de auditoría de cuentas externa que, por su trascendencia y siguiendo las pautas del Derecho Comunitario, se confía a unos **profesionales, titulados universitarios de asegurada competencia, independencia e imparcialidad.**”* Viniendo a reconocer la garantía de independencia que los auditores de cuentas ofrecen en el ejercicio de su labor.

Puesto que el auditor a que se refiere el artículo 11.5 del RMAN debe ser independiente del operador cuyas cuentas analiza, se debe concluir que el criterio de la “independencia” exigido por este artículo, se corresponde con las estipulaciones que sobre la misma recoge la normativa sobre auditoría de cuentas anteriormente descrita, viéndose ésta, a su vez reforzada cuando se transponga al ordenamiento jurídico interno la Directiva 2006/43/CE y se apruebe la reforma parcial de la LAC, introduciendo criterios más rigurosos para el ejercicio de la auditoría y garantizando, aún más, la independencia y autonomía de estos profesionales.

En lo que concierne a la cualificación, al igual que ocurría con el criterio de independencia, no se especifican en la normativa sectorial de comunicaciones electrónicas los criterios para su evolución; no obstante, esta Comisión en la verificación de las contabilidades aportadas por los operadores ha venido exigiendo que sea una entidad que goce de los conocimientos necesarios en materia económico-contable, tener todos los medios necesarios para el desarrollo de esta labor, así como gozar de una probada experiencia en su ejercicio.

---

<sup>7</sup> DO L 157 de 9.6.2006.

<sup>8</sup>[http://www.congreso.es/portal/page/portal/Congreso/Congreso/Iniciativas/IniTipo?\\_piref73\\_1335527\\_73\\_1335526\\_1335526.next\\_page=/wc/detalleDocumento&idIniciativa=122&numExpediente=221&numDocumento=0](http://www.congreso.es/portal/page/portal/Congreso/Congreso/Iniciativas/IniTipo?_piref73_1335527_73_1335526_1335526.next_page=/wc/detalleDocumento&idIniciativa=122&numExpediente=221&numDocumento=0)

<sup>9</sup> Sentencia por la que se desestima el recurso de casación interpuesto contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, sobre la desestimación de solicitud de inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.



## COMISION DEL MERCADO DE LAS TELECOMUNICACIONES

Por su parte, la LAC en los artículos 6 y 7 establece los requisitos que las personas físicas y jurídicas deben cumplir para realizar la actividad de auditoría de cuentas, entre las que destaca el estar inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante, ROAC).

Así, conforme al artículo 7<sup>10</sup>, para ser inscrito en el ROAC se requerirá, entre otros requisitos, el “*haber obtenido la correspondiente autorización del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas*”, autorización que este organismo sólo concederá a quienes reúnan una serie de requisitos de formación y cualificación, entre ellos, el “*haber superado un examen de aptitud profesional organizado y reconocido por el Estado*”, así como gozar de una probada formación experiencia en el sector económico-contable.

Por ello, esta Comisión, estima como la forma idónea de garantizar *ex ante* que las entidades que realicen esta labor cumplan con estos requisitos exigidos antes de auditar las cuentas del operador, la inscripción de los auditores en el ROAC, cuya anotación a priori avala el cumplimiento de los mismos.

### **b) Emisión de un informe en orden a poner de manifiesto el cumplimiento de las Resoluciones de Principios.**

---

<sup>10</sup> Artículo 7: 1. Para ser inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas se requerirá:

- a) Ser mayor de edad.
- b) Tener la nacionalidad española o la de alguno de los Estados miembros de la Comunidad Europea, sin perjuicio de lo que disponga la normativa sobre el derecho de establecimiento.
- c) Carecer de antecedentes penales por delitos dolosos.
- d) Haber obtenido la correspondiente autorización del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.**

2. La autorización a que se refiere el número precedente se concederá a quienes reúnan las siguientes condiciones:

- a) Haber obtenido una titulación universitaria.
- b) Haber seguido programas de enseñanza teórica y adquirido una formación práctica.
- c) Haber superado un examen de aptitud profesional organizado y reconocido por el Estado.**

3. La formación práctica deberá extenderse por un período mínimo de tres años en trabajos realizados en el ámbito financiero y contable, y se referirá especialmente a cuentas anuales, cuentas consolidadas o estados financieros análogos.

4. El examen de aptitud profesional que estará encaminado a la comprobación rigurosa de la capacitación del candidato para el ejercicio de la auditoría de cuentas, deberá cumplir las condiciones y versar sobre las materias a que se refieren los artículos 5 y 6 de la Octava Directiva del Consejo de las Comunidades Europeas de 10 de abril de 1984, basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado CEE, relativa a la autorización de las personas encargadas del control legal de documentos contables (84/253/CEE).

Quienes posean los títulos de Licenciado, Ingeniero, Profesor Mercantil, Arquitecto o de Diplomado universitario quedarán dispensados en el examen de aptitud profesional de aquellas materias que hayan superado en los estudios requeridos para la obtención de dichos títulos.[...]



## COMISION DEL MERCADO DE LAS TELECOMUNICACIONES

El objeto fundamental de la auditoría exigida en el artículo 11.5 RMAN es garantizar el cumplimiento de las Resoluciones de Principios de esta Comisión, cuya finalidad es, a su vez<sup>11</sup>:

*“[...] la de asegurar que puedan orientarse a costes los precios de servicios del operador dominante a los que corresponda aplicar tal criterio y que el cálculo del coste neto de la prestación del servicio universal se fundamente, efectivamente, en procedimientos y criterios objetivos transparentes, no discriminatorios y proporcionales.*

*Asimismo, posibilitará que esta Comisión pueda poner a disposición de las partes interesadas, que así lo soliciten, una descripción de los sistemas de contabilidad de costes aprobados y la información de los costes de cada ejercicio presentada por los operadores obligados, con un grado de agregación tal que permita conocer la relación entre los precios de interconexión ofertados y sus costes asociados siempre que tal puesta a disposición sea compatible con la confidencialidad de la estrategia comercial, sin perjuicio de la declaración anual sobre el cumplimiento de los criterios de costes por los operadores obligados que deberá realizar esta Comisión (...). Finalmente, servirá para que esta Comisión pueda comprobar que el cálculo del coste neto de la prestación del servicio universal se base en los criterios establecidos por ella (...).”*

De tal manera que la esencia de esta obligación se concreta en la habilitación a esta Comisión a verificar el cumplimiento de los principios establecidos en su Resolución, así como dotar de un mayor nivel de **transparencia** al sector, posibilitando a las partes interesadas, que así lo soliciten, una descripción de los sistemas de costes con un alto grado de desagregación, transmitiendo, por tanto, **a terceros interesados del mercado una información veraz de lo efectivamente recogido.**

Así, las entidades que deben auditar el sistema de contabilidad de costes de estos operadores emiten un informe en el que expresan el correcto cumplimiento o la falta del mismo, de los operadores respecto a las Resoluciones de esta Comisión, sirviendo este informe como punto de partida a través del cual el resto de operadores y esta propia Comisión, puede comprobar la correspondencia entre los precios ofertados y el coste del servicio.

De esta manera, se puede concluir que la definición del informe de trabajos de revisión y verificación contenido en el artículo 6 del RAC, esto es, un *“informe dirigido a poner de manifiesto una opinión técnica frente a terceros sobre si dichos estados o documentos contables reflejan adecuadamente los hechos económicos*

---

<sup>11</sup> Apartados Cuarto de las Resoluciones de Principios



## COMISION DEL MERCADO DE LAS TELECOMUNICACIONES

*acaecidos en la Empresa o Entidad...*” se corresponde con la naturaleza del informe que exige el 11.5 RMAN, ya que como se ha mencionado esta auditoría tiene como objeto poner de manifiesto el correcto cumplimiento de la Resolución de Principios contables, de tal manera que esta Comisión pueda garantizar su cumplimiento, y por tanto, que los indicadores contables que en la misma se establecen son ciertos y se corresponden con lo determinado en las citadas Resoluciones.

### **c) Informe realizado conforme a las normas y prácticas contables que resulten de aplicación.**

Las Resoluciones de principios de esta Comisión exigen a los operadores que a la hora de realizar la contabilidad de costes deban “*establecer las interrelaciones adecuadas con los registros de 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 de la contabilidad de costes*”<sup>12</sup>, por tanto, la auditoría que se exige en el RMAN y que deben realizar los operadores en cumplimiento de la Resolución anteriormente nombrada, analiza documentos contables relacionados con los obrantes en la auditoría de cuentas del operador.

En el ejercicio de esta labor, estas entidades deben someterse a los “*principios contables generales*” recogidos en las Resoluciones de Principios que han sido dictadas por esta Comisión, cuyo apartado II del anexo de la resolución de 15 julio de 1999 establece *in fine* que “[a]dicionalmente a estos principios, el Sistema de Contabilidad de Costes desarrollado por la operadora deberá satisfacer los principios básicos de contabilidad que establece el Plan General de Contabilidad que no han sido específicamente mencionados”.

Por todo lo anterior, esta Comisión debe concluir, en relación con la consulta formula por VODAFONE, que la obligación recogida en el artículo 11.5 del RMAN debe ser considerada como un trabajo de verificación del artículo 2.b del RAC, al corresponderse su naturaleza a los requisitos exigidos por el artículo 6 del RAC para estos trabajos, debiendo, por tanto, las entidades que lleven a cabo estos trabajos, inscribirse en el en el ROAC.

El presente certificado se expide al amparo de lo previsto en el artículo 27.5 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común y el artículo 23.2 de la Orden de 9 de abril de 1997, por la que se aprueba el

---

<sup>12</sup> Texto referente al Principio de Auditabilidad recogido en el apartado 2. de “*Principios contables a respetar por el sistema de costes*” del Anexo de la Resolución de esta Comisión de 15 de julio de 1999.





## COMISION DEL MERCADO DE LAS TELECOMUNICACIONES

Reglamento de Régimen Interior de la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones, con anterioridad a la aprobación del acta de la sesión correspondiente.

EL SECRETARIO

Vº Bº  
EL PRESIDENTE

Jaime Almenar Belenguer

Reinaldo Rodríguez Illera