

Cooperativas cuyas cuentas deben someterse a auditoría según la Ley 4/1993, de 24 de junio de Cooperativas de Euskadi

Amaia ZUBIAURRE GURRUTXAGA

Profesora e Investigadora
Instituto de Derecho Cooperativo y Economía Social-GEZKI
UPV/EHU

Fecha de entrada: 12/10/2012

Fecha de aceptación: 15/03/2013

Sumario: I. Introducción. II. Cooperativas cuyas cuentas deben ser auditadas según la Ley 4/1995, de 24 de junio, de Cooperativas de Euskadi. 1. Obligatoriedad de la auditoría según el art. 72 de la Ley. 2. Otras cooperativas cuyas cuentas deben ser auditadas. III. Nombramiento de auditor por el juez en virtud del art. 40 del C. de c. IV. Órgano competente para el nombramiento de auditor. 1. Regla general. Nombramiento por la asamblea general. 2. Nombramiento por los administradores. V. Consecuencias del incumplimiento del deber de someter las cuentas a auditoría. VI. Bibliografía consultada.

Resumen:

La contabilidad de las cooperativas debe llevarse atendiendo a las normas de contabilidad generales y normas que atienden a las particularidades propias de las cooperativas ya que tienen características distintas de las demás sociedades que conducen a contabilizar algunas operaciones de forma diferente. En algunos casos, las cuentas de las cooperativas deberán ser auditadas para que los socios puedan conocer acerca de su fiabilidad. El trabajo se centra en las circunstancias en las que, según la Ley 4/1993, de 24 de junio, de cooperativas de Euskadi, las cooperativas deben nombrar un auditor que verifique sus cuentas anuales, quiénes nombran al auditor en dichos casos y cuáles son las consecuencias del incumplimiento del deber de auditoría.

Palabras clave:

Cuentas anuales, balance abreviado, auditoría, nombramiento de auditor.

Laburpena:

Kooperatiben kontabilitatea, kontabilitateko arau orokorrak eta kooperatiben berezitasunak kontuan dituzten arauak jarraituz eramaten da. Kasu batzutan, kooperatibaren bazkideek kontu horiek fidagarriak diren ala ez jakin dezaten, kooperatiben kontuak ikuskatu behar dira. Lan honetan, ekainaren 24ko 4/1993, Euskadiko Kooperatiben Legea kontuan izanik, kooperatiba batek, bere kontuak ikuskatuko dituen auditore bat noiz izendatu behar duen, kasu horietan auditore hori nork izendatzen duen eta zeintzu diren ikuskatua izateko obligazioa ez betetzearen ondorioak aztertzen da.

Gako-hitzak:

Urteko kontuak, balantze laburtua, kontu-ikuskaritza, auditoreen izendapena

Abstract:

The accounts of cooperatives should be carried out attending to general accounting standards and regulations that take into account the particularities of cooperatives as they have distinct accounting characteristics when contrasted with other kinds of companies. In some cases, the accounts of cooperatives must be audited so that their members can know whether they are reliable. This study focuses on the circumstances in which, according to Ley 4/1993, de 24 de junio, de cooperativas de Euskadi, cooperatives must appoint an auditor to verify their annual accounts, state who it is that appoints the auditor in such cases and elaborates which are the consequences of breaking the duty of auditing.

Key words:

Annual accounts, abridged balance, audit, auditor appointment.

ECONLIT:

M400, M420, M480.

I. Introducción

Toda cooperativa, igual que cualquier otro empresario, deberá llevar *una contabilidad ordenada y adecuada a su actividad* siéndole de aplicación las normas de contabilidad generales y las normas que atienden a las peculiaridades del régimen económico de la cooperativa¹.

La Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable que, en su momento, fue la culminación de un proceso de armonización del Derecho contable iniciado con la IV y VII Directivas, incorporó las normas internacionales de contabilidad (NIC) modificando, fundamentalmente, la Ley de Sociedades Anónimas y el Código de comercio. La Disposición Final 1.^a de dicha ley autorizó al gobierno a aprobar mediante Real Decreto el Plan General de Contabilidad (PGC)² conforme a las Directivas comunitarias y las normas internacionales de información financiera adoptadas por los Reglamentos de la Unión europea³. Se trataba de armonizar la contabilidad en España y las normas internacionales de contabilidad, con el fin de que la información financiera y cuentas anuales fueran comparables⁴.

Todo este proceso de armonización contable, también afectó a las cooperativas y fue a través de la Disposición Final 2.^a del PGC como se habilitó al Ministerio de Economía y Hacienda para que, a propuesta del ICAC, aprobara una Orden que adaptara las normas de elaboración de las cuentas anuales del PGC a las condiciones particulares de las cooperativas. Ello se debió a que, aunque las cooperativas pueden desarrollar cualquier actividad que puede llevar a cabo cualquier otra sociedad, en realidad, la cooperativa tiene caracterís-

¹ Art. 71.1 de la Ley 4/1993, de 24 de junio, de Cooperativas de Euskadi y art. 61.1 de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas.

² En consecuencia se aprobó el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad y el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas.

³ MOLINA LLOPIS, R., «La reforma de la legislación mercantil en materia contable. Una breve referencia a su incidencia en las cooperativas y sociedades laborales», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 58, 2007, p. 114, explica el acierto que supuso optar por la elaboración de una norma propia que mantenía la estructura del PGC de 1990 lo cual facilitó «el aprendizaje y uso de nuevos criterios», frente a otra alternativa, inviable por compleja, que consistía en introducir en España, de forma directa, las NIIF.

⁴ DIVAR GARTEIZ-AURRECOA, J. y GADEA SOLES, E., «Adaptación de la Ley de Cooperativas del País Vasco a las Normas Internacionales de Contabilidad», *REVESCO, Revista de Estudios Cooperativos*, núm. 89, 2006, p. 8, señala que se trata de que los documentos contables se presenten de manera uniforme, los flujos de tesorería se valoren de forma homogénea y que el balance y la cuenta de resultados sean comparables.

ticas diferentes que conducen a tener que contabilizar algunas operaciones de una forma diferente. Así, se aprobó la Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre, por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas⁵, totalmente adaptada a las exigencias de las normas internacionales de contabilidad. La Disposición 13.^a de dicha Orden, señala que las sociedades cooperativas elaborarán las cuentas anuales atendiendo a las normas del PGC o del PGC para PYMES y según los modelos dispuestos en los mismos con las particularidades dispuestas en la propia Orden la cual contiene modelos normales y abreviados de balance, cuenta de pérdidas y ganancias, estado de cambios en el patrimonio neto y el modelo normal de estado de flujos de efectivo adaptados a las cooperativas. Se trata de que se tengan en cuenta las especialidades de la sociedad cooperativa con el fin de que las cuentas anuales reflejen una imagen fiel sin que se le tengan que aplicar, sin distinción alguna, las normas comunes⁶. Así, las cooperativas tendrán un tratamiento contable que tendrá en cuenta sus particularidades y especiales características⁷.

Todas estas normas deberán aplicarse en todas las sociedades cooperativas independientemente del lugar en que se encuentre su domicilio o en que se desarrolle su principal actividad. Por tanto, independientemente de que a una cooperativa le sea o no de aplicación la Ley 4/1993, de 24 de junio de Cooperativas de Euskadi (en adelante LCE), sus aspectos contables se registrarán por las normas contenidas en el PGC y por la Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre. Ello es así porque, aunque el Estatuto de Autonomía del País Vasco (art. 10), al igual que la mayor parte de las Comunidades Autónomas, asumió la competencia relativa al régimen legal de las cooperativas, la legislación mercantil, dentro de la cual se encuadra el Derecho contable, es competencia exclusiva del Estado (art. 149.1 Constitución)⁸.

Al cierre de cada ejercicio el órgano de administración deberá formular las cuentas anuales de la cooperativa, las cuales estarán compuestas por el

⁵ Esta Orden sustituye a su antecedente, la Orden ECO/3614/2003, de 16 de diciembre que, en su momento, se publicó para regular la contabilidad de las cooperativas adecuando las normas contables generales a las peculiaridades de las cooperativas tan diferentes del resto de las sociedades.

⁶ ZUBIAURRE ARTOLA, M.A., «Accounting Reform: The Case of Workers' Self-Managed Cooperatives», en *Basque Cooperativism*, Reno, 2011, p. 74.

⁷ MARÍ VIDAL, S., «El proyecto de normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas, y sus repercusiones contables», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 45, 2003, pp. 154 y 155; CUBEDO TORTONDA, M., *La contabilidad de las empresas cooperativas*, Valencia, 2003, p. 11.

⁸ ZUBIAURRE ARTOLA, M.A., «Consideraciones pendientes en el debate sobre los fondos propios de las cooperativas», *Gestión: Revista de Economía*, núm. 52, 2011, p. 5; POLO GARRIDO, F. y GARCÍA MARTÍNEZ, G., «La regulación en materia contable contenida en la legislación cooperativa: análisis comparado», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 48, 2003, p. 35.

balance, cuenta de pérdidas y ganancias, memoria y, en su caso, estado de cambios en el patrimonio neto y estado de flujos de efectivo (art. 34.1 C. de c.). Si la sociedad estuviera obligada a someter sus cuentas a auditoría deberá formularse, además, el informe de gestión (art. 71.2 LCE).

Corresponde a la asamblea general de la cooperativa la aprobación de las cuentas anuales (art. 31) y, concretamente, a la asamblea general ordinaria que será convocada dentro de los seis primeros meses contados desde que se cerró el ejercicio social (art. 33.2 LCE).

Las cuentas anuales y, en su caso, el informe de gestión y el informe de auditoría deberán depositarse en el Registro de cooperativas en el plazo de un mes desde que se aprobaron las cuentas (art. 71.3 LCE), con el objetivo de fomentar la transparencia del mercado. El incumplimiento del deber de depósito constituye una infracción grave (art. 139.4 b) LCE y art. 89.2 Decreto 59/2005, de 29 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de organización y funcionamiento del Registro de Cooperativas de Euskadi).

En realidad, aspectos como la formulación, aprobación y depósito de las cuentas anuales de las cooperativas se corresponden con lo dispuesto en las normas generales de contabilidad con los ajustes necesarios a las sociedades cooperativas como el depósito en el Registro de cooperativas⁹. Además, algunas cooperativas deberán someter sus cuentas a auditoría con el fin de que los socios dispongan de un informe elaborado por un auditor que emita su opinión acerca de si las cuentas anuales formuladas por el órgano de administración reflejan la imagen fiel del patrimonio, situación financiera y los resultados de la cooperativa cuyas cuentas se auditan de conformidad con las normas sobre información financiera aplicables (art. 3.1 c) TRLAC). Ahora bien, se trata de un tema que la LCE no regula de una forma completa, existiendo lagunas que consideramos que hay que completar mediante la normativa general.

II. Cooperativas cuyas cuentas deben ser auditadas según la Ley 4/1995, de 24 de junio, de Cooperativas de Euskadi

1. Obligatoriedad de la auditoría según el art. 72 de la Ley

Las cuentas anuales y el informe de gestión de las sociedades cooperativas deberán someterse a una auditoría de cuentas en determinados supuestos previstos en la propia LCE. Dichos supuestos son los siguientes:

⁹ DE LA VEGA GARCÍA, F.L., «Cuentas anuales y auditoría», en *La Sociedad Cooperativa en la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas*, coord. por Alonso Espinosa, F.J., Granada, 2001, pp. 256 y 257.

1) *Cuando la sociedad se encuentre en alguno de los supuestos previstos en el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas o en sus normas de desarrollo*¹⁰.

La Disposición Adicional 1.^a del Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (en adelante TRLAC) señala cuáles son las entidades cuyas cuentas deben someterse a auditoría¹¹. Se trata de un listado mínimo de entidades que tienen que someter sus cuentas a auditoría.

Dichas entidades son las siguientes:

a) Aquellas que emitan valores admitidos a negociación en mercados regulados o sistemas multilaterales de negociación; b) Que emitan obligaciones en oferta pública; c) Que se dediquen de forma habitual a la intermediación financiera, y, en todo caso, las entidades de crédito, las empresas de servicios de inversión, las sociedades rectoras de los mercados secundarios oficiales, las entidades rectoras de los sistemas multilaterales de negociación, la Sociedad de Sistemas, las entidades de contrapartida central, la Sociedad de Bolsas, las sociedades gestoras de los fondos de garantía de inversiones y las demás entidades financieras, incluidas las instituciones de inversión colectiva, fondos de titulización y sus gestoras, inscritas en los correspondientes Registros del Banco de España y de la Comisión Nacional del Mercado de Valores; d) Que tengan por objeto social cualquier actividad sujeta al texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados, aprobado por Real Decreto Legislativo 6/2004, de 29 de octubre, dentro de los límites que reglamentariamente se establezcan, así como los Fondos de pensiones¹² y sus entidades gestoras; e) Que reciban subvenciones, ayudas o realicen obras, prestaciones, servicios o suministren bienes al Estado y demás Organismos Públicos dentro de los límites que reglamentariamente fije el Gobierno por Real Decreto; f) Las demás entidades que superen los límites que reglamentariamente fije el Gobierno por Real Decreto. Dichos límites se referirán, al menos, a la cifra de negocios, al importe total del activo según balance y al número anual medio de empleados, y se aplicarán, todos o cada uno de ellos, según lo permita la respectiva naturaleza jurídica de cada sociedad o entidad.

Algunas de dichas circunstancias no pueden tener lugar en una cooperativa. Así, las sociedades cooperativas no pueden ser empresas que ofrez-

¹⁰ También la Ley 27/1999, de 16 de julio, de cooperativas, en su art. 62.1 señala este supuesto.

¹¹ Dicha disposición y sus normas de desarrollo también serán de aplicación a las sociedades cooperativas pequeñas de Euskadi (art. 10 Ley 6/2008, de 25 de junio, de Sociedades Cooperativas Pequeñas de Euskadi).

¹² El fondo de pensiones es el patrimonio sin personalidad jurídica perteneciente a una pluralidad de inversores (partícipes) destinado a cumplir las obligaciones estipuladas en un plan de pensiones.

can servicios de inversión. Otra cosa es que como cooperativa de crédito sí realice todos los servicios propios de una empresa de servicios de inversión. Tampoco serán sociedades rectoras de mercados secundarios oficiales, ni entidades rectoras de sistemas multilaterales de negociación, sociedad de sistemas, entidades de contrapartida central, sociedad de bolsas ni sociedades gestoras de fondos de garantía de inversiones, ya que todas estas deberán ser sociedades anónimas (arts. 67.2 b), 31 bis), 118, 44 bis), 44 ter y 77.2 LMV). Tampoco podrán ser instituciones de inversión colectiva. Las instituciones de inversión colectiva pueden revestir dos modalidades. En su modalidad de fondo de inversión, constituyen un patrimonio, sin personalidad jurídica, formado por las aportaciones de los socios. Al no tener personalidad jurídica requieren de los servicios de una sociedad gestora de instituciones de inversión colectiva y de una entidad depositaria. Las sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva son sociedades anónimas (art. 40.1 Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva). Sin embargo, las entidades depositarias sí pueden ser cooperativas de crédito. Las instituciones de inversión colectiva, en su modalidad de sociedad de inversión, deben ser sociedades anónimas (art. 32 Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva). Las sociedades gestoras de fondos de titulización también son sociedades anónimas (art. 14 Real Decreto 926/1998, de 14 de mayo, por el que se regulan los fondos de titulización de activos y las sociedades gestoras de fondos de titulización) al igual que las sociedades gestoras de fondos de pensiones (art. 20 Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones).

Sin embargo, muchas cooperativas reciben subvenciones para el desarrollo de su actividad, pueden tener por objeto cualquier actividad sujeta al texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de seguros privados¹³, pueden emitir valores admitidos a negociación en mercados regulados¹⁴, pueden emitir obligaciones¹⁵, pueden ser entidades de crédito¹⁶ y, por su tamaño, pueden llegar a superar los límites fijados por el gobierno en cuanto al activo, la cifra de negocios y el número anual medio de empleados.

En relación a las subvenciones y ayudas¹⁷, la Disposición Adicional 2.^a del Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el

¹³ Art. 120 LCE.

¹⁴ Art. 64 LCE, relativa a las participaciones especiales.

¹⁵ Art. 65.4 LCE.

¹⁶ Art. 119 LCE.

¹⁷ El propio precepto señala que subvenciones o ayudas son las señaladas en el art. 2 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones.

Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio (en adelante RLAC), señala que deberán haber recibido de la Administración pública o de la UE más de 600.000 euros, debiendo auditarse tanto el ejercicio en el que se recibió la subvención como aquellos ejercicios en los que se aplique el dinero recibido en concepto de subvención o ayuda. El momento de recepción se considera que es aquel en el que, según las normas contables aplicables, se tienen que registrar dichas ayudas y subvenciones en las cuentas de la entidad.

La Disposición Adicional 3.^a del RLAC, en relación a las entidades que contraten con el sector público, señala que deberán auditarse las cuentas de aquellas entidades que durante un ejercicio hayan celebrado con la Administración Pública contratos previstos en el art. 2 de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público, cuya cuantía total exceda los 600.000 euros siempre que dicho importe supere el 50 por ciento de su cifra anual de negocios. Son cantidades que el auditor ha cobrado a las Administraciones públicas como contraprestación de un servicio que aquél le ha prestado en virtud de un contrato celebrado por ambas partes¹⁸. Se auditarán las cuentas del ejercicio en el cual se registra el derecho de cobro en la contabilidad y las cuentas del siguiente ejercicio.

La Disposición Adicional 1.^a del RLAC, que desarrolla el supuesto relativo a la auditoría de entidades por razón de su tamaño, es decir, el supuesto dispuesto en la letra f) de la Disposición Adicional 1.^a del TRLAC, señala que, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, las entidades deberán someter sus cuentas a auditoría, siempre que deban formular el balance según el modelo normal por no poder formular balance abreviado según los parámetros dispuestos en el art. 257 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio (en adelante LSC). No hace referencia específica a algún tipo de sociedad por lo que deberá someter sus cuentas a la verificación de un auditor toda cooperativa *obligada a formular cuentas anuales según el modelo ordinario* por no poder presentar balance abreviado según los parámetros dispuestos en el art. 257 de la LSC.

En realidad, la finalidad de estas normas es la tutela, por una parte, de los intereses generales confluyentes en las sociedades con un objeto social importante o que realicen determinados actos (letras a, b, c, d, e, de la Disposición Adicional 1.^a, del apartado 1, del TRLAC) y, por otra parte, de los intereses que confluyen en entidades con cierta dimensión (letra f) del apartado 1 de

¹⁸ MORÁN BOVIO, D., «La contabilidad de los empresarios», en *Derecho Mercantil* (Coord. por Jiménez Sánchez, G.J., vol. I, 13.^a ed., Barcelona, 2009, p. 164.

la Disposición Adicional 1.^a del TRLAC y la Disposición Adicional 1.^a del RLAC)¹⁹. Se trata de tutelar al mayor número posible de interesados en la información económica de las sociedades como a los socios, los acreedores, los trabajadores, los ahorradores, las Administraciones Públicas, etc.

Lo cierto es que el deber de auditoría se reduce a las cooperativas medianas o grandes ya que a las pequeñas se les aplica la salvedad debido a su facultad de formular balance abreviado.

El PGC²⁰ exige, entre otras, a las sociedades cooperativas que presenten sus cuentas anuales según el modelo ordinario. Sin embargo, posteriormente²¹, permite que dichas sociedades presenten modelos abreviados cuando cumplan determinadas condiciones. También el art. 257 de la LSC permite formular balance abreviado a las sociedades que cumplan determinadas condiciones. La previsión de la facultad de presentar unas cuentas anuales en versión abreviada se debe a lo complejo que resulta para muchos empresarios presentar unas cuentas anuales más detalladas según el modelo normal.

El C. de c.²² establece el diseño general de las cuentas anuales. Posteriormente, el PGC y en el PGC para PYMES, que abrevia y simplifica el anterior, han establecido los modelos normal y abreviado del balance. El nuevo PGC se aplica a todo tipo de empresarios, ya sean individuales o sociales, incluidas las cooperativas, independientemente de aquellos que puedan utilizar el PGC para PYMES (art. 2 del RD 1514/2007).

El art. 257 de la LSC y el PGC (norma 4.^a del apartado I, relativo a «Normas de elaboración de cuentas anuales») prevén los requisitos que hay que cumplir para poder formular balance abreviado siguiendo las directrices previstas en la IV Directiva. Concretamente, podrán formular este tipo de balance aquellas sociedades en las que, durante dos ejercicios consecutivos, concurren, al cerrarse cada uno de ellos, como mínimo, dos de las tres condiciones que vamos a mencionar:

- a) Que el total de las partidas del activo no supere los dos millones ochocientos cincuenta mil euros.
- b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los cinco millones setecientos mil euros.
- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.

¹⁹ NÚÑEZ LOZANO, P.L., *El régimen jurídico de la auditoría de cuentas en derecho español*, Sevilla, 1989, p. 97.

²⁰ Norma 3.^a del apartado I, relativo a «Normas de elaboración de las cuentas anuales», ubicado en la parte tercera, titulada «Cuentas anuales» del PGC.

²¹ Norma 4.^a.

²² Sección segunda del título III relativo a «la contabilidad de los empresarios del Libro I».

El PGC y la LSC utilizan los mismos parámetros, incluidas las cifras, a la hora de facultar la formulación de un balance abreviado²³. Teniendo en cuenta que con la posibilidad de formular balance abreviado el legislador busca flexibilidad para las empresas de pequeño tamaño, se entiende que las circunstancias que se repiten durante dos ejercicios consecutivos no tienen por qué ser las mismas²⁴.

Los parámetros cuánticos deben cumplirse o dejar de hacerlo durante dos años consecutivos para, dejando el modo normal de formulación de cuentas, pasar al abreviado o a la inversa. En consecuencia, cuando una sociedad, que formule cuentas abreviadas, ya no cumpla dos de las tres circunstancias previstas por el art. 257 de la LSC, la sociedad cooperativa deberá presentar cuentas ordinarias en el segundo ejercicio en que dichos requisitos no se cumplan. Sin embargo, si comienza a cumplir los requisitos para poder formular cuentas abreviadas, habiendo debido previamente elaborarlas de forma ordinaria, podrá formularlas abreviadamente en el segundo ejercicio en que se cumplan dichos requisitos²⁵. Entendemos que las cuentas presentadas según el modelo ordinario deberán ser objeto de verificación por parte de un auditor.

El cumplimiento de los parámetros dispuestos en el art. 257.1 de la LSC y en el PGC confiere a la cooperativa la facultad de formular balance en versión abreviada en lugar de en versión normal. Se trata de una opción de la que dispone la sociedad cooperativa y no una obligación. Aunque la cooperativa opte por formular un balance ordinario y completo, el solo hecho de poder presentar balance abreviado, dispensa a la cooperativa de nombrar un auditor ya que la Disposición Adicional 1.ª del RLAC²⁶ aclara que quedan exceptuadas de someter las cuentas anuales a auditoría las sociedades en las que no concurren las circunstancias para poder presentar balance abreviado sin tener en cuenta si lo hace o no²⁷. Es práctica común que las sociedades cooperativas traten de presentar balance abreviado, no sobrepasando los límites cuánticos antes señalados, con el fin de evitar el

²³ La norma 4.ª del apartado I titulado «Normas de elaboración de las cuentas anuales», comprendido en la tercera parte relativa a las cuentas anuales del PGC señala, también, los criterios que permiten elaborar balance abreviado, los cuales coinciden con los de la LSC.

²⁴ En este sentido, MARINA GARCÍA-TUÑÓN, A., en *La auditoría de las cuentas anuales: aspectos sustantivos*, Valladolid, 1998, p. 58 y en *Comentarios a la Ley de Sociedades Anónimas*, (coord. por Arroyo, I. y Embid, J.M.), vol. III, 1.ª ed., Madrid, 2001, p. 1818.

²⁵ Consulta núm. 3, publicada en el BOICAC núm. 2, de 1990.

²⁶ Asimismo, la DA 1.ª del RLAC, señala que deben auditarse las cuentas de las entidades, (...) en que según el art. 257 de la LSC «no concurren las circunstancias previstas para poder formular balance abreviado, debiendo hacerlo en modelo normal».

²⁷ MARINA GARCÍA-TUÑÓN, A., *La auditoría...*, cit., p. 57; PACHECO CAÑETE, M., *Régimen legal de la auditoría de cuentas y responsabilidad de los auditores*, Madrid, 2000, p. 60.

sometimiento de sus cuentas a la verificación de un auditor y la remuneración al mismo²⁸.

Entendemos que ni la asamblea general, ni el órgano de administración ni los estatutos de una sociedad cooperativa pueden alterar ni las circunstancias ni las cifras señaladas en el art. 257.1 de la LSC y el PGC. Si se admitieran cambios, se estaría facultando a la sociedad para elegir entre presentar balance ordinario u abreviado y, en consecuencia, someter o no sus cuentas a auditoría.

Según el PGC las sociedades cuyos valores estén admitidos a negociación en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea, no podrán formular cuentas anuales abreviadas.

2) *Cuando lo solicite una minoría de socios suficiente para exigir la convocatoria de la Asamblea General.*

Hay casos en los que las cooperativas, aunque puedan presentar balance abreviado y no estén comprendidas en la Disposición Adicional 1.^a del TRLAC, se ven obligadas a someter sus cuentas a auditoría en virtud de otras normas que protegen determinados intereses justificados. Uno de dichos supuestos consiste en el reconocimiento a la minoría de socios a solicitar el nombramiento de auditor.

Dicha minoría de socios debe representar el veinte por ciento del total de votos²⁹, ya que es el porcentaje exigido a los socios por el art. 33.3 de la LCE para poder solicitar la convocatoria de una asamblea general extraordinaria. Dicha minoría dirigirá su solicitud a los administradores que se ocuparán de convocar la asamblea que designará al auditor³⁰.

Se trata de una disposición con lagunas que no señala el plazo que tiene dicha minoría para ejercitar el derecho a solicitar el nombramiento de auditor ni señala el período para el que será nombrado, al contrario que el art. 62.2 de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de cooperativas estatal, que faculta al 5 por ciento de los socios para solicitar al Registro de sociedades cooperativas el nombramiento de un auditor que revise las cuentas de un ejercicio, con cargo a la sociedad, con la condición de que en el momento de la solicitud no hubieran transcurrido tres meses desde la fecha de cierre

²⁸ En este sentido, VARGAS VASSEROT, C., «El control interno y externo de las cuentas de las sociedades cooperativas», *Revista de Economía social: La sociedad cooperativa*, núm. 41, 2007, p. 26.

²⁹ GADEA, E., *Derecho de las cooperativas. Análisis de la Ley 4/1993, de 24 de junio, de cooperativas del País Vasco*, Bilbao, 1999, 232.

³⁰ En el caso de la sociedad cooperativa pequeña de Euskadi, bastará con que lo solicite un solo socio (art. 10 Ley 6/2008, de 25 de junio, de la Sociedad Cooperativa Pequeña de Euskadi). En este caso, los honorarios del auditor serán sufragados según lo dispuesto en los estatutos.

del ejercicio. Es última norma es muy similar al art. 265.2 de la LSC para las Sociedades Anónimas y las Sociedades de Responsabilidad Limitada, cuando la sociedad no estuviera obligada a someter sus cuentas a auditoría, aunque en este último supuesto la solicitud debe formularse al Registro Mercantil por socios titulares del 5 por ciento del capital.

Es un derecho reconocido a los socios titulares del veinte por ciento del total de los votos a través de una norma de naturaleza imperativa sobre la cual no se puede disponer ni, por supuesto, restringir³¹. Los estatutos sociales no pueden imponer unas condiciones más gravosas ni más beneficiosas para el ejercicio del derecho por la minoría. Así, no pueden exigir la titularidad de más del veinte por ciento para poder efectuar la solicitud ni reducir dicho porcentaje.

Se trata de proteger el derecho de la minoría de socios a ser informados³² acerca de la fiabilidad de la información económica de la cooperativa presentada por los administradores. El informe de auditoría resultará ser una información muy valiosa para esta minoría de socios, tanto en la votación sobre la aprobación de las cuentas anuales en la asamblea como para controlar la labor del órgano de administración³³. También será útil para el resto de socios y terceros que tengan interés en el estado de la sociedad³⁴.

El derecho de la minoría no podrá ser ejercitado si ya existe previamente un auditor nombrado voluntariamente por la sociedad, que haya auditado o que esté auditando las cuentas de la misma. El interés que este precepto persigue es que las cuentas de la sociedad sean verificadas por un auditor experto e independiente y no que se nombre un auditor a raíz de la solicitud efectuada por varios socios³⁵, resultando innecesario el nombramiento a solicitud de la minoría de socios que, además, supondría tener que remunerar a dos auditores en lugar de a uno sin que esto asegure a los socios el acceso a una infor-

³¹ En este sentido, las RRDGRN de 28 de marzo de 2001 y 2 de abril de 2001, entre otras, para el caso del art. 265.2 de la LSC, que reconoce a los socios titulares del 5 por cien el derecho a solicitar al Registrador mercantil el nombramiento de un auditor.

³² PETIT LAVALL, M.^aV., *Régimen jurídico de la auditoría de cuentas anuales*, Madrid, 1994, p. 263; GARCÍA URBANO, J.M.^a, en *Nombramiento de auditores en el Registro Mercantil*, Madrid, 1992, p. 15 y en «El control externo de la sociedad anónima: los auditores de cuentas», Conferencia pronunciada en la Academia Matritense del Notariado el día 5 de marzo de 1992, *AAMN*, T. XXXII, Madrid, 1993, p. 304.

³³ VÁZQUEZ CUETO, J.C., *La Sociedad Anónima. Las cuentas y la documentación contable en la sociedad anónima*, en *Tratado de Derecho Mercantil* (Dir. por Olivencia, M. y otros y coord. por Jiménez Sánchez, G.), T. IX, vol. 5, Madrid-Barcelona, 2001, p. 166.

³⁴ VELASCO FABRA, G., *Régimen jurídico de la Verificación de las Cuentas Anuales. Propuestas de Reforma*, Pamplona, 2011, p. 26.

³⁵ Consulta núm. 1, publicada en el BOICAC núm. 7, de 1991, en relación al art. 265.2 de la LSC.

mación contable más fiable. Sea cual sea el origen del nombramiento, el auditor deberá ser profesional e independiente en el ejercicio de sus funciones³⁶ con el objetivo de que su opinión pueda resultar de utilidad a los usuarios a la hora de conocer el grado de fiabilidad de la información económica preparada por los administradores, bastando con el trabajo efectuado por el auditor que ya fue previamente nombrado por la sociedad, ya que éste no tiene por qué no ser diligente e independiente³⁷, garantizándose esas cualidades con la simple aplicación del TRLAC, RLAC y las NNTA³⁸.

3) *Cuando lo prevean los Estatutos o lo acuerde la Asamblea General o la Comisión de Vigilancia.*

Los estatutos, cuando se constituye la sociedad o, posteriormente, tras su modificación, pueden incluir una cláusula que obligue a la sociedad a someter a auditoría sus cuentas en cualquier caso o en algunos supuestos concretos. Sin embargo, no consideramos posible que una cláusula estatutaria pueda eliminar la facultad de solicitar auditor reconocida a la minoría de socios titulares del veinte por ciento del total de los votos en los casos en que la sociedad no se halle obligada a someter sus cuentas a auditoría.

La comisión de vigilancia, que será obligatoria en aquellas cooperativas con cien socios o más, puede acordar que se nombre un auditor de cuentas a pesar de no estar obligada la cooperativa a someter sus cuentas a auditoría. La constitución de la comisión de vigilancia no será obligatoria en la mayoría de las cooperativas de Euskadi que, a pesar de no estar obligadas, pueden constituirla mediante acuerdo de los socios en el momento de constitución de la cooperativa estipulándolo en los estatutos o, posteriormente, al modificar los mismos³⁹. Esta comisión, que es un órgano de control de los administradores al servicio de los socios, está facultada para revisar las cuentas anuales y emitir un informe preceptivo sobre las mismas antes de que sean presentadas ante la asamblea general cuando la auditoría no sea obligatoria (art. 53 LCE). Se trata de una verificación interna efectuada antes de que las cuentas sean presentadas ante la asamblea general. No siendo la auditoría obligatoria, la propia comisión puede llegar a la conclusión de su necesidad si observa alguna cuestión de las cuentas que le hacen dudar de su fiabilidad. Incluso estando la cooperativa obligada a

³⁶ STS de 9 de marzo de 2007 y la SAP de Sevilla de 11 de mayo de 2010.

³⁷ GARCÍA URBANO, J.M.ª, *Nombramiento de auditores...*, cit., p. 84.

³⁸ RRDGRN de 19 de octubre de 2009 y de 20 y 23 de julio de 2010.

³⁹ GADEA, E., *Derecho de las cooperativas...*, cit., p. 192; ALDAZABAL ETXEBARRIA, J., «Otros órganos sociales: 1. La Comisión de Vigilancia 2. El Consejo Social 3. El Comité de Recursos», en *Manual de Derecho de Sociedades Cooperativas* (Dir. y coord. por Santiago Merino Hernández), Vitoria-Gasteiz, 2008, p. 142.

nombrar auditor, la comisión de vigilancia podrá, si sus miembros lo consideran conveniente, revisar la contabilidad y emitir un informe sobre dicha contabilidad el cual no tendrá carácter preceptivo para aprobar las cuentas auditadas de la cooperativa (art. 21 del Decreto 58/2005, de 29 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley de cooperativas de Euskadi). Se trata de que dicho informe sea examinado por los socios a partir de la convocatoria de la asamblea general ordinaria. Aunque parece que, estando la sociedad obligada a someter sus cuentas a auditoría, esta facultad de la comisión de vigilancia es innecesaria entendemos que no lo es para aquellos casos en que la auditoría no es obligatoria.

La asamblea general de socios, como órgano soberano, puede acordar voluntariamente el nombramiento de un auditor que verifique las cuentas de la cooperativa. Un acuerdo de este tipo podría adoptarse, por mayoría, en cualquier tipo de junta, ya sea ordinaria, extraordinaria o universal. En principio, para alcanzar dicha mayoría, sería suficiente con la mitad más uno de los votos validamente emitidos, salvo disposición contraria en los estatutos (art. 36 LCE). En definitiva, en las sociedades que pueden presentar balance abreviado, aunque no tienen obligación de nombrar auditor, la asamblea general podrá nombrar auditor.

También la sociedad cooperativa pequeña deberá auditar sus cuentas cuando lo acuerde la asamblea general por mayoría de las personas socias presentes y representadas (art. 10 Ley 6/2008, de 25 de junio, de Sociedades Cooperativas Pequeñas de Euskadi).

Teniendo en cuenta lo cara que resulta la auditoría la cual entendemos que, en estos casos, deberá ser sufragada por la propia cooperativa auditada, serán escasas las ocasiones en que, no estando obligada la cooperativa a ser auditada se decida nombrar auditor voluntariamente por la asamblea general o mediante una cláusula estatutaria. Otra cosa es que, sin que la auditoría sea una imposición legal ni haya sido solicitada por una minoría de socios, se decida nombrar auditor porque la cooperativa desee contratar con personas que así se lo exijan, como una entidad de crédito antes de concederle el préstamo o cualquier otra relación de negocio de la cooperativa con una persona que necesite cerciorarse acerca de la fiabilidad de las cuentas que la cooperativa le muestra⁴⁰.

También la Ley 27/1999, de 16 de julio, de cooperativas, prevé que los estatutos establezcan o la asamblea general acuerde la obligación de auditar las cuentas anuales de la cooperativa.

⁴⁰ VARGAS VASSEROT, C., «El control interno y externo...», *cit.*, p. 27 y GADEA, E., SACRISTÁN, E. y VARGAS VASSEROT, C., *Régimen Jurídico de la Sociedad Cooperativa del siglo XXI*, Madrid, 2009, p. 529, mencionan a aquellos terceros que mantengan relaciones comerciales, de crédito y de colaboración empresarial con la cooperativa.

2. Otras cooperativas cuyas cuentas deben ser auditadas

Hay cooperativas que, por el riesgo a una inadecuada gestión o pérdida de las aportaciones recibidas de sus socios, deben nombrar un auditor para que verifique sus cuentas⁴¹. Así, en defensa de todo aquel que contrate con la cooperativa, deberá auditarse toda cooperativa con sección de crédito o con sección de cualquier otro tipo (art. 6.3 LCE). La regulación especial de las cooperativas de crédito también señala que deben auditarse sus cuentas anuales (art. 11 de la Ley 13/1989, de 26 de mayo, de cooperativas de crédito y art. 37.4 del Real Decreto 84/1993, de 22 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 13/1989, de 26 de mayo, de cooperativas de crédito).

Las cooperativas de viviendas, con la intención de prevenir la utilización indebida de recursos económicos recibidos por los socios, deberán someter sus cuentas a auditoría antes de presentar las cuentas anuales a la asamblea general ordinaria (art. 117 LCE)⁴². La auditoría deberá realizarse hasta que se adjudiquen o cedan las viviendas o locales a los socios.

III. Nombramiento de auditor por el juez en virtud del art. 40 del C. de c.

Se trata de aquellos supuestos en los cuales, en virtud del art. 40 del C. de c., la sociedad deba someter sus cuentas a auditoría, cuando el Juzgado competente, habiendo admitido una solicitud debidamente fundada de una persona que acredite tener un interés legítimo, lo considere oportuno.

Todo empresario, incluida la sociedad cooperativa, estará obligado a que se auditen sus cuentas anuales, cuando el Juzgado competente nombre un auditor, tras considerar «la petición fundada de quien acredite un interés legítimo» (art. 40 C. de c.), ante su desconfianza y sospecha de que las cuentas anuales presentan «vicios o irregularidades esenciales». En cuanto al interés legítimo, se requiere que exista una relación entre el peticionario y la entidad a auditar, debiendo aquél probar dicho interés. Son muchos los sujetos que pueden alegar y acreditar un interés legítimo como los socios, cualquiera que sea su participación en el capital social, los empleados de la sociedad y los acreedores, debido a que la auditoría trata de proteger los intereses de todos aquellos que necesitan obtener una información fiable acerca de la situación económica de la sociedad⁴³.

⁴¹ VARGAS VASSEROT, C., «El control interno y externo...», *cit.*, p. 27.

⁴² GADEA, E., *Derecho de las cooperativas...*, *cit.*, p. 266.

⁴³ ARANA GONDRA, F.J., *Las cuentas anuales de la Sociedad de Responsabilidad Limitada (Arts. 84, 85 y 86 de la LSRL)*, Madrid, 2000; PETIT LAVAL, M.^ªV., *Régimen jurídico...*, *cit.*, p. 266.

El sujeto que solicite al juzgado competente que nombre un auditor, deberá razonar su petición frente a solicitudes que, aparentando ser fundadas, resulten ser absurdas e incoherentes y, por tanto, no protegibles por el Derecho. El solicitante debe, por tanto, explicar las causas de su solicitud y justificar su conveniencia, debido a que cualquier motivo no respaldará que se efectúe la auditoría⁴⁴. Teniendo en cuenta el coste de las auditorías, las solicitudes infundadas pueden provocar un gran daño económico a la sociedad cuyas cuentas se solicita auditar, por lo que el Juzgado exigirá una fianza al solicitante de la auditoría que cubra las costas del procedimiento y del pago al auditor, que serán de su cuenta cuando el auditor no haya descubierto «vicios o irregularidades esenciales en las cuentas anuales revisadas»⁴⁵. Para que el Juzgado conozca el sentido de la opinión del auditor, este último entregará una copia del informe en el propio Juzgado (art. 40.2 C. de c.). Sin embargo, si se descubren vicios o irregularidades de carácter sustancial en las cuentas anuales auditadas, dichos gastos serán sufragados por la propia sociedad auditada. Se considera que si la opinión del auditor es desfavorable o se deniega la opinión, existen «vicios o irregularidades esenciales» en las cuentas anuales y, si emite una opinión con salvedades, habrá que apreciar la importancia de las mismas⁴⁶.

El art. 40 del C. de c. no se ciñe al proceso de aprobación de las cuentas sino que puede ejercitarse en cualquier momento, incluso tras la aprobación de las cuentas o su depósito⁴⁷.

IV. Órgano competente para el nombramiento de auditor

1. *Regla general. Nombramiento por la asamblea general*

Como regla general, corresponde a la asamblea general de la cooperativa designar al auditor (art. 72.2 LCE). El motivo de que dicha facultad haya sido concedida a la asamblea general de socios es que son los socios, precisamente, los principales interesados en el informe del auditor.

Corresponde a la asamblea general nombrar auditor cuando la cooperativa está obligada a ser auditada por estar incurso en alguno de los supuestos previstos en la Disposición Adicional 1.^a del TRLAC. También será la

⁴⁴ Auto de la sección 15.^a de la Audiencia Provincial de Barcelona, de 2 de setiembre de 2009.

⁴⁵ PACHECO CAÑETE, M., *Régimen legal...*, cit., pp. 141 y 142.

⁴⁶ SARAZÁ JIMENA, R. y VELA TORRES, P., «Los auditores de la sociedad», en *Órganos de la sociedad de capital* (Dir. por Gimeno-Bayón Cobos, R. y Garrido Espa, L.), T. II, Valencia, 2008, p. 1561.

⁴⁷ SAP de Barcelona de 2 de setiembre de 2009.

asamblea general el órgano competente para nombrar auditor en caso de haberlo solicitado socios que representen, al menos, el veinte por ciento del total de votos, en caso de que el nombramiento lo acuerde la propia asamblea o la comisión de vigilancia o lo prevean los estatutos (art. 72.2 LCE).

La LCE no señala qué tipo de asamblea debe ocuparse de nombrar auditor por lo que entendemos que es indiferente que el nombramiento se efectúe en una asamblea ordinaria o extraordinaria o universal. Tampoco se especifica cuál es el plazo en que debe nombrarse al auditor cuando su nombramiento es obligatorio según las normas del TRLAC o el RLAC. Dicho plazo está previsto en la Disposición Adicional 4.^a del RLAC según el cual el auditor debe ser nombrado «antes de que finalice el ejercicio social por auditar», en los casos en que en una entidad deba nombrarse auditor por razón de su tamaño, por haber recibido subvenciones o ayudas con cargo a los presupuestos de las Administraciones públicas o a fondos de la Unión Europea y por contratar con el sector público. También el art. 62.3 de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de cooperativas prevé, con carácter general, que el nombramiento de auditor por la asamblea general debe efectuarse antes de que finalice el ejercicio a auditar⁴⁸. Entendemos que la falta de previsión de la LCE puede ser suplida por esta disposición de la Ley de cooperativas estatal, que se aplicará supletoriamente respecto a la LCE. Se entiende que esto es así porque la Constitución española, en el art. 149.3, señala que el «derecho estatal será, en todo caso, supletorio del derecho de las Comunidades Autónomas». Además, el art. 21 del Estatuto de Autonomía del País Vasco, señala que la legislación propia del País Vasco será de aplicación en aquellas materias que son de su exclusiva competencia, como sucede con el régimen de las cooperativas y, sólo en caso de falta de norma propia aplicable al supuesto, se aplicará supletoriamente el Derecho del Estado (art. 21). En consecuencia, las lagunas de la LCE se suplen mediante la regulación de la Ley de cooperativas estatal⁴⁹.

2. *Nombramiento por los administradores*

Si debiendo someter sus cuentas a auditoría, la asamblea de la cooperativa no nombrara «oportunamente» al auditor o el auditor no pudiera cumplir sus funciones, los administradores podrán proceder a nombrar a dicho auditor siendo indiferente el motivo de la falta de nombramiento

⁴⁸ La LSC, para las sociedades anónimas, limitadas y comanditarias por acciones, señala, expresamente, que debe nombrarse auditor antes de que finalice el ejercicio a auditar (art. 264.1 LSC).

⁴⁹ MORILLAS JARILLO, M.J. y FELIÚ REY, M., *Curso de Cooperativas*, Madrid, 2002, pp. 59 y 60.

del mismo. Una vez nombrado el auditor, los administradores deberán dar cuenta a la primera asamblea general que se celebre. Es de extrañar que, debiendo nombrarse un auditor, sean los administradores quienes ostenten la facultad de nombramiento aunque sea de forma subsidiaria. No parece que el órgano de administración sea el más adecuado para proceder al nombramiento de auditor cuando la cooperativa deba someter sus cuentas a auditoría. Precisamente, creemos que una de las razones por las cuales la asamblea es competente para nombrar auditor es para que el auditor nombrado sea independiente. Teniendo en cuenta que cuando el auditor verifica las cuentas controla a los administradores, los propios controlados estarían nombrando al auditor. Además, es probable que la asamblea no haya nombrado auditor porque el órgano de administración no ha convocado asamblea general o no ha incluido esta cuestión en el orden del día⁵⁰. Otra cosa es que el nombramiento de auditor no sea obligatorio en cuyo caso está reconocida dicha facultad a los administradores al considerar que el nombramiento de auditor se encuentra entre los actos de gestión de los mismos⁵¹. En cuanto al plazo para el que se nombra al auditor, no creemos que, en este supuesto, deba aplicarse el plazo mínimo de tres años de contratación inicial (art. 19 TRLAC) que se aplica como regla general sino que, siendo un supuesto de nombramiento excepcional y, en aras a mantener la independencia del auditor respecto del órgano de administración, creemos que el nombramiento debería tener una duración anual.

Si la sociedad tiene obligación de someter sus cuentas a auditoría, teniendo en cuenta que existen múltiples intereses sobre su trabajo, no es admisible que no se nombre auditor por lo que, a falta de auditor nombrado por la asamblea, es lógico que se nombre auditor por otro órgano. Sin embargo, creemos que habría sido más acertado que el nombramiento pasara a ser competencia del Registro de Sociedades Cooperativas previa solicitud del órgano de administración o del cinco por ciento de los socios, tal y como prevé el art. 62.3 de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de cooperativas⁵², en cuyo caso, según el art. 29.3 del Real Decreto 136/2002, de 1 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de sociedades cooperativas, el nombramiento de auditor se realizará «por insaculación entre el listado facilitado por el Instituto de Contabilidad y Auditoría

⁵⁰ MORILLAS JARILLO, M.^a J. y FELIÚ REY, M.I., *Curso de cooperativas*, cit., p. 484; GADEA, E., SACRISTÁN, E. y VARGAS VASSEROT, C., *Régimen Jurídico de la Sociedad Cooperativa...*, cit., p. 533.

⁵¹ SAP de Sevilla de 11 de mayo de 2010 para el caso de una Sociedad Limitada.

⁵² Cuando la asamblea general no hubiera nombrado oportunamente a los auditores, no hubiera aceptado el encargo, hubiera renunciado u otra razón que determine la imposibilidad de que el auditor nombrado lleve a cabo su cometido.

de Cuentas»⁵³. Igualmente, creemos que habría sido más adecuado que la solicitud de la minoría de socios titulares del veinte por ciento del total de votos se dirigiera, directamente, al Registro de Sociedades Cooperativas, teniendo en cuenta las posibles trabas que los socios mayoritarios y los administradores pueden poner al nombramiento de auditor por no deseado⁵⁴.

Ahora bien, a pesar de todo lo dicho, somos conscientes de que, aunque la competencia de nombramiento de auditor, en primer lugar, recae sobre la asamblea general, en realidad, son los administradores quienes eligen al auditor y la asamblea ratifica la propuesta de auditores elegidos por los administradores⁵⁵. Ello resulta peligroso en cuanto que el auditor no se relaciona con los socios sino con los administradores a quienes controla y con quienes intenta mantener un buen trato a pesar de que, en realidad, se les nombra para que los socios conozcan su opinión a la hora de votar a favor o en contra de la aprobación de las cuentas anuales. Creemos que el legislador debería pensar en el modo de que sean los socios quienes, de hecho, elijan a los auditores, dejando al margen de estas cuestiones a los administradores.

V. Consecuencias del incumplimiento del deber de someter las cuentas a auditoría

La legislación cooperativa califica de infracción muy grave el incumplimiento del deber de someter las cuentas de la cooperativa a auditoría de cuentas (139.3 f) LCE) resultando sancionada la cooperativa con una multa de entre 600 y 3000 euros.

La cooperativa perderá la condición de cooperativa fiscalmente protegida, al constituir la falta de auditoría una de las causas que determinan dicha pérdida cuando la auditoría sea obligatoria según las normas legales⁵⁶.

⁵³ En el caso de las sociedades anónimas y sociedades de responsabilidad limitada, según la LSC, la competencia pasa al Registro Mercantil.

⁵⁴ Más adecuado nos parece lo dispuesto en el art. 62.2 de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de cooperativas, según el cual si la cooperativa no está obligada a auditar sus cuentas anuales, el 5 por ciento de los socios podrá solicitar del Registro de Sociedades Cooperativas que nombre auditor.

⁵⁵ AMESTI MENDIZÁBAL, C., «Algunas consideraciones de urgencia sobre la independencia del auditor», *RDBB*, núm. 88, 2002, pp. 62 y 63.

⁵⁶ Art. 13, apartado 16 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre régimen fiscal de las cooperativas. También, el art. 12, apartado 16, de la Norma Foral 2/1997, de 22 de mayo, sobre régimen fiscal de las cooperativas de Gipuzkoa, el art. 12, apartado 16, de la Norma Foral 16/1997, de 9 de junio, sobre régimen fiscal de las cooperativas de Araba y el art. 11, apartado 16, de la Norma Foral 9/1997, de 14 de octubre, sobre régimen fiscal de cooperativas de Bizkaia.

Cuando una sociedad cooperativa deba someterse a auditoría en cumplimiento de las disposiciones legales, al ser una obligación de carácter imperativo, su incumplimiento dará lugar a la nulidad del acuerdo que aprobó las cuentas anuales, al ser dicho acuerdo contrario a la Ley⁵⁷.

Teniendo en cuenta que, en principio, son los administradores de la sociedad quienes van a convocar la asamblea general que va a nombrar al auditor y que, en caso de que no haya auditor nombrado por la asamblea son los administradores quienes deben proceder a nombrar auditor, entendemos que podría llegar a prosperar una acción social de responsabilidad contra los administradores por incumplimiento del deber legal de someter las cuentas al examen de un auditor, siempre y cuando se cumplieran el resto de los requisitos previstos en los arts. 47 y 48 de la LCE, relativos al régimen de responsabilidad de los mismos.

VI. Bibliografía consultada

- ALDAZABAL ETXEBARRIA, J. (2008): «Otros órganos sociales: 1. La Comisión de Vigilancia 2. El Consejo Social 3. El Comité de Recursos», en *Manual de Derecho de Sociedades Cooperativas* (Dir. y coord. por Santiago Merino Hernández), Vitoria-Gasteiz.
- AMESTI MENDIZÁBAL, C. (2002): «Algunas consideraciones de urgencia sobre la independencia del auditor», *RDBB*, núm. 88, pp. 47 y ss.
- ARANA GONDRA, F.J. (1995): *Ley de Auditoría de Cuentas. Comentarios a la legislación mercantil* (Dir. por Sánchez Calero, F.), Madrid.
- (2000): *Las cuentas anuales de la Sociedad de Responsabilidad Limitada (Arts. 84, 85 y 86 de la LSRL)*, Madrid.
- CUBEDO TORTONDA, M. (2003): *La contabilidad de las empresas cooperativas*, Valencia.
- DE LA VEGA GARCÍA, F.L. (2001): «Cuentas anuales y auditoría», en *La Sociedad Cooperativa en la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas* (coord. por Alonso Espinosa, F.J.), Granada, pp. 249 y ss.
- DIVAR GARTEIZ-AURRECOA, J. y GADEA SOLES, E. (2006): «Adaptación de la Ley de Cooperativas del País Vasco a las Normas Internacionales de Contabilidad», *REVERSCO, Revista de Estudios Cooperativos*, núm. 89, pp. 7 y ss.
- GADEA, E. (1999): *Derecho de las cooperativas. Análisis de la Ley 4/1993, de 24 de junio, de cooperativas del País Vasco*, Bilbao.
- GADEA, E., SACRISTÁN, E. y VARGAS VASSEROT, C. (2009): *Régimen Jurídico de la Sociedad Cooperativa del siglo XXI*, Madrid.

⁵⁷ ARANA GONDRA, F.J., *Ley de Auditoría de Cuentas. Comentarios a la legislación mercantil* (Dir. por Sánchez Calero, F.), Madrid, 1995, pp. 182 y 183.

- GARCÍA URBANO, J.M.^a (1992): *Nombramiento de auditores en el Registro Mercantil*, Madrid.
- (1993): «El control externo de la sociedad anónima: los auditores de cuentas», Conferencia pronunciada en la Academia Matritense del Notariado el día 5 de marzo de 1992, *AAMN*, T. XXXII, Madrid, pp. 289 y ss.
- MARINA GARCÍA-TUÑÓN, A. (1998): *La auditoría de las cuentas anuales: aspectos sustantivos*, Valladolid.
- (2001): *Comentarios a la Ley de Sociedades Anónimas*, (coord. por Arroyo, I. y Embid, J.M.), vol. III, 1.^a ed., Madrid.
- MARÍ VIDAL, S. (2003): «El proyecto de normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas, y sus repercusiones contables», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 45, pp. 139 y ss.
- MOLINA LLOPIS, R. (2007): «La reforma de la legislación mercantil en materia contable. Una breve referencia a su incidencia en las cooperativas y sociedades laborales», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 58, pp. 109 y ss.
- MORÁN BOVIO, D. (2009): «La contabilidad de los empresarios», en *Derecho Mercantil* (Coord. por Jiménez Sánchez, G.J.), vol. I, 13.^a ed., Barcelona, pp. 135 y ss.
- MORILLAS JARILLO, M.J. y FELIÚ REY, M. (2002): *Curso de Cooperativas*, Madrid.
- NÚÑEZ LOZANO, P.L. (1989): *El régimen jurídico de la auditoría de cuentas en derecho español*, Sevilla.
- PACHECO CAÑETE, M. (2000): *Régimen legal de la auditoría de cuentas y responsabilidad de los auditores*, Madrid.
- PETTIT LAVALL, M.^aV. (1994): *Régimen jurídico de la auditoría de cuentas*, Madrid.
- POLO GARRIDO, F. y GARCÍA MARTÍNEZ, G. (2003): «La regulación en materia contable contenida en la legislación cooperativa: análisis comparado», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 48, pp. 33 y ss.
- VARGAS VASSEROT, C. (2007): «El control interno y externo de las cuentas de las sociedades cooperativas», *Revista de Economía social: La sociedad cooperativa*, núm. 41, pp. 24 y ss.
- VÁZQUEZ CUETO, J.C. (2001): *La Sociedad Anónima. Las cuentas y la documentación contable en la sociedad anónima*, en *Tratado de Derecho Mercantil* (Dir. por Olivencia, M. y otros, y coord. por Jiménez Sánchez, G.), T. IX, vol. 5, Madrid-Barcelona.
- VELASCO FABRA, G. (2011): *Régimen jurídico de la Verificación de las Cuentas Anuales. Propuestas de Reforma*, Pamplona.
- SARAZÁ JIMENA, R. y VELA TORRES, P. (2008): «Los auditores de la sociedad», en *Órganos de la sociedad de capital* (Dir. por Gimeno-Bayón Cobos, R. y Garrido Espa, L.), T. II, Valencia.
- ZUBIAURRE ARTOLA, M.A. (2011): «Accounting Reform: The Case of Workers' Self-Managed Cooperatives», en *Basque Cooperativism*, Reno, pp. 24 y ss.
- (2011): «Consideraciones pendientes en el debate sobre los fondos propios de las cooperativas», *Gestión: Revista de Economía*, núm. 52, pp. 5 y ss.