

IMPLICACIONES DE LOS ÚLTIMOS CAMBIOS NORMATIVOS EN LA OBLIGACIÓN DE AUDITORÍA DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE EUSKADI

IMPLICATIONS OF THE LATEST REGULATORY CHANGES ON THE OBLIGATION TO AUDIT COOPERATIVE SOCIETIES IN THE BASQUE COUNTRY

Amaia Zubiaurre Gurruchaga

Profesora Agregada

Facultad de Economía y Empresa (Guipúzcoa)

Universidad del País Vasco UPV-EHU

ORCID: <https://orcid.org/0009-0002-0266-927X>

RESUMEN

La obligación de auditoría de las sociedades cooperativas en Euskadi ha sufrido cambios tras las últimas modificaciones introducidas tanto por la Ley 11/2019, de 20 de diciembre, de Cooperativas de Euskadi, como por el Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas. Este trabajo se centra en analizar dichos cambios y las razones que han empujado a adoptar dichos cambios. Tras varios años en los que se ha aplicado una regla diferente a las sociedades de capital y a las sociedades cooperativas, se ha unificado el criterio decisorio de la obligación de auditoría por el tamaño en ambos tipos de sociedades a través del cambio operado por el nuevo Reglamento que desarrolla la Ley de auditoría de cuentas al que se remite la Ley de sociedades cooperativas. La nueva Ley de Cooperativas de Euskadi obliga, además, a los socios solicitantes de la auditoría de cuentas a hacer frente a los costos de la auditoría y prevé que el consejo rector pueda acordar el sometimiento de la cooperativa a la auditoría de cuentas. Todas estas cuestiones y sus implicaciones serán objeto de estudio en este trabajo.

PALABRAS CLAVE: Sociedad cooperativa, obligación auditoría, nombramiento auditor.

Cómo citar este artículo/How to cite this article: ZUBIAURRE GURRUCHAGA, Amaia (2023): "Implicaciones de los últimos cambios normativos en la obligación de auditoría de las sociedades cooperativas de Euskadi", *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, nº 43, pp. 315-346. DOI: <https://doi.org/10.7203/CIRIEC-JUR.43.27484>

ABSTRACT

The auditing obligation of cooperative companies in the Basque Country has undergone changes following the latest amendments introduced by both Law 11/2019, of 20 December, on Cooperatives in the Basque Country, and Royal Decree 2/2021, of 12 January, approving the Regulations implementing Law 22/2015, of 20 July, on Account Auditing. This paper focuses on analyzing these changes and the reasons that have led to the adoption of these changes. After some years in which different rules have been applied to capital companies and cooperative societies, the decision-making criterion for the audit obligation by size has been unified for both types of companies through the change brought about by the new Regulation that implements the Audit Law, to which the Law on Cooperative Companies refers. The new Basque Cooperatives Act also obliges members requesting the auditing of accounts to pay the costs of the audit and provides that the Governing Council may decide on the obligation to audit the accounts. All these issues and their implications will be the subject of study in this paper.

KEYWORDS: Cooperative society, audit obligation, auditor appointment.

CLAVES ECONLIT / ECONLIT DESCRIPTORS: K49, M42, M48, P13.

EXPANDED ABSTRACT

The auditing obligation of cooperative societies in the Basque Country has undergone changes following the latest amendments introduced both by Law 11/2019, of December 20, on Cooperatives in the Basque Country, and by Royal Decree 2/2021, of January 12, approving the Regulations for the development of Law 22/2015, of July 20, on Account Auditing. This paper focuses on analyzing these changes and the reasons that have led to the adoption of these changes. One of the issues on which the paper focuses is the audit obligation due to the size of the company. After several years in which different regulations have been applied to capital companies and cooperative societies, the decision criterion of the audit obligation by size has been unified in both types of companies through the change operated by the new Regulation that develops the Account Auditing Law. In the case of capital companies, Capital Companies Act, which contains specific regulations on the auditing of accounts, applies to capital companies and the specific rule about this issue is contained in Article 263. The cooperative law applies to cooperative societies. However, in order to resolve this issue, the regulation set forth in the First Additional Provision of the Regulation on the auditing of accounts is applied to cooperative societies, by express reference of the Basque Cooperatives Act of 2019. This First Additional Provision of the Audit Regulation always made the audit obligation dependent on the impossibility of presenting an abridged balance sheet. Although until the 2013 Support for Entrepreneurs Act amended Article 263.2 of the Capital Companies Act, this provision also made the audit exception dependent on the possibility of drawing up an abridged balance sheet regulated in Article 257 of the Capital Companies Act, after the amendment the reference to the abridged balance sheet was eliminated and certain quantitative parameters were introduced in Article 263.2 of the Capital Companies Act that should not be exceeded in order to be exempted from the audit obligation. In addition, the Entrepreneurs' Support Act modified the limits established in Article 257 to be able to formulate an abridged balance sheet, raising them, which are higher than those established for the audit exception in the new wording of Article 263.2, since these new figures coincide with those established in the previous version of Article 257 to be able to formulate an abridged balance sheet. All this implied that, from the Entrepreneurs Support Act of 2013 to the Regulation of 2021 that develops the Account Auditing Law, the audit obligation of capital companies to which the Capital Companies Act applied and cooperative societies depended on different figures. This is because the obligation to audit cooperative societies, to which the First Additional Provision of the Regulation on Account Auditing of 2011 applied, depended on not being able to formulate an abridged balance sheet in accordance with Article 257 of the Capital Companies Act and, in the case of capital companies, it depended on not exceeding the figures set forth in Article 263.2. Thus, cooperative companies had to exceed higher figures than capital companies in order to be obliged to audit their accounts. For a few years, from the changes introduced by the Law to Support Entrepreneurs in 2013 in the

Capital Companies Act until the Regulation on Account Auditing of 2021 came into force, it could happen that cooperative companies of a larger size than capital companies did not have an auditing obligation, when the latter did. In addition, although the number of capital companies that had to audit their accounts did not change, taking into account the reference limits, the number of cooperative societies that had to be audited did change as the limits taken into account were raised. By not relying on the power to formulate an abridged balance sheet and maintaining the figures that required the audit, this implied that the capital companies had to be audited with lower figures than those that were cooperative societies. This has changed as of the 2021 Audit Regulation, whose First Additional Provision provides that companies that do not meet the conditions of Article 263.2 of the Capital Companies Act will be obliged to audit their accounts. This means that, at this time, the quantitative limits that apply to cooperatives and capital companies are the same and there are no distinctions or differences. Another regulatory change is related to the obligation of cooperative societies to submit their accounts to audit when requested by a sufficient minority of partners to demand the convening of the general meeting, because it has been added that such applicants must pay the costs of the audit, without prejudice to their reimbursement if substantial vices or irregularities are detected in the accounting. The main purpose of this measure is to avoid the request for unjustified audits, and the partners must be very sure that there are substantial defects or irregularities in the accounting that, if found, would imply the reimbursement to the applicant for the audit. Audits are expensive and the company may not have sufficient resources to pay for them. In the event of any doubtful cases, it would have been practical to follow the same criteria currently used in Article 40 of the Code of Commerce, which states who bears the cost of the audit depending on the type of opinion issued by the auditor in the audit report, thus avoiding any doubts of interpretation that might arise. Another regulatory change analyzed in the paper consists of the fact that the Law on Cooperatives in the Basque Country of 2019 in Article 76.1 c) introduces as a novelty that the governing board may decide that the cooperative society must submit its accounts to audit. Although it does not seem to be common for those who prepare the annual accounts and are controlled to decide on the appointment of an auditor, the purpose of this power granted to the Board of Directors is to enable the governing body to obtain assurance that the accounts have been correctly prepared and, if not, to take the appropriate measures. It appears that the introduction of this amendment is intended to facilitate the governing board's management and administrative role. The truth is that there are already many Resolutions of the General Directorate of Registries and Notaries that admit that the Board of Directors can appoint an auditor, provided that it considers it necessary for the good running of the company, taking into account that it is an act with the nature of an act of management and good administration when the company is not obliged to audit its accounts.

SUMARIO¹

1. Consideraciones generales. 2. Objeto de la auditoría de cuentas anuales. 3. Cambios en el régimen de los supuestos en que las sociedades cooperativas de Euskadi deben someter sus cuentas anuales a auditoría. 3.1. Los supuestos del artículo 76.1 de la Ley de Cooperativas de Euskadi. 3.2. La obligación de auditoría de determinadas sociedades cooperativas. 4. Conclusiones. Bibliografía y fuentes de información.

1. Consideraciones generales

Tras una vigencia de veintiséis años y varias modificaciones², la Ley 4/1993, de 24 de junio, de Cooperativas de Euskadi, fue derogada por la Ley 11/2019, de 20 de diciembre, de Cooperativas de Euskadi (en adelante LCE de 2019), actualmente en vigor.

La LCE de 2019 se aplica a todas las sociedades cooperativas con domicilio social en el territorio de la Comunidad Autónoma del País Vasco que desarrollen su actividad cooperativizada principalmente en dicho territorio (Disposición Final primera). Del artículo 2 a) de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas, que contiene el régimen común de las sociedades cooperativas de ámbito estatal, se desprende que esta última ley se aplicará a las sociedades cooperativas que desarrollen su actividad cooperativizada en el territorio de varias Comunidades Autónomas, excepto cuando en una de ellas se desarrolle con carácter principal. El artículo 2.2 del Real Decreto 136/2002, de 1 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de sociedades cooperativas, aclara que la actividad se realiza principalmente en el territorio de una Comunidad Autónoma, cuando dicha actividad en dicha Comunidad resulte ser superior a la realizada en el conjunto de los demás territorios.

Este trabajo se centra en la auditoría de las sociedades cooperativas a las que se aplica la LCE. La auditoría de estas sociedades se encuentra regulada en el capítulo VII relativo a la “Documentación social y contabilidad” del título I de dicha Ley. Dicho capítulo comprende tres preceptos entre los que se encuentran el artículo 74

1. *Grupo de investigación: Tendencias actuales del Derecho Mercantil en la era de la digitalización (IT1765-22).*

2. La propia Exposición de motivos de la nueva Ley de Cooperativas señala como modificaciones las habidas a través de la Ley 1/2000, de 29 de junio, de modificación de la Ley de Cooperativas de Euskadi; la Ley 8/2006, de 1 de diciembre, de segunda modificación de la Ley de Cooperativas de Euskadi; y la disposición adicional cuarta de la Ley 6/2008, de 25 de junio, de la Sociedad Cooperativa Pequeña de Euskadi, por la que se modifican los artículos 67 y 68 de la Ley 4/1993.

relativo a la documentación social, el artículo 75 relativo a la contabilidad y el artículo 76 que se ocupa, expresamente, de regular la auditoría de cuentas.

Actualmente, en España la auditoría de cuentas se regula, principalmente, en la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (en adelante, LAC de 2015), en el Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (en adelante, RLAC de 2021) y en el Reglamento (UE) 537/2014 del Parlamento europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público (en adelante, RUE). Dichas normas también son de aplicación a las auditorías de las sociedades cooperativas.

2. Objeto de la auditoría de cuentas anuales

La auditoría de cuentas anuales consiste en verificar si dichas cuentas reflejan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad auditada, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación. También comprende la verificación del informe de gestión que, en su caso, acompañe a las cuentas anuales para opinar sobre si dicho informe concuerda con las cuentas anuales y si el contenido del informe es conforme con lo establecido en la normativa de aplicación (art. 4.1 LAC).

Las Leyes de Cooperativas de Euskadi de 1993 y de 2019, en sus artículos 71 y 74 respectivamente, señalan que las cooperativas deben llevar una contabilidad ordenada. Sin embargo, mientras la LCE de 1993 señalaba que dicha contabilidad debía ser adecuada a su actividad con arreglo al Código de comercio, la vigente LCE de 2019 señala que debe serlo con arreglo a la legislación mercantil. La remisión a la legislación mercantil resulta más amplia que al Código de comercio y el cambio se debe a la necesidad de adecuación a la legislación mercantil contable que sufrió grandes cambios posteriores a la LCE de 1993³. Ambas Leyes cooperativas añaden que deben respetarse las peculiaridades del régimen económico de la cooperativa. Así, la contabilidad de las sociedades cooperativas debe llevarse atendiendo a la normativa contable general del Plan General de Contabilidad (en adelante, PGC)⁴ o, en su caso,

3. ENCISO SANTOCILDES, Marta: "Documentación social y Contabilidad". En: *Glosa a la Ley de Cooperativas de Euskadi* (Dir. Merino Hernández, Santiago), CSCEEKGGK, Vitoria-Gasteiz, 2021, p. 269.

4. El artículo 2 del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, señala que este plan será obligatorio para las empresas, sin perjuicio de que puedan aplicar el PGC de PYMES. Por ello, el PGC será aplicado por las empresas voluntariamente o porque no cumplan las condiciones para poder aplicar el PGC de PYMES.

del PGC de Pymes⁵, a las normas contables específicas de las sociedades cooperativas (en este momento, la Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre, por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas, que adapta las normas de elaboración de las cuentas anuales del PGC a las condiciones particulares de las cooperativas), a las normas aprobadas por el Instituto de Contabilidad y de Auditoría de Cuentas en desarrollo al PGC, así como al resto de la normativa contable de aplicación⁶. La norma decimotercera de la mencionada Orden señala que las sociedades cooperativas elaborarán las cuentas anuales con arreglo a los modelos y normas establecidos en el PGC o en el PGC de Pymes, según proceda, con las particularidades dispuestas en las normas de la propia Orden.

En cuanto a los documentos que integran las cuentas anuales de la sociedad cooperativa, según la LCE de 1993 dichas cuentas incluían sólo al Balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la Memoria a diferencia de la LCE de 2019 según la cual las cuentas anuales comprenden los mencionados tres documentos y, en su caso, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo de conformidad con el marco normativo de información financiera que le resulte de aplicación. Ello es así por la necesidad de adaptarse a la normativa contable en vigor según la cual las cuentas anuales se componen de los cinco documentos mencionados que forman una unidad.

En principio las sociedades cooperativas, al igual que las sociedades anónimas y las sociedades de responsabilidad limitada (incluidas las laborales) y las sociedades en comandita por acciones, deben presentar las cuentas anuales en modelo normal. Sin embargo, el PGC regula la posibilidad de presentar balance y memoria abreviados⁷.

5. El artículo 2 del Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el PGC de PYMES y los criterios contables específicos para microempresas, señala que pueden aplicar este Plan todas las empresas, que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos, dos de las circunstancias siguientes: a) Que el activo no supere los cuatro millones de euros; b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los ocho millones de euros; c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta. Las empresas perderán la facultad para aplicar el PGC de Pymes si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior. En el ejercicio social de su constitución, las empresas podrán aplicar este PGC de Pymes si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos, dos de las tres circunstancias expresadas en este apartado.

6. Apartado VIII de la Exposición de Motivos de la LCE de 2019.

7. El apartado 4.º de las I. "Normas de elaboración de las cuentas anuales", en la tercera parte relativa a las cuentas anuales del PGC, señala que podrán presentar balance y memoria abreviados las sociedades en las que a la fecha de cierre del ejercicio concurren, al menos, dos de las circunstancias siguientes: a) Que el total de las partidas del activo no supere los cuatro millones de euros. b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los ocho millones de euros. c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 50.

El PGC señala que, cuando pueda formularse balance y memoria en modelo abreviado, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo no serán obligatorios⁸. A su vez, el PGC de Pymes señala que las cuentas anuales de las pequeñas y medianas empresas están integradas por el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria⁹. Sin embargo, estas pequeñas y medianas empresas podrán incluir en sus cuentas anuales un estado de cambios en el patrimonio neto y un estado de flujos de efectivo que se elaborará de acuerdo con lo establecido en el PGC. Lo cierto es que los parámetros cuantitativos de las empresas que pueden aplicar el PGC de Pymes y aquellas que pueden formular balance y memoria abreviados son los mismos.

La vigente LCE de 2019, al contrario que la anterior, establece un plazo máximo para que los administradores formen las cuentas anuales, que es de tres meses desde el cierre del ejercicio social, recogiendo lo ya dispuesto en el PGC¹⁰ y la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas (de ámbito estatal). Se tiene en cuenta que dichas cuentas anuales deberán aprobarse en la asamblea general en los primeros seis meses del ejercicio siguiente al cierre.

Tanto la derogada como la vigente LCE regulan la obligación de someter a auditoría externa las cuentas anuales y el informe de gestión. Habría sido más acertado que se hubiera dispuesto la expresión “en su caso” para el caso del informe de gestión, teniendo en cuenta que no es un documento obligatorio en todo caso. Así lo hacen la Ley 27/1999, de Cooperativas y la Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (en adelante, LSC). El auditor no valora la gestión de la sociedad sino que su labor se circunscribe a verificar si existe discordancia entre la información de las cuentas anuales y la información del informe de gestión y si el contenido del informe de gestión es conforme con lo establecido en la normativa de aplicación¹¹.

En relación a la obligación de informe de gestión en las sociedades cooperativas, la nueva LCE de 2019 ha implicado cambios para las mismas. La LCE de 1993 señalaba que, además de las cuentas anuales, debía formularse informe de gestión si la

8. Apartado 1.º de las I. “Normas de elaboración de las cuentas anuales”, en la tercera parte relativa a las cuentas anuales del PGC.

9. Apartado 1.º de las I. “Normas de elaboración de las cuentas anuales”, en la tercera parte relativa a las cuentas anuales del PGC de Pymes.

10. Apartado 2.º de las I. “Normas de elaboración de las cuentas anuales”, en la tercera parte del PGC.

11. MACHADO PLAZAS, José: “Artículo 263. Auditor de cuentas”. En: *Comentario de la Ley de Sociedades de Capital*, Tomo II (Coord. Rojo, Angel & Beltrán, Emilio), Thomson Reuters-Cívitas, Cizur Menor, 2011, p. 2003.

cooperativa estuviera obligada a auditar las cuentas del ejercicio¹². Sin embargo, de la LCE de 2019 se desprende que, junto con las cuentas anuales, los administradores elaborarán un informe de gestión de acuerdo con la legislación mercantil, además de, en su caso, el estado de información no financiera incluido en el informe de gestión o en un informe separado (art. 75.2). La remisión a la legislación mercantil de la nueva LCE implica que a las sociedades cooperativas se les aplica el artículo 262 de la LSC. Por tanto, no estarán obligadas a elaborar informe de gestión las sociedades que formulen balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados (art. 262.3 LSC) y ello, a pesar de que la sociedad cooperativa estuviera obligada a someter sus cuentas a auditoría. En consecuencia, las sociedades cooperativas que apliquen el PGC de Pymes no están obligadas a elaborar informe de gestión. El apartado 5 del artículo 262 de la LSC establece los requisitos que obligan a incluir un estado de información no financiera en el informe de gestión o de elaborar un informe separado que contenga dicho estado de información no financiera¹³. En relación a este estado de información no financiera, el auditor sólo tiene que verificar que dicho estado está incluido en el informe de gestión o, si no está incluido, se ocupará de verificar que en el informe de gestión se haya incorporado la referencia al informe separado en el que se incluya la información relativa al estado de información no financiera. En el caso de que el auditor comprobara que no se ha hecho así, lo apuntará en el informe de auditoría (art. 5.1 f) 1º LAC).

3. Cambios en el régimen de los supuestos en que las sociedades cooperativas de Euskadi deben someter sus cuentas anuales a auditoría

3.1. Los supuestos del artículo 76.1 de la Ley de Cooperativas de Euskadi

El artículo 76 de la LCE de 2019 regula la auditoría de cuentas de las cooperativas. Teniendo en cuenta dicho precepto, las sociedades cooperativas a las que se aplica esta Ley deben someter sus cuentas anuales e informe de gestión del ejercicio a auditoría en los términos establecidos en la LAC y sus normas de desarrollo cuando tengan lugar alguno de los siguientes supuestos:

12. También lo hacía el Anteproyecto de Ley de Cooperativas de Euskadi (art. 74) y el Proyecto de Ley de Cooperativas de Euskadi (art. 75).

13. VÁZQUEZ CUETO, José Carlos: "Artículo 262. Contenido del informe de gestión". En: *Comentarios de la Ley de Sociedades de Capital*, Tomo IV, *Las cuentas anuales. La modificación de los estatutos sociales* (Dir. García-Cruces, José Antonio & Sancho Gargallo, Ignacio), Tirant lo Blanch, Valencia, 2021, pp. 3688 y 3689.

a) Que se superen los límites fijados reglamentariamente

El artículo 76.1 a) de la LCE de 2019 señala que deben tenerse en cuenta los límites que reglamentariamente se fijen. Tras ello, aclara que los límites se referirán, al menos, a la cifra de negocios, al importe total del activo según balance y al número medio de empleados que resulte de la citada ley o de sus normas de desarrollo. Cuando se hace esta referencia a la “citada ley” se está refiriendo a la LAC de 2015 que se menciona en el encabezamiento del precepto cuando, a modo de introducción, señala cuándo las cooperativas deben someter a auditoría externa las cuentas anuales y el informe de gestión del ejercicio en los términos establecidos por la Ley de Auditoría de Cuentas y sus normas de desarrollo. Aunque la redacción del supuesto de obligación de auditoría del apartado a) de la nueva Ley es diferente respecto del apartado a) del ya derogado artículo 72 de la LCE de 1993¹⁴, hay que recordar que este último precepto también implicaba tener en cuenta los límites del activo, la cifra de negocios y el número medio de empleados y ello porque ambas normas se remiten a la LAC y sus normas de desarrollo que implican aplicar dichos límites. Es decir, al igual que en la actualidad, también se aplicaban la Disposición Adicional Primera de la LAC y su Reglamento de desarrollo¹⁵. Otra cosa es que ha cambiado el precepto de la LSC al que se remite el actual RLAC de 2021 para determinar cuándo es obligatoria la auditoría ya que el anterior y ya derogado Reglamento de 2011 nos remitía al artículo 257 de la LSC y el vigente RLAC se remite al artículo 263 de la LSC, lo cual tiene consecuencias importantes en cuanto a la dimensión que debe tener la cooperativa para estar obligada a auditarse. Así, en la actualidad, estarán obligadas a someter a auditoría las cuentas anuales de los ejercicios sociales en los que no concurren las condiciones previstas en el artículo 263.2 de la Ley de Sociedades de Capital.

El apartado 1 de la Disposición Adicional Primera de la LAC de 2015 establece un listado de entidades que, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, deben someter en todo caso sus cuentas a auditoría, sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones. Por ello, todas las entidades que se encuentren en alguno de los supuestos descritos en dicho listado, incluidas las cooperativas, ya sea por razón de la actividad realizada como por operar con el sector público, deben someter sus cuentas a audi-

14. El art. 72 de la LCE de 1993 señalaba que las cooperativas debían someter sus cuentas a auditoría externa en los términos establecidos por la ley de auditoría de cuentas y sus normas de desarrollo: a) “cuando así resulte de la citada ley o de sus normas de desarrollo”. (...).

15. La letra f) del apartado 1 de la Disposición Adicional señala que deberán someterse a auditoría aquellas entidades que superen los límites fijados por el Gobierno reglamentariamente, límites referidos, al menos, a la cifra de negocios, al importe total del activo según balance y al número anual medio de empleados. La Disposición Adicional Primera del RLAC desarrolla dicha letra f) concretando el criterio que implica la determinación de la obligación de auditoría por la dimensión de la entidad.

toría. De conformidad con dicha disposición, que establece el listado de entidades con obligación de auditoría “sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones”, primero hay que tener en cuenta la normativa legal aplicable al tipo de sociedad de que se trate, es decir, su ley personal¹⁶. Así, a las sociedades de capital se aplica la normativa específica sobre verificación de cuentas de la LSC y a las sociedades cooperativas se aplica lo dispuesto sobre auditoría de cuentas en la Ley de cooperativas.

Antes de ahondar en el contenido de estas disposiciones actualmente en vigor, resulta interesante conocer la evolución de la normativa relativa a la obligación de auditoría teniendo en cuenta la dimensión de la entidad auditada. Tras la incorporación de España en la entonces Comunidad Económica Europea, la auditoría de cuentas fue regulada en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de auditoría de cuentas (LAC de 1988) y en el 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 (RLAC de 1990). Estas normas fueron posteriormente derogadas por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (LAC de 2011) y por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el 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 (RLAC 2011), respectivamente. En la actualidad, la auditoría de cuentas está regulada en la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC 2015) la cual no ha sido desarrollada reglamentariamente hasta el año 2021 cuando se publicó el Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (RLAC 2021).

Cuando la LAC de 1988, en el apartado 2 de su Disposición Adicional Primera¹⁷, establecía la obligación de auditoría de las empresas y entidades en función del tamaño de las mismas, incluía y mencionaba expresamente a las sociedades cooperativas, debiendo auditarse aquellas que superasen los límites fijados reglamentariamente por el Gobierno mediante Real Decreto, límites que debían referirse a la cifra de negocios, al importe total del activo según balance y al número anual medio de empleados. La Disposición Adicional sexta del RLAC de 1990¹⁸ desarrollaba dicha

16. Consulta publicada en el BOICAC núm. 96, de diciembre de 2013; RUBIO HERRERA, Enrique: “Ámbito de aplicación de la auditoría de cuentas”. En: *Ley y Reglamento de Auditoría de Cuentas* (coord. Rubio Herrera, Enrique), CEF, Madrid, 2022, p. 58.

17. La redacción de este apartado segundo de la Disposición Adicional se mantuvo durante toda la vigencia de la LAC de 1988 a pesar de los cambios sufridos por dicha disposición a través de la Ley 3/1994, de 14 de abril y de la Ley 12/2010, de 30 de junio.

18. En su primera redacción, que posteriormente se modificó por el artículo 1 del Real Decreto 180/2003, de 14 de febrero, hacía referencia exclusiva a las sociedades cooperativas. Tras la modificación, la referencia

disposición y obligaba a auditarse a las empresas y demás entidades cualquiera que fuera su naturaleza jurídica en las que no concurrieran las circunstancias para poder formular balance abreviado debiendo hacerlo en modelo normal atendiendo a lo dispuesto en el artículo 181.1 de la Ley de Sociedades Anónimas (en adelante, LSA)¹⁹. El artículo 203 de la LSA, ya derogada y de aplicación a las sociedades anónimas, también señalaba que quedaban exceptuadas de la obligación de auditoría las sociedades que podían presentar balance abreviado. Los límites cuantitativos que no debían superarse (dos de los tres señalados) durante dos años consecutivos para poder formular balance abreviado²⁰ fueron modificándose a través de los cambios sufridos por dicho precepto. El artículo 181 de la LSA quedó derogado por la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea y esta misma Ley modificó el contenido del artículo 175 de la citada LSA que pasó a regular la posibilidad de formular balance abreviado²¹. La LSA fue derogada por la LSC de 2010 actualmente en vigor. El RLAC de 2011, posterior a la LSC de 2010, en su Disposición Adicional Primera, también hacía depender de imposibilidad de formular balance abreviado la obligatoriedad de someter a auditoría las cuentas anuales de una sociedad. Así, según esta disposición, aquellas sociedades en las que no concurrían las circunstancias para poder formular balance abreviado de acuerdo con el artículo 257 de la LSC y, por tanto, tenían que formular un balance normal, debían someter sus cuentas a auditoría. Dicho Reglamento ha estado en vigor en todo lo que no se ha opuesto a la LAC de 2015 (disposición derogatoria única)²² hasta

exclusiva a dichas sociedades fue suprimida y la segunda redacción de dicha Disposición Adicional, no hacía mención expresa a las mismas, sino a empresas y entidades cualquiera que fuera su naturaleza jurídica. El sometimiento obligatorio a la auditoría dependía de que no concurrieran las circunstancias previstas en el artículo 181 de la LSA para poder formular balance abreviado y, por tanto, debieran formular el balance en modelo normal.

19. Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

20. Así, en su primera redacción, el activo no debía superar los doscientos treinta millones de pesetas (1.382.328 €); el importe neto de su cifra anual de negocios no debía superar los cuatrocientos ochenta millones de pesetas (2.884.858€); y el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no debía superar los cincuenta. Las cuantías de los dos primeros parámetros fueron aumentando con las diferentes modificaciones sufridas por el precepto. La cuantía del tercer parámetro se ha mantenido hasta el día de hoy.

21. Anteriormente había regulado el esquema del Balance.

22. PANIAGUA ZURERA, Manuel: “La contabilidad social y el depósito de las cuentas anuales aprobadas. La determinación y la aplicación de los resultados económicos y las reservas legales (art. 67-73 LSCA)”. En: *Retos y oportunidades de las Sociedades Cooperativas Andaluzas ante su nuevo marco legal. Comentario a la Ley*

que ha sido derogado por el RLAC de 2021, norma que ha cambiado el criterio de referencia que posteriormente explicaremos.

La LSC se aplica a las Sociedades Anónimas, Sociedades de Responsabilidad Limitada y Sociedades comanditarias por acciones (art. 1)²³. Esta Ley también contiene regulación sobre la obligación de auditoría por el tamaño de la sociedad²⁴. Por ello, a estas sociedades se les aplica lo dispuesto en su ley específica. El artículo 263.2 de la LSC, en su primera redacción (al igual que el artículo 203 de la LSA derogada) disponía que se exceptuaba de la obligación de auditoría a las sociedades que podían presentar balance abreviado y la facultad para formular balance abreviado se regula en el artículo 257 de la LSC. La Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización²⁵ modificó ambos preceptos. Tras la modificación del artículo 263.2 de la LSC, la excepción de la obligación de auditoría no depende de la posibilidad de presentar balance abreviado, sino de no superar los límites dispuestos expresamente en el mismo precepto²⁶. Así, se exceptúa de la obligación de auditoría a las sociedades que, durante dos ejercicios consecutivos, reúnan al cierre de cada uno de los ejercicios, al menos, dos de las siguientes circunstancias: 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

14/2011 de Sociedades Cooperativas y a su Reglamento de desarrollo, (Decreto 123/2014) (Dir. Morillas Jarillo, María José & Vascas Vasserot, Carlos, coord. Cano Ortega, Cristina), Dykinson, Madrid, 2017, p. 452.

23. Las Sociedades de Responsabilidad Limitada y las sociedades comanditarias por acciones, antes de ser reguladas en la LSC de 2010, se regulaban en la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada y en el Código de comercio de 1885, respectivamente. El capítulo VII de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, constaba de tres preceptos: artículo 84 (disposición general), artículo 85 (distribución de dividendos) y artículo 86 (derecho de examen de la contabilidad). El artículo 84 señalaba que “en todo lo no previsto en esta Ley, será de aplicación a las sociedades de responsabilidad limitada lo establecido en el capítulo VII de la Ley de Sociedades Anónimas”. El capítulo VII de la LSA regulaba las cuentas anuales e incluía toda la regulación relativa a la auditoría de las cuentas anuales. En relación a las sociedades comanditarias por acciones, el Código de comercio contenía siete preceptos (arts. 151 a 157). El artículo 152, antes de ser derogado por la LSC señalaba que “se aplicará a la sociedad en comandita por acciones la Ley de Sociedades Anónimas, salvo en lo que resulte incompatible con las disposiciones de esta Sección”. Esta sección no contenía normativa relativa a las cuentas anuales y su auditoría, por lo que se les aplicaba lo dispuesto en la LSA para dichas cuestiones.

24. Consulta publicada en el BOICAC núm. 96, de diciembre de 2013.

25. Artículo 49, apartado Dos.

26. El artículo 263.1 de la LSC señala que las cuentas anuales de las sociedades de capital deben ser revisadas por un auditor de cuentas. El apartado 2 de dicho precepto establece las circunstancias que deben reunirse para exceptuarse dicha obligación.

durante el ejercicio no sea superior a cincuenta²⁷. Las sociedades que no tengan obligación de auditoría pasarán a estar obligadas si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, dos de las circunstancias referidas²⁸. Al menos dos de dichas circunstancias deben reunirse durante dos ejercicios consecutivos y es en el segundo ejercicio consecutivo en el que surge o deja de existir la obligación de auditar las cuentas²⁹.

La Ley de apoyo a los emprendedores también modificó el artículo 257 de la LSC relativo al balance abreviado y, desde entonces, los umbrales que no deben superarse para poder formular balance abreviado son superiores a los que se exigían antes de la modificación. Así, para poder formular balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados las sociedades deben reunir durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes: a) Que el total de las partidas del activo no supere los cuatro millones de euros. b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los ocho millones de euros. c) Que el número medio de trabajadores empleados³⁰ durante el ejercicio no sea superior a cincuenta. Para dejar de tener esta posibilidad de formular balance abreviado, las sociedades deberán haber dejado de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, dos de las circunstancias anteriormente citadas³¹.

27. VALPUESTA GASTAMINZA, Eduardo: *Comentarios a la Ley de Sociedades de Capital*, 3.^a ed., Bosch, Madrid, 2018, p. 705, explica como motivos básicos de la excepción de la auditoría: 1) el excesivo coste anual que supone la auditoría para la sociedad, desproporcionado respecto de las garantías que aporta; y 2) una sociedad de ese tamaño, no reviste mucha complejidad, resultando más sencillo a los socios darse cuenta de si las cuentas no se corresponden con la realidad.

28. En el caso de constitución, transformación o fusión de la sociedad, deberá atenderse únicamente a las cifras existentes al cierre del ejercicio en que se produce (art. 263.3 LSC).

29. Consulta núm. 3, BOICAC núm. 2, 1990, en relación al balance abreviado y en *Consultas más relevantes presentadas ante el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas durante el año 2021 en relación con la actividad de auditoría de cuentas*, p. 14. También, RUBIO HERRERA, Enrique: “Ámbito de aplicación de la auditoría de cuentas”, *cit.*, p. 58.

30. A la consulta de si en una cooperativa de trabajo asociado debía tenerse en cuenta a los socios trabajadores a efectos de determinar si se cumplen los parámetros para ser auditados, el ICAC respondió que debe tenerse en cuenta tanto a los contratados laborales como a los socios trabajadores y ello porque los “socios trabajadores son trabajadores de la cooperativa a todos los efectos, vinculados con ésta mediante el contrato social, en lugar de serlo en virtud de un contrato laboral” y “ocupan “puestos de trabajo” en la sociedad cooperativa”. Dicha consulta se encuentra publicada en ICAC, *Consultas más relevantes presentadas ante el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas durante el año 2021 en relación con la actividad de auditoría de cuentas*, pp. 21 y 22.

31. Esta redacción del artículo 257 tiene su origen en el art. 49 apartado Uno de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización. En cuanto al primer ejercicio desde su constitución, las sociedades podrán formular balance abreviado si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias citadas.

La elevación de los umbrales para poder formular balance abreviado supuso aproximarse a los dispuestos en la Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013, sobre los estados financieros anuales y sobre los estados financieros consolidados, que trata de simplificar y reducir la carga administrativa de las PYMEs. Ello implicó que más empresas pudieran formular este tipo de balance.

Las cifras dispuestas en el artículo 263.2 de la LSC como criterio para exceptuar la obligación de auditoría, tras su modificación por la Ley de Emprendedores, son totalmente coincidentes con las que, antes de modificarse el artículo 257 por dicha Ley se disponían para poder formular balance abreviado. Por tanto, el deber de auditoría de las sociedades de capital se mantiene en los mismos límites que antes de la reforma de dichos preceptos³² y puede decirse que, tras dichos cambios, no aumentó ni disminuyó el número de sociedades anónimas, sociedades de responsabilidad limitada y sociedades comanditarias por acciones que deben someter sus cuentas a auditoría.

Sin embargo, al elevarse los umbrales para poder formular balance abreviado, las cifras que permiten formular balance abreviado y las cifras que dispensan de la obligación de auditoría no coinciden. La consecuencia directa es que hay sociedades que, pudiendo formular balance abreviado, deben someter sus cuentas anuales a auditoría y ello porque las cifras para poder formular balance abreviado son superiores a las cifras dispuestas en el artículo 263.2 de la LSC para poder liberarse de la auditoría.

En relación a las sociedades cooperativas y, concretamente, aquellas a las que se les aplica la LCE de 2019, hemos señalado que esta Ley se remite a la normativa sobre auditoría. La LAC de 2015 y su Reglamento de desarrollo contienen la normativa general sobre entidades con obligación de auditarse. El apartado 1 de la Disposición Adicional Primera de la LAC de 2015 en su letra f) establece la obligación de auditoría por razón del tamaño de la entidad³³, la cual está desarrollada en la Disposición Adicional Primera del RLAC. Durante varios años, el RLAC de 2011 permaneció vigente en todo lo que no se oponía a la LAC de 2015 hasta su derogación por el RLAC de 2021. Hasta la entrada en vigor de este último Reglamento, la imposibilidad de formular balance abreviado en virtud del artículo 257 de la LSC debiendo formular un balance normal, siguió siendo el criterio que determinaba la obligación de auditoría. Ello implicó que, desde la Ley de apoyo a los emprendedores de 2013

32. PÉREZ BENÍTEZ, Jacinto José: "Artículo 263. Auditor de cuentas". En: *Comentarios de la Ley de Sociedades de Capital*, Tomo IV, *Las cuentas anuales. La modificación de los estatutos sociales* (Dir. García-Cruces, José Antonio & Sancho Gargallo, Ignacio), Tirant lo Blanch, Valencia, 2021, p. 3708.

33. También lo hacían el apartado 2 de la Disposición Adicional Primera de la LAC de 1988 y la letra f) del apartado 1 de la Disposición Adicional Primera de la LAC de 2011 y de la LAC de 2015.

hasta el RLAC de 2021, la obligación de auditoría de las sociedades de capital y de las sociedades cooperativas dependiera de diferentes cifras. A las sociedades cooperativas se aplicaba la Disposición Adicional Primera del RLAC de 2011 por lo que la obligación de auditoría dependía de que no se pudiera formular balance abreviado atendiendo al artículo 257 de la LSC y, en el caso de las sociedades de capital, a las cuales se aplica la LSC, la obligación de auditoría dependía de que no se superaran las cifras dispuestas en el artículo 263.2. Así, las sociedades cooperativas debían superar unas cifras más elevadas que las sociedades de capital para estar obligadas a someter sus cuentas a auditoría y podía ocurrir que sociedades cooperativas de mayor dimensión que las sociedades de capital no tuvieran obligación de auditarse, cuando estas últimas sí la tenían. Las sociedades de capital tenían obligación de auditarse con unas cifras más bajas. Además, aunque el número de sociedades de capital que debían someter sus cuentas a auditoría no varió, teniendo en cuenta que se habían elevado los umbrales de referencia para poder formular balance abreviado, sí cambió el número de sociedades cooperativas que debían auditarse. Se modificaron los límites dispuestos en el artículo 257 de la LSC, pero también se modificó el artículo 263.2 de la LSC. Lo cierto es que con la modificación del artículo 263.2 de la LSC los auditores no vieron mermado el mercado de auditoría de las sociedades de capital que se mantuvo igual que antes de la Directiva y la Ley de apoyo a los emprendedores. Ello no habría ocurrido si sólo se hubieran elevado los umbrales para poder presentar balance abreviado y la excepción de auditoría de las sociedades de capital hubiera seguido dependiendo de la posibilidad de presentar balance abreviado, ya que habría disminuido el número de sociedades de capital con obligación de auditarse. La elevación de los parámetros cuantitativos que no debían superarse para poder formular balance abreviado sólo afectó a las sociedades cooperativas y no a las sociedades de capital, ya que las cooperativas, para tener que auditarse, pasaron a tener que superar unas cifras más elevadas. Esto último, tuvo una repercusión negativa sobre los auditores respecto del mercado de auditoría de las sociedades cooperativas, que, por otra parte, son inferiores en número respecto de las sociedades de capital.

El nuevo RLAC de 2021 ha implicado dejar de lado la imposibilidad de presentar balance abreviado como criterio de referencia para la obligación de auditoría por el tamaño. Su Disposición Adicional Primera dispone que las entidades, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, estarán obligadas a someter a auditoría las cuentas anuales de los ejercicios en los que no concurren las condiciones del artículo 263.2 de la LSC. En consecuencia, en este momento, las condiciones previstas en el artículo 263.2 de la LSC son de aplicación también a las sociedades cooperativas y los límites cuantitativos que se aplican a estas sociedades y a las sociedades de capital son los mismos sin distinciones ni diferencias. En consecuencia, las sociedades cooperativas han pasado

a tener que auditarse con unas cifras más bajas, aumentando el número de sociedades que por su dimensión deben someter sus cuentas a auditoría.

b) Solicitud por la minoría de socios que pueden exigir la convocatoria de la asamblea general

Las sociedades cooperativas deberán someter sus cuentas a auditoría cuando lo solicite una minoría de socios suficiente para exigir la convocatoria de la asamblea general, siempre que los solicitantes hagan frente a sus costos, sin perjuicio de su reembolso si se detectaran vicios o irregularidades sustanciales en la contabilidad. La primera parte del artículo 76.1 b) de la LCE de 2019, que recoge este supuesto de nombramiento de auditor, puede decirse que es una reproducción casi literal del artículo 72.1 b) de la LCE de 1993. Sin embargo, el nuevo precepto añade a la obligación de auditoría tras la solicitud de dicha minoría una segunda parte anteriormente inexistente que, por costosa, resulta ser una exigencia con efectos muy importantes sobre la utilización de esta facultad por parte de dicha minoría. Tanto el artículo 62.2 de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de cooperativas como el artículo 265.2 de la LSC que, con sus diferencias, también regulan la solicitud de auditoría por la minoría, prevén que la auditoría se hará con cargo a la propia sociedad auditada con independencia del resultado de la auditoría.

En relación a la minoría de socios suficiente para exigir la convocatoria de la asamblea general, la minoría que obliga a los administradores a convocar la asamblea extraordinaria se refiere a socios que representan, al menos, el veinte por ciento del total de los votos (art. 35.3 LCE de 2019). Ello implica que no ha cambiado el número mínimo de socios que deben solicitar la auditoría para que la sociedad cooperativa deba someter sus cuentas a verificación externa. La solicitud de estos socios debe dirigirse al órgano de administración y deberá ser la asamblea general quien nombre al auditor. Se trata de casos en que, a pesar de que la sociedad cooperativa no tiene obligación de someter sus cuentas a auditoría, debe hacerlo porque así lo solicita una minoría de socios que representa, al menos, el veinte por ciento del total de los votos. Así lo reconoce la propia LCE que protege los intereses de la minoría. La nueva LCE sigue sin señalar el plazo que tiene la minoría para efectuar dicha solicitud ni el período para el que dicho auditor será nombrado, a diferencia del artículo 62 de la Ley 27/1999, de 16 de julio de Cooperativas (de ámbito estatal) que guarda alguna similitud con el artículo 265 de la LSC. Ambos preceptos exigen que la solicitud se haga en tres meses a contar desde la fecha de cierre del ejercicio.

Una novedad que implica una notable diferencia respecto de la LCE de 1993 es que los solicitantes de la auditoría deberán hacer frente a los costos de la misma, sin perjuicio de su reembolso si se detectaran vicios o irregularidades sustanciales en la contabilidad. Aunque en un principio se trataba de proteger los intereses de los socios brindándoles la facultad para solicitar el nombramiento de auditor si conseguían el veinte por ciento de los votos, la exigencia de que los solicitantes deban afrontar el coste de la auditoría resulta disuasoria³⁴ y ello a pesar de que el mismo precepto añade que ello será “sin perjuicio de su reembolso si se detectaran vicios o irregularidades sustanciales en la contabilidad”. Con esta nueva exigencia puede pensarse que se trata de evitar solicitudes de auditoría sin fundamento, indiscriminadas e injustificadas³⁵, teniendo en cuenta que el pago de los gastos de la auditoría puede suponer una carga gravosa para la sociedad, frente a solicitudes abusivas de los socios³⁶. Lo cierto es que la LCE de 2019 no señala nada acerca de cuáles deben ser las razones que empujan a los socios a solicitar el nombramiento de auditor. Los socios deberán estar seguros de la existencia de vicios e irregularidades en la contabilidad so pena de tener que hacer frente a los costos de la auditoría si no se encontraran vicios o irregularidades sustanciales en dicha contabilidad. La nueva Ley de cooperativas simplemente señala que los vicios o irregularidades encontrados deben ser sustanciales, sin distinguir si las incorrecciones sustanciales detectadas tienen efectos generalizados en las cuentas anuales o no, lo cual cambia el tipo de opinión a emitir. También el artículo 40 del Código de comercio en su redacción anterior implicaba que los gastos de auditoría y las costas procesales corrieran a cargo del solicitante de la auditoría cuando no resultaran “vicios o irregularidades esenciales” en las cuentas anuales revisadas. Sin embargo, dicho precepto fue modificado por la Ley 15/2015, de 2 de julio, de la Jurisdicción Voluntaria y, actualmente, aunque se exige que el solicitante adelante los fondos necesarios para el pago de la retribución del auditor, señala quién debe hacerse cargo de la retribución del auditor en función de la opinión que este emita en el informe de auditoría³⁷. Habría sido más práctico que, tal y como hace el artículo 40 del Código de comercio en su redacción actual, la LCE también aclarara quién debe

34. FERNÁNDEZ CARBALLO-CALERO, Pablo: “Auditoría de Cooperativas”. En: *Tratado de Derecho de Sociedades Cooperativas*, Tomo I (Dir. Peinado Gracia, Juan Ignacio y Coord. Vázquez Ruano, Trinidad), 2.ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2019, p. 957.

35. DEPARTAMENTO DE TRABAJO Y JUSTICIA DEL GOBIERNO VASCO: *Memoria Justificativa Anteproyecto Ley de Cooperativas de Euskadi*, p. 10.

36. GADEA, Enrique, SACRISTÁN, Fernando & VARGAS VASSEROT, Carlos: *Régimen Jurídico de la Sociedad Cooperativa del Siglo XXI. Realidad actual y propuestas de reforma*, Dykinson, Madrid, 2009, p. 531.

37. Disposición Final Segunda.

hacer frente a los costes de la auditoría dependiendo del tipo de opinión que emita el auditor, lo cual facilitaría la resolución de los casos dudosos dejando menos margen a la interpretación. Es lógico que cuando el auditor emite una opinión favorable³⁸, sea el solicitante quien se haga cargo de la retribución del auditor y cuando su opinión sea desfavorable³⁹ sea la entidad auditada quien se haga cargo de la auditoría. Más complicados son los casos en que el auditor emite una opinión denegada⁴⁰ o con salvedades⁴¹, lo cual el Código de comercio resuelve, en el primer caso, exigiendo que se haga cargo la entidad auditada y, en el segundo, será quien ha nombrado al auditor (Registrador Mercantil o Secretario judicial) quien resolverá quién debe pagar y en qué proporción el coste de la auditoría. Sin embargo, de la redacción de la LCE de 2019 se desprende que el reembolso a los socios solicitantes dependerá de que “se hayan detectado” en la contabilidad vicios o irregularidades “sustanciales”. En las sociedades de capital los socios que representan, al menos, el cinco por ciento del capital podrán solicitar al Registro Mercantil del domicilio social el nombramiento de auditor cuando la sociedad no esté obligada a someter sus cuentas a auditoría (art. 265.2 LSC) y, si hubiera un auditor nombrado voluntariamente previamente a la solicitud, no tendría sentido el ejercicio de este derecho de la minoría⁴². No obstante,

38. La NIA-ES 700 (revisada), en el apartado 16, señala que el auditor emitirá una opinión favorable, cuando concluya que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

39. La NIA-ES 705 (revisada), en el apartado 8, señala que el auditor emitirá una opinión desfavorable cuando, habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales y generalizadas en los estados financieros.

40. La NIA-ES 705 (revisada) en los apartados 9 y 10, señala cuándo el auditor denegará la opinión. Así, se abstendrá de opinar “cuando no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión y concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados. El auditor denegará la opinión (se abstendrá de opinar) cuando, en circunstancias extremadamente poco frecuentes que supongan la existencia de múltiples incertidumbres, el auditor concluya que, a pesar de haber obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con cada una de las incertidumbres, no es posible formarse una opinión sobre los estados financieros debido a la posible interacción de las incertidumbres y su posible efecto acumulativo en los estados financieros”.

41. La NIA-ES 705 (revisada), en el apartado 5, señala que “el auditor expresará una opinión con salvedades cuando: a) habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales, pero no generalizadas, para los estados financieros; o b) el auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión, pero concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales, aunque no generalizados”.

42. V. la Sentencia de la Audiencia Provincial de Pontevedra núm. 50/2021 de 28 enero, que cita las Resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado (DGRN) de 26 de septiembre y 15 de

la Sentencia 1/2011 de 7 de junio del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana entiende que los socios de una cooperativa que sean titulares del porcentaje exigido por la ley podrán solicitar el nombramiento de auditor tanto cuando la sociedad cooperativa no esté obligada a auditarse, como cuando esté obligada a auditarse, en cuyo caso se trataría de una auditoría de contraste, en aras a la protección de los derechos de las minorías sociales.

c) Previsión en los estatutos o acuerdo de la asamblea general o del consejo rector o de la comisión de vigilancia

Puede ocurrir que, no estando la sociedad cooperativa obligada a someter sus cuentas a auditoría, una minoría de socios no lo solicite. Sin embargo, en ese escenario, también la sociedad puede nombrar auditor voluntariamente en virtud de lo dispuesto en el artículo 76.1 c) de la LCE de 2019 porque así lo prevean los estatutos, lo acuerde la asamblea general, el consejo rector o la comisión de vigilancia. Aunque en principio puede parecer que la nueva LCE de 2019 no ha introducido novedades en relación al supuesto de auditoría obligatoria prevista en el artículo 72.1 c) de la LCE de 1993, hay que señalar que sí lo ha hecho y ha introducido un nuevo supuesto según el cual la cooperativa deberá auditarse porque así lo ha acordado el *consejo rector*. El resto de los supuestos ya estaban previstos en dicho precepto.

En relación a los estatutos de la sociedad cooperativa, podrán incluir una cláusula según la cual las cuentas anuales de la sociedad deban someterse a auditoría. Lo que no pueden hacer los estatutos es elevar las cifras que el artículo 263.2 de la LSC dispone que no deben superarse para exceptuarse de la obligación de auditoría. Los estatutos tampoco pueden suprimir el derecho de la minoría a solicitar el nombramiento de auditor o elevar el porcentaje exigido a la minoría para poder ejercitar

noviembre de 2011 y de 8 de mayo de 2013, que señalan que, para que el nombramiento de un auditor por la sociedad pueda enervar la solicitud de auditor del socio minoritario al Registro Mercantil, es necesario que se acredite que el nombramiento es de fecha fehaciente anterior a la solicitud de la minoría y se garantice a dicha minoría la existencia de la auditoría a través de la inscripción del nombramiento en el Registro Mercantil, o por entregar al socio el informe de auditoría correspondiente o por la incorporación del informe al propio expediente de nombramiento registral. Por tanto, el acuerdo de nombramiento voluntario de auditor por parte de la sociedad se impone a la solicitud de nombramiento por los socios minoritarios, si el nombramiento voluntario por la sociedad tiene una fecha fehaciente anterior a la de la presentación de la solicitud por la minoría. En el mismo sentido, la Sentencia de la Audiencia Provincial de Málaga núm. 201/2016, de 30 marzo. También Resoluciones de la DGRN de 1, 3, 4, 5, 9, 11, 12, 13 y 22 de julio, 2 y 26 de septiembre, 7 y 29 de octubre y 20 de diciembre de 2013, 21, 23, 24 de abril, 7, 13, 20 y 27 de mayo y 3, 4, 11, 24 y 25 de junio de 2014 y 18 noviembre de 2015, etc.

dicha facultad, exigiendo a los socios un porcentaje superior al veinte por ciento del total de los votos.

Las cuentas de la sociedad cooperativa también deben someterse a auditoría cuando lo acuerde la asamblea general. Se trata de casos en que, no estando la cooperativa obligada a someter sus cuentas a auditoría por no superar los límites cuantitativos dispuestos en el artículo 263.2 de la LSC, la asamblea general lo acuerde de forma voluntaria por mayoría de los votos. Dicho acuerdo se adoptará por la asamblea con más de la mitad de los votos válidamente emitidos (art. 38.1 LCE) con independencia de que la asamblea sea ordinaria, extraordinaria o universal. Lo que no puede acordar la asamblea es no nombrar auditor cuando la sociedad esté obligada a auditarse. Tampoco podría acordar eliminar la facultad de la minoría para solicitar el nombramiento de auditor ni elevar el porcentaje para efectuar la solicitud. En las sociedades cooperativas cada socio tendrá un voto. Sin embargo, en los estatutos de las sociedades cooperativas de primer grado podrá preverse que el derecho de voto de los socios que a su vez sean sociedades cooperativas, incluidas las controladas por estas y entidades públicas sea proporcional a la actividad cooperativa con la sociedad o a las prestaciones complementarias a dicha actividad (art. 37 LCE)⁴³.

La Comisión de Vigilancia también puede acordar el sometimiento de las cuentas anuales de la sociedad cooperativa a la verificación de un auditor. Esta Comisión se regulaba en los artículos 50 a 53 de la LCE de 1993 y, actualmente, se regula en los artículos 53 a 56 de la LCE de 2019. La Comisión de vigilancia no es obligatoria cuando haya menos de cien socios y tendrá un número de miembros fijado en los estatutos que no podrá ser inferior a tres y que no serán administradores (art. 53 LCE). Se trata de un órgano de control de la gestión de los administradores⁴⁴, que sólo es obligatorio en cooperativas de tamaño grande. La nueva Ley ha implicado algún cambio en cuanto al régimen de la composición de la comisión (el representante de los trabajadores en las cooperativas con más de cincuenta trabajadores), pero es coincidente con la ley anterior en lo que a las facultades de información y al ámbito de actuación de la comisión de vigilancia se refiere. El artículo 56 de la LCE de 2019, relativo a las competencias y funcionamiento de la Comisión de vigilancia, coincide totalmente con el artículo 53 de la derogada LCE de 1993, excepto porque se le ha incluido un nuevo apartado segundo cuyo contenido, anteriormente, no se encontraba en la LCE de 1993, pero sí estaba recogido en el artículo 21 del Reglamento de la Ley de Cooperativas de Euskadi, aprobado por Decreto 58/2005, de 29

43. En las sociedades cooperativas de segundo o ulterior grado hay que estar a lo previsto en el artículo 149 de la LCE (art. 37 LCE).

44. ENCISO SANTOCILDES, Marta: "Documentación social y Contabilidad", *cit.*, p. 193.

de marzo. Dicho artículo 21 se introduce en el artículo 56 de la LCE de 2019. Con ello, se intenta aclarar la función de la comisión de vigilancia en cuanto a la emisión de informes y su alcance cuando hay un informe de auditoría.

El artículo 56.1 a) de la LCE de 2019, que reproduce el artículo 53.1a) de la LCE de 1993, señala para los casos en que la sociedad no estuviera obligada a someter sus cuentas a auditoría, que la comisión puede revisar las cuentas anuales y emitir un informe preceptivo sobre dichas cuentas antes de presentarlas en la asamblea general⁴⁵. Para los casos en que la sociedad sí está obligada a someter sus cuentas a auditoría, el apartado segundo del artículo 56, que recoge lo dispuesto en el artículo 21 del Reglamento de cooperativas de Euskadi, dispone que, a pesar de la obligación de auditoría, siempre que los miembros de la comisión lo consideren conveniente, la comisión de vigilancia podrá examinar los diferentes soportes contables y emitir un informe sobre los mismos el cual, al contrario que cuando la auditoría no es obligatoria, no será preceptivo para la aprobación de las cuentas anuales auditadas⁴⁶. Con el fin de que los socios puedan examinar dichos informes cuando se publique la convocatoria de la asamblea general ordinaria, la comisión de vigilancia deberá comunicar a los administradores su intención de presentarlos (art. 56.2 LCE 2019). Por tanto, al informe del auditor externo podrían añadirse los informes de la comisión de vigilancia, lo cual podría ser cuestionable teniendo en cuenta que el informe de auditoría podría considerarse suficiente. En el artículo 24.4 de la LCE de 2019 relativo a la documentación que debe ponerse a disposición de los socios en el domicilio de la sociedad cooperativa para que puedan examinarlos durante el plazo de la convocatoria, cuando en la asamblea general vaya a deliberarse sobre las cuentas anuales, se ha añadido el informe de la comisión de vigilancia a las cuentas anuales, a la propuesta de aplicación del resultado y, en su caso, al informe de gestión y al informe de auditoría, con el fin de ser congruentes con lo dispuesto en el artículo 56. Por tanto, hay una ampliación respecto del derecho de los socios a examinar la documentación en la que se incluye el informe de la comisión de vigilancia. En relación al informe de auditoría, puede entenderse que dicho informe debe ponerse a disposición de los socios antes de la celebración de la asamblea en todos los casos en que dicho informe se haya emitido, ya sea por estar la cooperativa obligada a ser auditada o a pesar de no estarlo. Ello se debe al valor añadido que supone dicha información para todos los socios a la hora de emitir el voto en la asamblea general ordinaria relativa a la aprobación de las

45. Dicho informe preceptivo, además de sobre las cuentas anuales, puede ser sobre la propuesta de distribución de excedentes o de imputación de pérdidas.

46. Dicha comisión podrá también emitir un informe sobre la propuesta de distribución de excedentes o de imputación de pérdidas, a pesar de que se auditen las cuentas anuales.

cuentas anuales, el examen de la gestión social y la resolución sobre la distribución de los excedentes o la imputación de pérdidas.

Finalmente, se prevé la posibilidad de que el consejo rector pueda acordar que la sociedad cooperativa debe someter sus cuentas a auditoría. Se trata de una novedad dispuesta en el artículo 76.1 c) de la LCE de 2019. El consejo rector puede acordar el nombramiento de auditor, pero el nombramiento debe realizarlo la asamblea general⁴⁷. El consejo rector es un órgano colegiado en el que se constituye el órgano de administración. Son los administradores quienes deben formular las cuentas anuales en un plazo que no debe superar tres meses desde el cierre del ejercicio social y presentarán dichas cuentas anuales firmadas por ellos para su depósito en el Registro de Cooperativas de Euskadi en el plazo de un mes desde la aprobación de las mismas (art. 75), junto con el informe de auditoría y el informe de gestión en su caso. Por ello, no parece que vaya a ser frecuente que las personas que resultan controladas con la auditoría vayan a acordar que deben auditarse las cuentas anuales cuando, muchas veces, son los responsables de que no se nombre al auditor al corresponderles convocar la asamblea⁴⁸. Otra cosa es que con la auditoría el consejo rector desee obtener la seguridad de que las cuentas han sido correctamente formuladas, lo cual les permite tomar las medidas adecuadas en caso de que no lo estén. En realidad, con la novedad introducida en la ley, según la propia Memoria justificativa del Anteproyecto de la LCE de 2019, se trata de facilitar al consejo rector su función de administración⁴⁹. Lo cierto es que existen múltiples Resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado que admiten que el órgano de administración pueda nombrar auditor, siempre que lo considere necesario para la buena marcha de la empresa, teniendo en cuenta que se trata de un acto con la naturaleza propia de un acto de gestión y buena administración cuando la sociedad no está obligada a someter sus cuentas a auditoría⁵⁰.

47. El artículo 33.3 b) de la LCE de 2019 señala que corresponde en exclusiva a la asamblea general el nombramiento de auditor y su revocación por justa causa. También la primera parte del artículo 76.2 señala que los auditores de cuentas serán nombrados por la asamblea general. V. VARGAS VASSEROT, Carlos, GADEA SOLER, Enrique & SACRISTAN BERGIA, Fernando: *Derecho de las sociedades cooperativas*, La Ley, Madrid, 2017, p. 205, en relación a la Ley de cooperativas de Cataluña.

48. VARGAS VASSEROT, Carlos, GADEA SOLER, Enrique & SACRISTAN BERGIA, Fernando: *Derecho de las sociedades cooperativas*, cit., p. 205; MORILLAS JARILLO, María José & FELIÚ REY, Manuel Ignacio: *Curso de Cooperativas*, Tecnos, Madrid, 2002, p. 484.

49. DEPARTAMENTO DE TRABAJO Y JUSTICIA DEL GOBIERNO VASCO: *Memoria Justificativa Anteproyecto Ley de Cooperativas de Euskadi*, p. 10.

50. Resoluciones de la DGRN de 19, 23, 24 y 25 de abril, 26 de mayo y 26 de junio, 24 de julio y 20 de noviembre de 2014. También la Resolución de 5 de mayo de 2022, de la Dirección General de Seguridad

Aunque el artículo 72.2 de la LCE de 1993 preveía el nombramiento de auditor por el consejo rector, esta facultad, que también está prevista en el artículo 76.2 de la LCE de 2019, no debe confundirse con la novedad prevista en el artículo 76.1c) que acabamos de analizar. Ello se debe a que el artículo 76.2 de la LCE de 2019 (anteriormente el artículo 72.2 de la LCE de 1993) se limita a los casos en que la asamblea general, que es el órgano al que corresponde el nombramiento de auditor, no lo haya nombrado oportunamente o los auditores nombrados no puedan cumplir sus funciones, en cuyo caso los administradores pueden nombrar auditor dando cuenta a la primera asamblea general que se celebre. Si una cooperativa está obligada a someter sus cuentas a auditoría y no hay un auditor nombrado por la asamblea general, es razonable que el auditor deba nombrarse por otro órgano, teniendo en cuenta los intereses que se protegen con la auditoría. La LCE elige al órgano de administración para suplir dicha falta. Sin embargo, habría sido más adecuada la opción elegida por la Ley 27/1999, de 16 de julio, de cooperativas (de ámbito estatal) según la cual la competencia de la asamblea para nombrar auditor pasaría al Registro de Cooperativas que efectuará dicho nombramiento a solicitud del órgano de administración o del resto de los legitimados para solicitar la auditoría (art. 62.3). Con este sistema de nombramiento por el Registro se asegura en mayor medida la independencia del auditor al ser un sistema más objetivo que aquel en el que el nombramiento se realiza por el órgano de administración. La LCE no establece causas que justifiquen la falta de nombramiento por la asamblea general y se limita a plantear como supuesto de hecho desencadenante del traspaso de la competencia, que la asamblea general no haya nombrado oportunamente auditor o que las personas nombradas no puedan cumplir sus funciones. Aunque la LCE no señala cuándo debe la asamblea general nombrar al auditor, dicha cuestión está regulada en la Disposición Adicional cuarta del RLAC para los supuestos desarrollados en las Disposiciones Adicionales 1, 2 y 3, relativas al nombramiento de auditor por la dimensión de la entidad auditada, por haber recibido subvenciones o ayudas con cargo a los presupuestos de las Administraciones públicas o a fondos de la Unión Europea y por haber contratado con el sector público, supuestos en los que el nombramiento de auditor debe hacerse antes de que finalice el ejercicio social a auditar. El artículo 62.3 de la Ley 27/1999, de 16 de julio,

Jurídica y Fe Pública, en el recurso interpuesto contra la nota de calificación del registrador mercantil y de bienes muebles I de Asturias, por la que se deniega la inscripción del nombramiento de auditor voluntario efectuado mediante instancia privada con firma legitimada notarialmente; Sentencia del Tribunal Supremo 240/2007, de 9 de marzo de 2007.

de cooperativas también prevé dicho plazo, Ley que puede considerarse de aplicación supletoria respecto de la LCE⁵¹.

3.2. La obligación de auditoría de determinadas sociedades cooperativas

No supone una novedad respecto de la LCE de 1993 la exigencia de que las cuentas de cooperativas con sección de crédito o con otro tipo de secciones se auditen, con la intención de proteger a quienes contraten con las mismas (art. 6.6 LCE 2019).

Las sociedades cooperativas pequeñas⁵² también deberán someter sus cuentas anuales e informe de gestión a la auditoría externa en los casos previstos en la LAC y en sus normas de desarrollo por lo que les es aplicable lo explicado con anterioridad. Estas cooperativas también deberán someter sus cuentas a auditoría cuando lo acuerde la asamblea general por acuerdo de la mayoría de los socios presentes o representados o a solicitud de un socio, en cuyo caso los gastos de la auditoría se pagarán atendiendo a lo dispuesto en los estatutos (art. 145 LCE 2019). Ello difiere de lo dispuesto en el régimen general según el cual los solicitantes deben hacer frente al costo de la auditoría⁵³. La LCE de 2019 derogó la Ley 6/2008, de 25 de junio, de la Sociedad Cooperativa Pequeña de Euskadi y ha incorporado la regulación de la norma derogada (art. 10) en su texto normativo en el capítulo II del título II de la Ley, pero el régimen relativo a la obligación de auditoría sigue siendo el mismo.

Las sociedades cooperativas de viviendas deben someter sus cuentas a la verificación de un auditor hasta que se adjudiquen o cedan las viviendas a los socios de las viviendas o locales. Dicha auditoría tendrá lugar antes de someter dichas cuentas a la aprobación de la asamblea general (art. 121.1 LCE). Este precepto reproduce lo dispuesto en el artículo 117 de la LCE de 1993.

Las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas están sujetas también a lo dispuesto por la LCE en relación a la contabilidad y la auditoría (art. 164.7 LCE), por tanto, se les aplicará las mismas obligaciones contables y de auditoría que a las sociedades cooperativas⁵⁴.

51. En este sentido, MORILLAS JARILLO, María José & FELIÚ REY, Manuel Ignacio: *Curso de Cooperativas*, cit., pp. 59 y 60, en virtud del artículo 149.3 de la Constitución.

52. La sociedad cooperativa pequeña es una sociedad cooperativa de primer grado de trabajo asociado o de explotación comunitaria. Tendrá como mínimo dos y como máximo diez socios trabajadores o socios de trabajo de duración indefinida (art. 136 LCE 2019).

53. ENCISO SANTOCILDES, Marta: "Documentación social y Contabilidad", cit., p. 278.

54. DEPARTAMENTO DE TRABAJO Y JUSTICIA DEL GOBIERNO VASCO: *Memoria Justificativa Anteproyecto Ley de Cooperativas de Euskadi*, cit., p. 16.

El Consejo Superior de Cooperativas de Euskadi deberá someter a auditoría las cuentas anuales que apruebe, cuentas que han debido formularse conforme al marco normativo de información financiera que resulte de aplicación (art. 165.6 LCE).

4. Conclusiones

Los últimos cambios habidos en la normativa general sobre auditoría de cuentas y en la legislación cooperativa de Euskadi han tenido implicaciones sobre los supuestos en que la sociedad cooperativa a la que se aplica la LCE de 2019 tiene obligación de auditarse.

1. El auditor de cuentas, además de verificar si las cuentas anuales reflejan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa verifica la concordancia de las cuentas anuales con el informe de gestión. La LCE de 1993 exigía que se formulara el informe de gestión si la cooperativa estuviera obligada a auditar las cuentas del ejercicio. Dicho criterio ha sido modificado por la LCE de 2019 que señala que los administradores elaborarán un informe de gestión de acuerdo con la legislación mercantil lo cual implica que a las cooperativas reguladas por la LCE se les aplica el artículo 262 de la LSC y no tienen obligación de elaborar informe de gestión si formulan balance abreviado. Lo cierto es que, cuando la obligación de informe de gestión en las cooperativas dependía de la obligación de auditoría, a su vez, la obligación de auditoría dependía de que no se pudiera formular balance abreviado (Disposición Adicional Primera del RLAC). Con la nueva LCE de 2019 se aplica el criterio del balance abreviado de la LSC directamente por lo que, en realidad, no ha supuesto cambio alguno para las cooperativas en ese sentido y, en la práctica, se han venido aplicando los mismos umbrales numéricos referidos al activo, cifra de negocios y número de empleados que a las sociedades de capital que con la Ley de apoyo a los emprendedores de 2013 se vieron elevados. Todo ello implica que las cooperativas y las sociedades de capital han debido elaborar informe de gestión atendiendo a los mismos umbrales.

2. Aunque el artículo 76.1 a) de la LCE de 2019 ha supuesto un cambio de redacción respecto a lo dispuesto en el artículo 72.1 a) de la LCE de 1993 sobre la obligación de auditoría de cuentas, no ha cambiado el contenido en cuanto al fondo se refiere ya que a las cooperativas sigue aplicándoseles lo dispuesto en la LAC y en el RLAC. Otra cosa es que haya habido cambios en la normativa sobre auditoría de cuentas. La LCE de 2019 se remite a la normativa de auditoría a la hora de regular la

obligación de auditoría por razón del tamaño, normativa que se concreta en la letra f) de la Disposición Adicional Primera de la LAC y en la Disposición Adicional Primera del RLAC. Sin embargo, la obligación de auditoría de las sociedades de capital se regula en su propia Ley específica, la LSC, que contiene el artículo 263 relativo a la auditoría de cuentas por su dimensión. La obligación de auditoría de las sociedades cooperativas siempre ha dependido de que no se pudiera formular balance abreviado en virtud del artículo 257 de la LSC por remisión del RLAC (1990 y 2011). Esto ha sido así hasta que entró en vigor el RLAC de 2021 que ha cambiado de criterio. Asimismo, las sociedades de capital, en virtud del artículo 263.2 de la LSC, se exceptuaban de la obligación de auditoría si podían presentar balance abreviado, hasta que la Ley de apoyo a los emprendedores de 2013 modificó dicho precepto y estableció expresamente los límites que no debían superarse para exceptuarse de dicha obligación, dejando de ser el balance abreviado el criterio en el que basarse. Dicha Ley de apoyo a los emprendedores también modificó el artículo 257 de la LSC elevando los umbrales para poder formular balance abreviado, pero los límites dispuestos en el artículo 263.2 de la LSC para poder exceptuarse de la obligación de auditoría de las sociedades de capital coincidían con los dispuestos en el artículo 257 de la LSC para poder formular balance abreviado antes de ser modificado por la Ley de emprendedores. Ello implicó que el cambio de criterio no tuviera ninguna consecuencia en relación a la obligación de auditoría de las sociedades de capital y los auditores de cuentas no vieran mermado el mercado de auditoría de este tipo de sociedades. Sin embargo, la elevación de los límites para poder formular balance abreviado sí implicó un cambio en los límites que las sociedades cooperativas debían superar para estar obligadas a ser auditadas ya que en estas sociedades la obligación de auditoría dependía de la imposibilidad para presentar balance abreviado. Entre la Ley de Emprendedores de 2013 y el vigente RLAC de 2021 no se ha aplicado el mismo criterio a las sociedades de capital y a las sociedades cooperativas. La consecuencia de elevarse los umbrales que facultaban para presentar balance abreviado fue que, además de reducirse el número de sociedades cooperativas que debían auditarse, las cooperativas debían superar unos límites superiores a las sociedades de capital para estar obligadas a auditarse, situación poco entendible y que llevó en muchos casos a confusión.

Estas diferencias han sido corregidas con el nuevo RLAC de 2021 a través de su Disposición Adicional Primera que ha cambiado de criterio en relación a la obligación de auditoría por razón del tamaño. Tras la entrada en vigor de este Reglamento, están obligadas a someter sus cuentas a auditoría las entidades, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, en las que no concurren las condiciones del artículo 263.2 de la LSC. Ello implica que, a partir del nuevo RLAC de 2021, no existen diferencias entre las sociedades de capital y las sociedades cooperativas en relación a esta cuestión.

Además, al reducirse las cifras que deben superarse para tener obligación de auditarse, las cooperativas deben someter sus cuentas a verificación externa con unas cifras más bajas, lo cual implica un aumento del número de sociedades cooperativas que deben someter sus cuentas a auditoría por su dimensión.

3. La nueva LCE de 2019 ha añadido al supuesto según el cual las sociedades cooperativas deben someter sus cuentas a auditoría cuando lo solicite una minoría de socios suficiente para exigir la convocatoria de la asamblea general, la condición de que los solicitantes hagan frente a los costos de la auditoría, sin perjuicio de su reembolso si se detectaran vicios o irregularidades sustanciales en la contabilidad. Se trata de una exigencia disuasoria que puede hacer desistir a muchos socios de su intención de solicitar la auditoría. La finalidad principal de dicha medida es evitar la solicitud de auditorías innecesarias e injustificadas, debiendo estar los socios muy seguros de que existen vicios o irregularidades sustanciales en la contabilidad que, si se encontraran, implicaría el reembolso al solicitante de la auditoría. A pesar de las ventajas de las auditorías, éstas son costosas y la sociedad puede no tener suficientes recursos para afrontar el pago de las mismas. Ante posibles casos dudosos habría sido práctico seguir el mismo criterio que actualmente sigue el artículo 40 del Código de comercio que señala quién se hace cargo del coste de la auditoría según el tipo de opinión que emita el auditor en el informe de auditoría, evitándose las dudas de interpretación que pudieran surgir. Además, se sigue sin señalar el plazo que tiene la minoría para ejercitar dicha facultad, cuando podría haberse aprovechado la LCE de 2019 para aclarar dicha cuestión.

4. Finalmente, la LCE de 2019 en el artículo 76.1 c) introduce como novedad que el consejo rector pueda acordar que la sociedad cooperativa deba someter sus cuentas a auditoría. Aunque no parece que sea frecuente que quienes formulan las cuentas anuales y resultan controlados por la auditoría de cuentas vayan a acordar el nombramiento de auditor, con esta facultad reconocida al consejo rector se trata de que el órgano de administración pueda obtener la seguridad de que las cuentas han sido formuladas correctamente y, en caso contrario, tomen las medidas pertinentes. Parece que la introducción de esta novedad tiene como finalidad facilitar al consejo rector su función de gestión y administración. Esta facultad no debe confundirse con la que el consejo rector tiene reconocida en el artículo 76.2 de la LCE según la cual podrá nombrar auditor cuando la asamblea general, que es quien debe hacerlo en primera instancia, no lo haya hecho oportunamente o los auditores nombrados no puedan cumplir sus funciones, debiendo dar cuenta del nombramiento a la primera asamblea general que se celebre.

Bibliografía y fuentes de información

1. Fuentes bibliográficas

- DEPARTAMENTO DE TRABAJO Y JUSTICIA DEL GOBIERNO VASCO: *Memoria Justificativa Anteproyecto Ley de Cooperativas de Euskadi*. Disponible en: https://www.euskadi.eus/contenidos/proyecto_ley/28_pley_xileg/es_def/adjuntos/Memoria%20justificativa%20anteproyecto%20ley%20de%20cooperativas%20de%20euskadi.pdf
- ENCISO SANTOCILDES, Marta: “Documentación social y Contabilidad”. En: *Glosa a la Ley de Cooperativas de Euskadi* (Dir. Merino Hernández, Santiago), CSCEEKKGK, Vitoria-Gasteiz, 2021, pp. 265-280.
- FERNÁNDEZ CARBALLO-CALERO, Pablo: “Auditoría de Cooperativas”: En: *Tratado de Derecho de Sociedades Cooperativas* (Dir. Peinado Gracia, Juan Ignacio y Coord. Vázquez Ruano, Trinidad), Tomo I, 2.ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2019, pp. 951-964.
- GADEA, Enrique, SACRISTÁN, Fernando & VARGAS VASSEROT, Carlos: *Régimen Jurídico de la Sociedad Cooperativa del Siglo XXI. Realidad actual y propuestas de reforma*, Dykinson, Madrid, 2009.
- MACHADO PLAZAS, José: “Artículo 263. Auditor de cuentas”. En: *Comentario de la Ley de Sociedades de Capital*, Tomo II (Dir. Rojo, Angel & Beltrán, Emilio), Thomson Reuters-Cívitas, Cizur Menor, 2011, pp. 1974-1980.
- MORILLAS JARILLO, María José y FELIÚ REY, Manuel Ignacio: *Curso de Cooperativas*, Tecnos, Madrid, 2002.
- PÉREZ BENÍTEZ, Jacinto José: “Artículo 263. Auditor de cuentas”. En: *Comentarios de la Ley de Sociedades de Capital*, Tomo IV, *Las cuentas anuales. La modificación de los estatutos sociales* (Dir. García-Cruces, José Antonio & Sancho Gargallo, Ignacio), Tirant lo Blanch, Valencia, 2021, pp. 3691-3714.
- RUBIO HERRERA, Enrique: “Ámbito de aplicación de la auditoría de cuentas”. En: *Ley y Reglamento de Auditoría de Cuentas* (Coord. Rubio Herrera, Enrique), CEF, Madrid, 2022, pp. 33-72.
- VALPUESTA GASTAMINZA, Eduardo: *Comentarios a la Ley de Sociedades de Capital*, 3.ª ed., Bosch, Madrid, 2018.
- VARGAS VASSEROT, Carlos, GADEA SOLER, Enrique & SACRISTAN BERGIA, Fernando: *Derecho de las sociedades cooperativas*, La Ley, Madrid, 2017.

- VÁZQUEZ CUETO, José Carlos: “Artículo 262. Contenido del informe de gestión”. En: *Comentarios de la Ley de Sociedades de Capital*, Tomo IV, *Las cuentas anuales. La modificación de los estatutos sociales* (Dir. García Cruces, José Antonio & Sancho Gargallo, Ignacio), Tirant lo Blanch, Valencia, 2021, p. 3667-3690.
- PANIAGUA ZURERA, Manuel: “La contabilidad social y el depósito de las cuentas anuales aprobadas. La determinación y la aplicación de los resultados económicos y las reservas legales (art. 67-73 LSCA)”. En: *Retos y oportunidades de las Sociedades Cooperativas Andaluzas ante su nuevo marco legal. Comentario a la Ley 14/2011 de Sociedades Cooperativas y a su Reglamento de desarrollo, (Decreto 123/2014)* (Dir. Morillas Jarillo, María José & Vargas Vasserot, Carlos, Coord. Cano Ortega, Cristina), Dykinson, Madrid, 2017, pp. 407-457.

2. Fuentes normativas nacionales y comunitarias

- Ley 19/1988, de 12 de julio, de auditoría de cuentas.
- Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.
- 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.
- Ley 4/1993, de 24 de junio, de Cooperativas de Euskadi.
- Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas.
- Real Decreto 136/2002, de 1 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de sociedades cooperativas.
- Decreto 58/2005, de 29 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley de Cooperativas de Euskadi.
- Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea.
- Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.
- 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.
- Ley 6/2008, de 25 de junio, de la Sociedad Cooperativa Pequeña de Euskadi.
- Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

- Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre, por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas, que adapta las normas de elaboración de las cuentas anuales del PGC a las condiciones particulares de las cooperativas.
- Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.
- Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el 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.
- Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013, sobre los estados financieros anuales y sobre los estados financieros consolidados.
- Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización.
- Reglamento (UE) 537/2014 del Parlamento europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público.
- Ley 15/2015, de 2 de julio, de la Jurisdicción Voluntaria.
- Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.
- Ley 11/2019, de 20 de diciembre, de Cooperativas de Euskadi.
- Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

3. Fuentes jurisprudenciales

- Sentencia del Tribunal Supremo 240/2007, de 9 de marzo de 2007.
- Sentencia 1/2011 de 7 de junio, del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana.
- Sentencia 201/2016 de 30 marzo, de la Audiencia Provincial de Málaga.
- Sentencia 50/2021 de 28 enero, de la Audiencia Provincial de Pontevedra.

4. Resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado

- Resolución de la DGRN de 26 de septiembre de 2011.
- Resolución de la DGRN de 15 de noviembre de 2011.
- Resolución de la DGRN de 8 de mayo de 2013.
- Resolución de la DGRN de 20 de diciembre de 2013.

- Resoluciones de la DGRN de 19, 21, 23, 24 y 25 de abril de 2014.
- Resoluciones de la DGRN de 7, 13, 20 26 y 27 de mayo de 2014.
- Resoluciones de la DGRN de 3, 4, 11, 24, 25 y 26 de junio de 2014.
- Resoluciones de la DGRN de 1, 3, 4, 5, 9, 11, 12, 13, 22 y 24 de julio de 2014.
- Resoluciones de la DGRN de 2 y 26 de septiembre de 2014.
- Resoluciones de la DGRN de 7 y 29 de octubre de 2014.
- Resolución de la DGRN de 20 de noviembre de 2014.
- Resolución de la DGRN de 18 noviembre de 2015.
- Resolución de la DGRN de 5 de mayo de 2022.
- Resolución de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública de 5 de mayo de 2022.