

Cooperativismo e Enonomía Social, nº 29 (2006-2007), pp. 67-78

A AUDITORÍA DAS SOCIEDADES COOPERATIVAS¹

Pablo FERNÁNDEZ CARBALLO-CALERO
Doutor en Dereito pola Universidade de Boloña
Investigador Parga Pondal da Universidade de Vigo

1.- Verificación interna das contas

Agás naqueles supostos en que a sociedade cooperativa estea suxeita á auditoría de contas², o informe de xestión e as contas anuais, antes de lle ser presentados á Asemblea Xeral para a súa aprobación deben ser

¹ Este traballo integra o capítulo VII.3) da obra colectiva *Derecho de Cooperativas (nacional y autonómico)* que, coordinada polo Dr. J. I. Peinado Gracia, será publicada pola editorial Tirant lo Blanch. Neste utilizaráronse as seguintes abreviaturas:

LC: Lei 27/1999, do 16 de xullo, de cooperativas

LCAR: Lei 9/1998, de cooperativas de Aragón

LCCAT: Lei de cooperativas de Cataluña (TR DLeg. 1/1992, do 10 de febreiro; modificada pola Lei 13/2003, do 13 de xuño)

LCCM: Lei 4/1999, do 30 de marzo, de cooperativas da Comunidade de Madrid

LCCV: Lei 8/2003, do 24 de marzo, de cooperativas da Comunidade Valenciana

LCC-LM: Lei 20/2002, do 14 de novembro, de cooperativas de Castela-A Mancha

LCCeL: Lei 4/2002, do 11 de abril, de cooperativas de Castela e León.

LCIB: Lei 1/2003, do 20 de marzo de cooperativas das Illas Baleares

LCLR: Lei 4/2001, do 2 de xullo, de cooperativas da Rioxia

LCMu: Lei 8/2006, do 16 de novembro, de sociedades cooperativas da Rexión de Murcia

LCPV: Lei 4/1993, do 24 de xuño, de cooperativas de Euskadi

LGC: Lei 5/1998, do 18 de decembro, de cooperativas de Galicia

LFCN: Lei foral 12/1996, do 2 de xullo, de cooperativas de Navarra

LSCA: Lei 2/1999, de sociedades cooperativas andaluzas

LSCEX: Lei 2/1998, do 26 de marzo, de sociedades cooperativas de Estremadura

² Sobre os presupostos necesarios para a obrigatoriedade desta, vid. epígrafe seguinte.

sometidos a unha censura interna por parte do interventor ou interventores³. A devandita verificación interna das contas anuais constitúe a función básica dos interventores e, coa excepción do suposto mencionado anteriormente, é obrigatoria⁴.

O control interno das contas pódelle corresponder de xeito exclusivo aos propios socios da cooperativa, os cales non necesitan posuír unha determinada cualificación profesional na materia. Así, a LSCEX establece no seu artigo 44.2 que "só poderán ser elixidos interventores os socios da sociedade cooperativa, e afectaraos o mesmo réxime de incapacidades, de incompatibilidades e de retribucións que o dos membros do consello reitor"⁵. De todos os xeitos, é factible que participen na intervención expertos independentes que non gocen da condición de socios⁶, e neste sentido a LCCM –que reproduce a fórmula empregada no texto estatal– sinala que un terzo dos interventores poderá ser designado entre expertos independentes⁷. Finalmente, algunhas leis, co obxecto de facilitar o labor de intervención, admiten a previsión estatutaria que faculta os interventores

³ Neste sentido, vid. art. 39.1 LC, art. 54.1.a) LCG, art. 52.1.a) LCC-LM, art. 44.3 LSCEX ou o art. 58.1 LCLR. A LCPV non fai referencia aos interventores, senón á *comisión de vixilancia*, órgano facultado, de acordo co seu art. 53.1.a), para "revisar as contas anuais e emitir un informe preceptivo sobre estas e sobre a proposta de distribución de excedentes ou de imputación de perdas antes de lle seren presentadas á asemblea xeral, salvo que a cooperativa viñese obrigada a someter os seus estados financeiros a unha auditoría de contas".

⁴ O feito de a normativa vixente eximir do requisito da censura interna previa ás cooperativas suxeitas ao deber de auditoría externa responde, utilizando o teor da exposición de motivos da LC, á "complexidade que en ocasións pode presentar a xestión económica das cooperativas desde un punto de vista técnico-contable". Malia que a exposición de motivos da LC condiciona a devandita exención á súa expresa mención nos estatutos da cooperativa correspondente, o artigo 39 da Lei –que debe prevalecer en calquera caso– non fai referencia á devandita previsión estatutaria, polo que esta non debe considerarse necesaria. Porén, cando as contas anuais fosen auditadas externamente, nada impide a coexistencia entre a devandita auditoría externa e unha eventual censura interna levada a cabo polos interventores.

⁵ Nunha mesma liña vid. art. 40. 1 da LFCN ou o art. 44. 1 da LCAR.

⁶ As leis esixen neste caso unha "cualificación profesional e experiencia técnica ou empresarial axeitadas" –art. 53.1 LCG, art. 57.1 LCLR etc.–, requisitos aos cales a LCPV engade no seu art. 50.2 o da "honorabilidade".

⁷ Vid. art. 46.1 LCCM, art. 38.3 LC, ou os arts. 57.1 LCLR e 53.1 da LCG, en que de forma análoga se indica que cando exista máis dun interventor, se así o preveñen os estatutos e por unha maioría de dous terzos dos votos presentes e representados na asemblea xeral, un deles poderá ser elixido entre persoas físicas non socias que reunan os requisitos de cualificación profesional e experiencia técnica ou empresarial axeitada.

para "solicitar, a cargo da cooperativa, o asesoramento de profesionais externos a esta para o mellor exercicio e cumprimento das funcións e responsabilidades encomendadas..."⁸; consonte esta circunstancia, como pon de relevo TATO PLAZA, "ábrese a posibilidade de que os interventores que non contan con coñecementos precisos dispoñan da axuda de profesionais especializados, mesmo naqueles supostos nos que non resulta precisa nin obrigatoria unha auditoría externa"⁹.

En realidade, o feito de que diversas leis ofrezan a posibilidade de contar con expertos independentes, e mesmo asesoramento externo, responde á necesidade de paliar os eventuais riscos que leva consigo deixar a censura das contas en mans de socios que, na maior parte dos casos, non dispoñen do grao de preparación suficiente para desempeñar a súa tarefa¹⁰.

Unha vez recibidas as contas e o resto de documentos que van ser sometidos á aprobación da asemblea, os interventores dispoñen do prazo máximo dun mes para formularen o correspondente informe e póreno a disposición do Consello Reitor¹¹; fronte a este termo, a LCCM sinala un prazo de trinta días¹², mentres que a lei vasca non contén referencia temporal ningunha¹³. Desmarcándose da tendencia de sinalar un límite temporal para o labor dos interventores, a LCG non somete a prazo a elaboración do informe, senón o deber de entrega da documentación, que corre a cargo do órgano de administración¹⁴; así, no seu artigo 54.1.a) establece que no prazo mínimo dun mes anterior á data de realización da

⁸ Vid. art. 54.2 LCG.

⁹ Vid. TATO PLAZA, A., "Os órganos sociais", AAAA, *Estudios sobre a Lei de cooperativas de Galicia*, Santiago de Compostela, 1999, pp. 101.

¹⁰ É máis, desde a perspectiva dos propios interventores, o nivel de responsabilidade que pode xerar o cargo de interventor convérteo, en palabras de TATO PLAZA, "nunha especie de agasallo envelenado do que ninguén se quere facer cargo". Vid. TATO PLAZA, "Os órganos... *op. cit.*", pp. 98.

¹¹ Vid. art. 39.2 LC, art. 44.3 LCEX, art. 58.2 LCLR, art. 46.3 LCCM ou art. 44.4 LCAR.

¹² Esta lei, xunto coa LCAR, simplemente alude ao prazo de elaboración do informe e non, como sería máis conveniente para evitar equívocos, ao prazo de posta a disposición deste en mans do consello reitor. Vid. art. 46.3 LCCM e art. 44.4 da LCAR.

¹³ Vid. art. 53.1.a) LCPV.

¹⁴ Vid. así mesmo o art. 40.3 LFCN. Curiosamente, a lei galega tipifica posteriormente como infracción leve a non formulación por parte dos interventores do seu informe sobre as contas anuais "dentro dos prazos establecidos" –art. 139.2.3.d)–. Vid. BOTANA AGRA, M., *Fundamentos de Derecho de Cooperativas de Galicia*, Santiago de Compostela, 2004, p. 130.

assemblea xeral, o órgano de administración porá a disposición dos interventores toda a documentación, co que, de se apurar o devandito prazo, poderíase dar o caso de que apenas houberse tempo para a difusión e coñecemento do informe antes da súa presentación na assemblea¹⁵.

Tanto a LC coma outras leis autonómicas recollen a hipótese de que existan discrepancias entre os interventores á hora de emitir o informe, polo que nestes casos se admite a posibilidade –obriga segundo o artigo 58.2 da LCLR– de subscribir diversos informes por separado¹⁶.

Polo que respecta á importancia do informe, a LC subliña no seu artigo 39.2 que "mentres non se emita o informe ou transcorra o prazo para facelo, non poderá ser convocada a assemblea xeral á que se someterá a aprobación das contas"; a novidade deste precepto en relación co resto de leis cooperativas¹⁷ radica en que, se os interventores omiten ou dilatan a elaboración do informe¹⁸, tal e como advirten MORILLAS JARILLO e FELIÚ REY, "non se esixiría como requisito para a convocatoria da assemblea o informe, nin sería impugnabile por causa de nulidade o acordo da assemblea que aproba as contas en ausencia deste, co que se evita que os censores paralicen voluntaria ou deliberadamente o funcionamento da assemblea e impidan a necesaria deliberación sobre as contas"¹⁹. Neste punto, o resto da normativa cooperativa elude abordar a problemática que pode presentar a falta do informe por causas unicamente imputables aos interventores, limitándose a establecer en certos casos, como fai a LCG, que "será nulo o acordo de aprobación das contas anuais pola assemblea xeral sen o previo informe dos interventores"²⁰.

¹⁵ Circunstancia posta de relevo por MORILLAS JARILLO, M.^a J., e FELIÚ REY, M. I., *Curso de cooperativas*, 2ª ed., Madrid, 2002, pp. 475.

¹⁶ Vid. art. 39.2 LC, art. 44.5 LCEX, art. 44.4 LCAR, art. 55.1 LCCAT.

¹⁷ Coa excepción da LCLR, cuxo art. 58.2 presenta un contido análogo á disposición citada.

¹⁸ Tendo recibido a documentación necesaria para a súa preparación en tempo e forma.

¹⁹ Obviamente, como destacan os autores mencionados, "caso distinto é o da falta de informe da intervención por falta de entrega, entrega incompleta ou demorada da documentación por parte dos administradores: non sería posible, neste caso, convocar a assemblea ata, unha vez postos os interventores en condicións de cumprir coa súa función, tivera transcorrido o prazo dun mes". Vid. MORILLAS JARILLO, FELIÚ REY, *Curso... op.cit.*, pp. 476.

²⁰ Vid. art. 54.1.a). LCG ou o art. 44.7 LCEX, de acordo co cal "a aprobación das contas anuais pola Asemblea Xeral sen o previo informe dos interventores será impugnabile por calquera socio ou asociado, que poderá impugnalo segundo o procedemento previsto no artigo 35".

2.- Auditoría externa

a) O sometemento a unha auditoría externa nas sociedades cooperativas

De acordo co art 1. do Real decreto 1636/1990, do 20 de decembro, polo que se aproba o Regulamento que desenvolve a Lei 19/1988, do 12 de xullo, de auditoría de contas²¹, entenderase por auditoría de contas "a actividade, realizada por unha persoa cualificada e independente, consistente en analizar, mediante as técnicas de revisión e verificación idóneas, a información económico-financeira deducida dos documentos contables examinados, e que ten por obxecto a emisión dun informe dirixido a pór de manifesto a súa opinión responsable sobre a fiabilidade da citada información, co fin de que se poida coñecer e valorar a devandita información por terceiros".

A obriga de auditar os documentos contables pode responder, no caso das sociedades cooperativas, a diversas fontes²². Malia a desigual regulación que sobre a materia ofrecen as diversas leis autonómicas, estas coinciden coa LC en que as sociedades cooperativas estarán obrigadas a auditar as súas contas na forma e nos supostos previstos na Lei de auditoría de contas e as súas normas de desenvolvemento ou en calquera outra norma legal de aplicación.

Neste sentido, a Lei 19/1988, do 12 de xullo, de auditoría de contas (LAC), establece no apartado 2º da disposición adicional 1ª o sometemento a auditoría das "empresas, *incluídas as cooperativas*, e demais entidades

²¹ Modificada polas leis: 4/1990, do 29 de xuño; 12/1992, do 1 de xuño; 3/1994, do 14 de abril; 2/1995, do 23 de marzo; 37/1998, do 16 de novembro; 44/2002, do 23 de novembro; e 62/2003, do 30 de decembro.

²² En todo caso, e á marxe das fontes ás que faremos referencia no texto, as distintas leis obrigan a certas clases de cooperativas a auditar as súas contas; así, as cooperativas de vivendas si cumpren determinados requisitos (art. 91. LC, art. 85.1 LCAR); en tanto non se produza a adxudicación ou cesión aos socios das vivendas ou locais (art. 123 LCG, art. 117 LCPV); as cooperativas de segundo grao (art. 52.2. LCCAT); as cooperativas que contén con algunha sección (art. 9.6 LCG, art. 6.3. LCPV, art. 7.6. LCLR); as cooperativas de seguros e de crédito de acordo co establecido na LAC e no seu regulamento etc.

Por outra banda, hai que partir do feito de que o art. 40 do Código de comercio sinala que: "sen prexuízo do establecido noutras leis que obriguen a someter as contas legais á auditoría dunha persoa que teña a condición legal de auditor de contas, e do disposto nos artigos 32 e 33 deste código, todo empresario estará obrigado a someter a auditoría as contas anuais da súa empresa, cando así o acorde o xulgado competente, mesmo en vía de xurisdición voluntaria, se acolle a petición fundada de quen acredite un interese lexítimo".

que superen os límites que regulamentariamente fixe o Goberno por real decreto. Os devanditos límites referiranse, cando menos, á cifra de negocios, ao importe total do activo segundo balance e ao número anual medio de empregados, e aplicaranse todos ou cada un deles, segundo o permita a respectiva natureza xurídica de cada empresa ou entidade". A norma que desenvolve esta previsión é a disposición adicional 6º do regulamento da Lei (RAC), que na versión actual –despois da modificación introducida polo Real decreto 180/2003, do 14 de febreiro²³– sinala que "en desenvolvemento do disposto na disposición adicional 1ª, apartado 2º, da Lei 19/1988, do 12 de xullo, de auditoría de contas, e sen prexuízo do establecido noutras disposicións legais, as empresas e demais entidades, calquera que sexa a súa natureza xurídica e sempre que deban formular contas anuais consonte o Código de comercio e demais lexislación que resulte de aplicación, estarán obrigadas a someter a auditoría, nos termos previstos no artigo 1, apartado 2º da citada Lei 19/1988, do 12 de xullo, de auditoría de contas, as contas anuais dos exercicios sociais en que, de acordo co establecido no artigo 181 do TRLSA, aprobado polo Real decreto lexislativo 1564/1989, do 22 de decembro, non concorran as circunstancias previstas para formular o balance abreviado, debéndoo facer en modelo normal".

En definitiva, tras toda esta complexa armazón legal, a remisión que realiza a LC no seu artigo 62.1 –e o resto das leis cooperativas que fan referencia á LAC e ás súas normas de desenvolvemento– débese entender realizada á LSA²⁴.

Aplicáselles, xa que logo, ás sociedades cooperativas a regra que rexe para as anónimas: "as que poidan presentar balance abreviado non estarán obrigadas a auditar as súas contas"²⁵. Concretamente, o artigo 181 do

²³ Vid. Real decreto 180/2003, do 14 de febreiro, que modifica o Real decreto 1636/1990, do 20 de decembro polo que se aproba o regulamento que desenvolve a Lei 19/1988, do 12 de xullo, de auditoría de contas. O RAC modificouse posteriormente polo Real decreto 1156/2005 do 30 de setembro, o cal, porén, non afecta a disposición adicional analizada.

²⁴ Neste sentido, vid. DE LA VEGA GARCÍA, F. L., "Cuentas anuales y auditoría", AAAA (dir. F. J. ALONSO ESPINOSA), *La sociedad cooperativa en la ley 27/1999, de 16 de julio, de cooperativas*, Granada, 2001, e GOMEZA VILLA, J. A., "De la documentación social y contabilidad", AAAA (dir. J. A., GARCÍA SÁNCHEZ), *Comentarios a la Ley 27/1999, de 16 de julio*, Madrid, 2001.

²⁵ Vid. art. 203.2 TRLSA.

TRLSA²⁶ establece que "poderán formular balance abreviado as sociedades que durante dous exercicios consecutivos reunan, na data de peche de cada un deles, cando menos dúas das circunstancias seguintes: a) que o total das partidas de activo non supere os trescentos noventa e cinco millóns de pesetas (2.373.997,81 euros); b) que o importe neto da súa cifra anual de negocios non supere os setecentos noventa millóns de pesetas (4.747.995,62 euros); c) que o número medio de traballadores empregados durante o exercicio non sexa superior a cincuenta".

Á marxe da fonte citada, de acordo co artigo 62.1 da LC, as sociedades cooperativas estarán obrigadas a auditar as súas contas cando así o establezan os estatutos ou o acorde a asemblea xeral. Neste sentido, as distintas leis autonómicas tamén recollen esta posibilidade²⁷, permitindo algunhas, á súa vez, que outros órganos como o consello reitor, os interventores, a comisión de vixilancia ou a comisión de control da xestión poidan acordar a auditoría externa da sociedade²⁸.

Finalmente, a LC establece a opción de que un cinco por cento dos socios poida pedir o nomeamento dun auditor co fin de revisar as contas dun determinado exercicio²⁹. Este dereito a solicitar unha auditoría externa en favor dunha minoría de socios reflíctese practicamente en todas as leis autonómicas³⁰, malia que as porcentaxes esixidas varían en función de cada texto legal³¹. Cómpre subliñar ao respecto que, mentres a LC fai correr cos

²⁶ Redactado en conformidade coa Lei 2/1995, do 23 de marzo, de sociedades de responsabilidade limitada e do Real decreto 572/1997, do 18 de abril.

²⁷ A LSCA condiciona esta a que se trate dunha cooperativa cun capital igual ou superior a 10 millóns de pesetas.

²⁸ No tocante á lexitimación do consello reitor e a intervención, vid., entre outros, o artigo 80.1 da LCLR; referente unicamente ao consello reitor, vid. art. 52.1 LCCAT, art. 45.1 LSCEX ou o art. 55 LCG. Finalmente, a comisión de vixilancia trátase no art. 72.1.c) LCPV, mentres que a LCCV sinala no seu artigo 45 a lexitimación da comisión de control da xestión.

²⁹ Vid. art. 62.2 LC, que esixe para a virtualidade deste suposto que non tiveran transcorrido tres meses desde a data de peche do exercicio que se vai auditar.

³⁰ A LFCN indica unicamente que "nos estatutos poderase establecer a obrigatoriedade de os auditores revisaren periodicamente os estados financeiros da cooperativa" –art. 48.4–.

³¹ Así, a LCCM esixe no seu art. 67.1 –por remisión ao art. 31– a solicitude por parte dun dez por cento dos socios ou de 50 socios; a LCG eleva esa porcentaxe ao quince por cento dos socios (art. 55), mentres que a LCPV e a LCCAT aluden a socios que representen un tanto por cento dos votos sociais (máis do dez por cento no primeiro caso –art. 72.1 en relación co 33.4– e un quince por cento no segundo –art. 52.1–). Pola súa banda, a LCLR fai referencia á solicitude dun terzo dos socios da cooperativa, porcentaxe cuxa determinación se deixa en poder dos estatutos na LSCEX –art. 45.4 –.

gastos desta auditoría á sociedade³², outras leis, como a LCG, trasladan o seu custo aos solicitantes, "agás cando desta resulten vicios ou irregularidades esenciais na contabilidade comprobada"³³. Esta última medida ten por obxecto disuadir os socios de promoveren auditorías innecesarias, e condiciona a súa solicitude a que existan sospeitas fundadas ao redor das posibles irregularidades na contabilidade social.

Xa no relativo ao valor que presenta o informe de auditoría, a pesar de que o artigo 62 LC non condiciona a convocatoria da asemblea que vai debater a aprobación das contas á previa emisión do informe de auditoría³⁴, en caso de que a cooperativa teña que se suxeitar a unha auditoría de contas, de acordo con MORILLAS JARILLO e FELIÚ REY, esta deberase efectuar con carácter previo á convocatoria da asemblea xeral en que se decida sobre a súa aprobación³⁵.

b) Designación do auditor e revogación

Os auditores de contas son persoas físicas ou xurídicas que, por reunir os requisitos establecidos nos artigos 6 e ss da LAC, figuran no Rexistro Oficial de Auditores de Contas do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas³⁶.

A designación dos auditores pode corresponder á asemblea xeral, ao consello reitor ou ao rexistro de cooperativas³⁷. En principio, o

³² Art. 62.2.

³³ Vid. art. 55 LCG, art. 67.1.c) LCCM, art. 78.2 LCCeL, art. 45.4 LSCEX, ou o art. 87.2 LCIB que, cunha formulación oposta, chega á mesma solución.

³⁴ A diferenza do que fai o art. 39.1 respecto á censura das contas por parte dos interventores.

³⁵ MORILLAS JARILLO, FELIÚ REY, *Curso... op. cit.*, pp. 481 e GOMEZA VILLA, "De la documentación social... op. cit.", pp. 351, que xustifica esta interpretación no dereito de información do socio e no art. 16.3.d) LC, que prevé expresamente a facultade do socio de "examinar... o informe dos interventores ou o informe da auditoría, segundo os casos".

³⁶ Toda a información relativa aos requisitos para exercer a profesión de auditor, o seu réxime de responsabilidades, cuestións relativas ao deber de segredo e custodia, posibles infraccións e sancións etc., recóllense na Lei 19/1988 de auditoría de contas –vid. modificacións en nota n.º 21– e no seu regulamento, polo que a tales textos nos remitimos.

³⁷ Iso sen prexuízo da designación xudicial que sinala o artigo 45.2 da LSCEX –ao establecer que "cando o nomeamento pola asemblea xeral non se fixera oportunamente, ou as persoas designadas non poidan cumprir as súas funcións, el consejo reitor, los interventores ou calquera socio poderá solicitar do xuíz de primeira instancia do domicilio social da sociedade cooperativa a designación de quen deba realizar a verificación das contas anuais", e da curiosa mención que fai a LCCM ao "departamento competente", e indica no seu artigo

nomeamento dos auditores corresponde á asemblea xeral³⁸, e a LC esixe que o devandito nomeamento se realice antes de finalizar o exercicio que se teña que auditar³⁹. Porén, e de acordo con algunhas leis autonómicas, cando o nomeamento pola asemblea non se tivera feito oportunamente, ou as persoas designadas non poidan cumprir as súas funcións, o consello reitor estará facultado para proceder á devandita designación, dando conta dela na primeira asemblea xeral que se realice⁴⁰. Finalmente, a LC prevé a opción do nomeamento a cargo do rexistro de cooperativas –ademais de cando o solicite un cinco por cento dos socios e non transcorresen tres meses a contar desde a data de peche do exercicio–, sempre e cando a asemblea non designe auditor, nos casos de falta de aceptación, renuncia ou outros supostos que provoquen a imposibilidade de que o auditor designado leve a cabo o seu labor⁴¹.

Polo que respecta á revogación do nomeamento, o artigo 62.4 LC no ámbito estatal, e os artigos 78.4 LCCeL e 84.4 LCMu no ámbito autonómico, limítanse a sinalar que a revogación do auditor unicamente se poderá efectuar mediando causa xusta. Aplícase polo tanto a norma que rexe en materia de anónimas⁴², a cal permite a destitución do auditor sempre e cando a devandita decisión estea xustificada e non obedeza a motivos arbitrarios. En realidade, é suficiente a declaración de existencia desa causa xusta por parte da asemblea para que a sociedade poida dar por finalizado o labor do auditor, sen que resulte necesaria a aprobación xudicial respecto á súa validez⁴³. Cuestión distinta é que, posteriormente, os motivos aducidos para revogar o nomeamento do auditor poidan ser

67.2 que "nos casos en que non sexa posible o nomeamento pola asemblea xeral ou este non teña efecto, os administradores e os restantes lexitimados para solicitar a auditoría podeán pedirlle ao rexistro de cooperativas que lle propoña ao departamento competente o nomeamento dun auditor para que efectúe a revisión das contas anuais dun determinado exercicio".

³⁸ Vid. art. 55 LCG, art. 45.2 LSCEX, art. 80.3 LCLR etc.

³⁹ Vid. art. 62.3 LC, art. 87.3 LCIB, art. 67.2 LCCM ou o art. 78.3 LCCeL.

⁴⁰ Vid. art. 55 LCG ou o art. 72.2 LCPV.

⁴¹ Vid. art. 62.3 LC, e nun mesmo sentido o art. 78.3 LCCeL, art. 76.2 LCC-LM, art. 84.3 LCMu ou o art. 80.3 da LCLR, de acordo co cal, "nos casos que non sexa posible o nomeamento pola asemblea xeral ou este non teña efecto, o consello reitor e os restantes lexitimados para solicitar a auditoría poderán pedirlle ao Rexistro de Cooperativas da Ríoxa que nomee un auditor para que efectúe a revisión das contas anuais dun determinado exercicio".

⁴² O art. 204.3 da LSA dispón que "a xunta xeral non poderá revogar os auditores antes de que finalice o período para o que foron nomeados a non ser que medie causa xusta".

⁴³ Neste sentido, vid. ARANA GONDRA, F. J. e ZUBIAURRE GURRUCHAGA, A., *Verificación de las cuentas anuales de la Sociedad Anónima*, Madrid, 2001, pág. 156.

sometidos a un control xudicial encamiñado a verificar a súa oportunidade. Así as cousas, as excesivas facultades que se lle conceden á asemblea neste punto poden motivar unha situación prexudicial para o auditor. En efecto, unha vez revogado o nomeamento, se o xuíz competente determina finalmente que a destitución non respondeu a unha causa xusta⁴⁴, o auditor afectado terá moi complicado volver exercer o seu cargo, e queda a salvo, claro está, a correspondente indemnización de danos e prexuízos derivados da resolución contractual.

c) Duración do cargo

Tanto a LC coma algunhas leis autonómicas, seguindo o artigo 8.4 da LAC, establecen que o nomeamento dos auditores se deberá facer durante un período de tempo determinado que non poderá ser inferior a tres anos nin superior a nove⁴⁵, que contan desde a data de inicio do primeiro exercicio que se vai auditar; unha vez finalizado o período inicial, poderaos reelixir anualmente a asemblea xeral⁴⁶.

Porén, de acordo co artigo 8.4 LAC, "cando as auditorías de contas non foran obrigatorias, non serán de aplicación as limitacións establecidas nos parágrafos anteriores". En virtude deste precepto, fórmulase a dúbida de que auditorías deben considerarse, segundo as leis cooperativas, obrigatorias. De feito, o artigo 62.1 da LC sinala que "as sociedades

⁴⁴ Sobre tal concepto xurídico indeterminado, vid. SÁNCHEZ-CALERO GUILARTE, J., "La revocación del auditor de cuentas en la sociedad anónima", *RdS*, 1994, núm. 2, páx. 74, ILLESCAS, R., "Las cuentas anuales de la sociedad anónima", en URÍA, R./MENÉNDEZ, A./OLIVENCIA, M. (dir.), *Comentario al régimen legal de las sociedades mercantiles*, Tomo VIII, Volume 2º, Civitas, Madrid, 1993, páx. 83, GALÁN CORONA, E., "Comentario al art. 204", en ARROYO, I. e EMBID, J. M., *Comentario a la Ley de sociedades anónimas, III*, Tecnos, Madrid, 2001, páxs. 1979-1980, OTERO RUBIN, J. L., "La revocación de los auditores: a justa causa", *La Ley*, 1993, 1, páx. 1010.

⁴⁵ Vid. art. 78.3 LCCeL, art. 84.3 LCMu ou o art. 67.2 LCCM.

⁴⁶ Sobre a duración do cargo de auditor, vid. GALÁN CORONA, E., "Comentario al art. 84", en AAVV, ARROYO, I./EMBID, J. M. [coord.], *Comentarios a la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada*, Tecnos, Madrid, 1997, páx. 826, IGLESIAS PRADA, J.L., "La duración del cargo de auditor. Consideraciones críticas", en *Estudios jurídicos en homenaje al Profesor Aurelio Menéndez*, II, Civitas, Madrid, 1997, páxs. 1895 e ss., PETIT LAVALL, M.^a V., "La supresión de la regla de rotación obligatoria en el nombramiento de auditores de cuentas por la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad limitada", *R.G.D.*, núm. 609, 1995, páxs. 6903 e ss.; PORFIRIO CARPIO, L. J., "El nombramiento de auditores tras la reforma del artículo 204.1 LSA (A propósito de la RDGRN de 14 de noviembre de 1997)", en *Homenaje en memoria de Joaquín Lanzas y de Luis Selva*, T. II, Centro de Estudios Registrales, Madrid, 1998, páxs. 1487 e ss.

cooperativas *estarán obrigadas* a auditar as súas contas anuais e o informe de xestión na forma e nos supostos previstos na Lei de auditoría de contas e as súas normas de desenvolvemento ou por calquera outra norma legal de aplicación, *así como cando o establezan os estatutos ou o acorde a asemblea xeral*", polo que nestes tres casos, en principio, a auditoría parece preceptiva⁴⁷; de todos os xeitos a cuestión pode xerar problemas interpretativos, e así, con bo criterio, a LCCM unicamente circunscribe a obriga de respectar os prazos previamente sinalados aos supostos en que a cooperativa estea obrigada "por Lei a auditar as súas contas".

d) O informe de auditoría

A relación entre o auditor designado e a cooperativa constitúe un contrato de arrendamento de obra, o froito da cal debe ser o informe de auditoría regulado no artigo 2 da LAC⁴⁸. O informe, que posúe a natureza de documento mercantil, debe conter, cando menos, os seguintes extremos: a) identificación da empresa ou entidade auditada; b) persoas físicas ou xurídicas que encargaron o traballo e, no seu caso, aos que vaia destinado; c) identificación dos documentos obxecto de exame que se incorporan ao informe; d) descrición sintetizada e xeral das normas técnicas de auditoría de contas aplicadas no traballo realizado, dos procedementos previstos que non fora posible aplicar e doutras incidencias; e) valoración sobre a memoria; f) opinión técnica; e g) xuízo sobre a concordancia entre as contas anuais e o establecido no informe de xestión⁴⁹. De entre as leis autonómicas, só a LCG e a LCLR fan referencia ao contido mínimo do informe, e subliñan –de xeito practicamente análogo– que este porá de manifesto se na redacción das contas anuais se respectaron as normas legais e estatutarias, as observacións sobre os feitos comprobados que representen un perigo para a situación financeira da cooperativa e a certificación de que a contabilidade é correcta ou, no caso contrario, os motivos polos que se formulan reservas ou se rexeita entregar a certificación⁵⁰. O informe de auditoría deberá estar a disposición dos socios no prazo comprendido entre a convocatoria da asemblea que teña que decidir sobre a materia e a súa

⁴⁷ Ademais, o artigo 62.2, por contraposición ao artigo mencionado, comeza do seguinte modo: "se a cooperativa non está obrigada a auditar as súas contas anuais...".

⁴⁸ Vid. ILLESCAS ORTIZ, R., "Las cuentas anuales de la sociedad anónima... *op. cit.*", pp. 36.

⁴⁹ No apartado 2º do art. 2 mencionado sinálanse outros extremos sobre os que o auditor debe emitir a súa opinión no informe.

⁵⁰ Vid. art. 80.5 LCLR e art. 55 LCG.

celebración. A devandita previsión, que supón unha manifestación do dereito de información que debe asistir ao socio, recóllese en case todas as leis cooperativas do noso país⁵¹.

No que respecta ao prazo de elaboración do informe, destaca a mención que a LCG realiza ao respecto, outorgándolles aos auditores un mes, como mínimo, desde que lles foran entregadas as contas polo órgano de administración⁵².

⁵¹ Vid. art. 16.3.d) LC, art. 24.2.b) LCM, art. 39.5 LSCA, art. 25.2.4) LCLR, art. 24.4 LCPV, art. 22.3.d) LCCeL, art.23.2.d) LCG etc.

⁵² Vid. art. 55 LCG.