

SINGULARIDADES DEL RÉGIMEN JURÍDICO CONTABLE DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS

Eugenio Olmedo Peralta

Doctor Europeo en Derecho por la Universidad de Bolonia

Área de Derecho Mercantil

Universidad de Málaga

RESUMEN

El objeto de este artículo es realizar un análisis de las singularidades que se establecen en régimen jurídico contable de las sociedades cooperativas en comparación con el régimen general previsto para las sociedades de capital. Por lo que respecta a las normas de contabilidad formal, las leyes de algunas Comunidades Autónomas se apartan de las premisas de la normativa nacional. Al formar parte el Derecho Contable de la normativa Mercantil, entendemos que las regiones no tienen competencia para regular dicha materia desviándose del régimen general. Por otro lado, se realiza también un análisis de las principales singularidades que, desde el punto de vista de la contabilidad material, introduce la Orden EHA/3360/2010 sobre la base de los planes de contabilidad –general y de pymes–.

PALABRAS CLAVE: Contabilidad – Cuentas Anuales – Orden EHA/3360/2010 – NICs – NIIFs – Libros de contabilidad – Legalización de libros – Formulación de cuentas – Auditoría – Registro.

UNIQUE FEATURES OF THE LEGAL AND ACCOUNTING SYSTEM FOR COOPERATIVES

ABSTRACT

The scope of this paper is to provide an analysis on the singularities contained in the regulation of the accounting system for the cooperatives in contrast to the general system provided for companies. With regard to the formal rules on accounting, the laws of some Spanish regions (Comunidades Autónomas) differ considerably from the national regulation. Being accounting regulation a part of the commercial regulation, the regions are not competent to regulate that matter, offering a system diverse to the general one. Moreover, this paper offers a study on the main singularities that on the prospective of material accounting are introduced by the order EHA/3360/2010, on the basis of the Spanish Accounting Plans –general and for SMEs-.

KEY WORDS: Accounting – Financial Statements – Orden EHA/3360/2010 – IAS – IFRS – Accounting books – authorization of records – Draft of Financial Statements – Auditing – Accounting record.

SUMARIO

I. Introducción. A) Una cuestión competencial. B) Adaptación de la normativa contable a las necesidades de la sociedad cooperativa. II. Llevanza de libros contables. A) Normas formales. 1. Registro ante el que se han de legalizar. 2. Formas de legalización. 3. Otras normas de contabilidad formal. B) Normas materiales. III. Elaboración de cuentas anuales. A) Formulación de cuentas anuales. B) Auditoría e intervención. C) Aprobación. D) Depósito y publicidad de las Cuentas. IV. Conclusiones y cuadro resumen de las principales singularidades de las normas cooperativas regionales.

I. Introducción

El objeto de estas reflexiones no es otro que poner de manifiesto algunas de las singularidades que se establecen en la configuración del régimen jurídico de la contabilidad de las sociedades cooperativas respecto del sistema general contable considerado para las sociedades de capital, así como ofrecer una visión crítica sobre buena parte de estas especialidades.

A) Una cuestión competencial

Como ocurre de forma general cuando se estudia la regulación positiva de las sociedades cooperativas, la principal crítica que se puede plantear sobre la normativa actual de Derecho contable en las sociedades cooperativas viene referida al plano competencial. El Derecho contable es parte integrante del Derecho Mercantil¹, tratándose en consecuencia, de una materia cuya regulación corres-

1. Entre una amplísima bibliografía que defiende en España la construcción del Derecho contable mercantil es necesario citar, por ser referente en la materia, la obra de VICENT CHULIÁ, F., "En torno al concepto y fuentes del Derecho contable", en *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Aurelio Menéndez*, Vol I., coord. Iglesias Prada, Civitas, Madrid, 1996, p. 612. Con carácter general, BLANCO CAMPAÑA, J., *El Derecho Contable en España*, Instituto de Planificación Contable, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1983; MARINA GARCÍA-TUÑÓN, A., *Régimen jurídico de la contabilidad del empresario*, Lex Nova, Valladolid, 1992; recientemente, BONARDELL LENZANO, R., *Régimen jurídico*

ponderaría de forma exclusiva al legislador nacional, según el sistema constitucional de distribución de competencias (*ex art. 149.1.6ª CE*)². Sobre la base de esta consideración, no tendría cabida la regulación del régimen jurídico de la contabilidad de estas formas societarias por parte de las Comunidades Autónomas, pese a residir en éstas la competencia para regular su régimen jurídico. Sin embargo, sí puede admitirse que se consideren las especialidades que se estimen necesarias en el régimen jurídico de las cooperativas para adaptar tal regulación a los específicos requerimientos de las sociedades cooperativas, siempre y cuando tal adaptación –en tanto que construcción del Derecho contable– emane del poder central y no del autonómico³.

B) Adaptación de la normativa contable a las necesidades de la Sociedad Cooperativa

Empleando un sistema de cláusula general, el artículo 25 del Código de Comercio establece que todo empresario deberá llevar una contabilidad orde-

de la contabilidad del empresario, Marcial Pons, Madrid, 2012, pp. 33-69. No obstante, niega su carácter de Derecho Mercantil, FERNÁNDEZ PIRLA, J.M., *Una aportación a la construcción del Derecho Contable*, Instituto de Planificación Contable, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1986, esp. pp. 9-11. Por la doctrina extranjera, considerado como una rama del Derecho Mercantil con autonomía didáctica, BOCCHINI, E., *Diritto della Contabilità delle imprese, Vol. 1 – Scritture Contabili*, UTET, Torino, 2008, pp. 3-12.

2. En concreto, la Disposición final primera de la Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre, por la que se aprueban los aspectos contables de las sociedades cooperativas, establece que dicha orden se dicta al amparo de lo dispuesto en el artículo 149.1.6ª de la Constitución que atribuye al Estado la competencia exclusiva en materia de legislación mercantil. En aplicación de tal precepto constitucional, *vid.* STC núm. 37/1981, de 16 de noviembre, en la que el máximo intérprete de la Constitución subraya la competencia exclusiva del Estado en lo relativo a la legislación mercantil, sin que tengan cabida intromisiones autonómicas. Mención merece también, por su carácter básico en la materia que nos ocupa, la STC núm. 72/1983, de 29 de julio, en la que se reafirma la competencia de las Comunidades Autónomas para regular la materia cooperativa.

3. Considerando específicamente el ámbito de la normativa cooperativa, reafirman el carácter mercantil de la normativa contable y, por tanto, excluyen la posibilidad de regulación por las Comunidades Autónomas, GADEA, E. / SACRISTÁN, F. / VARGAS VASSEROT, C., *Régimen jurídico de la sociedad cooperativa del siglo XXI: Realidad actual y propuestas de reforma*, Dykinson, Madrid, 2009, p. 517; POLO GARRIDO, F. / GARCÍA MARTÍNEZ, G., “La regulación en materia contable contenida en la legislación cooperativa: análisis comparado”, *CIRIEC-España Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 45, 2003, pp. 33-56.

nada, adecuada a la actividad de su empresa que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones, así como la elaboración periódica de balances e inventarios. Llevará necesariamente, sin perjuicio de lo establecido en las leyes o disposiciones especiales, un libro de Inventarios y Cuentas anuales y otro diario.

La imposición de este deber a «*todo empresario*» ha sido discutida por la doctrina dedicada al Derecho contable pues implica abordar la difícil tarea de definición del empresario en nuestro ordenamiento jurídico y, concretamente, se enfrenta a la posibilidad de admitir la existencia de empresarios no mercantiles o la consideración de que los pequeños empresarios individuales no se encuentren sometidos a estas disposiciones en materia de obligaciones contables, como se reconoce expresamente en otros ordenamientos jurídicos como el italiano⁴ o el alemán⁵.

En cualquier caso, lo que no parece discutible es la consideración como empresarios a las sociedades mercantiles, o en términos del Código de comercio, las constituidas de conformidad con la normativa mercantil (*ex art. 1.2º*). Es por ello por lo que defendemos, junto a parte de la doctrina jurídico-contable⁶, que la dicción del artículo 25 del Código de comercio debiera referirse a «*Todo empresario mercantil*», como de hecho ocurre en el HGB alemán (§ 1.2 HGB). Corolario de ello, la sociedad cooperativa, como forma de empresa mercantil se encontrará consecuentemente sometida al deber de llevanza de contabilidad.

De este artículo 25 del Código de comercio se desprende otra consideración interesante a los efectos de estas reflexiones, como es la exigencia de que tal contabilidad preceptiva sea *ordenada y adecuada* a la actividad de la empresa. Este requisito de adecuación a la actividad de la empresa requerirá concretamente que tipos

4. *Cifr.* art. 2214 Codice civile, en tanto que considera que «L'imprenditore che esercita un'attività commerciale deve tenere il libro giornale e il libro degli inventari (...)», construyéndose el sistema italiano sobre la base de la distinción entre «*imprenditore*» (art. 2082 Codice civile) y «*piccolo imprenditore*» (art. 2083 C.c.), incluyéndose dentro de estos últimos los cultivadores directos del fundo, los artesanos, los pequeños comerciantes y aquellos que ejercitan una actividad profesional organizada principalmente con trabajo propio y miembros de la familia; no estando sujeto estos pequeños empresarios ni al deber de inscribirse en el Registro delle Imprese, ni de llevar contabilidad.

5. *Cifr.* § 3, § 6, § 1.2 HGB.

6. Así, VICENT CHULIÁ, F., *Las cuentas anuales de la Sociedad Anónima*, en Comentario al régimen legal de las sociedades mercantiles, Dir. Uría/Menéndez/Olivencia, Tomo VIII, Vol. 1º, Civitas, Madrid, 2000, p. 17 y ss.

sociales con caracteres específicos, como las sociedades cooperativas se sometan a un régimen contable especial –tanto por sus implicaciones jurídicas como por las que estrictamente pertenecen al ámbito de la ciencia contable-. Ello nos coloca ante la necesidad de prever un régimen propio de regulación de la contabilidad de la sociedad cooperativa.

Tal adaptación tiene lugar fundamentalmente por dos medios: el primero implica el reconocimiento en la normativa contable de ciertas «especialidades» sobre el régimen jurídico general de la contabilidad ofrecido por el Código de comercio y la Ley de Sociedades de Capital; el segundo de los medios tiene lugar a efectos de conseguir la adaptación técnica de los datos contables de la cooperativa a las peculiaridades organizativas y de funcionamiento de estas, lo cual se consigue con la aprobación de las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas (Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre).

Razonándose de este modo que la cooperativa como tipo de sociedad mercantil es sujeto de las normas contables, un tratamiento sistemático de las obligaciones que el Derecho contable impone nos ha de llevar a diferenciar –sobre la base del art. 25 C. de c.- entre el deber de llevanza de libros de contabilidad y la elaboración periódica de balances e inventarios. O, lo que es lo mismo, el registro continuado de los hechos con transcendencia contable en los libros de contabilidad obligatorios y la formulación, verificación, aprobación, depósito y publicidad de las cuentas anuales finalizado el ejercicio social.

En la configuración positiva del régimen jurídico de la contabilidad que se contiene en las Leyes de Cooperativas se perciben dos tendencias: una, consistente en la remisión en bloque a la normativa contable general –de modo, por tanto, acorde con el reparto constitucional de competencias en materia de Derecho mercantil-; y una segunda consistente en la regulación de ciertas particularidades «contenidas en las leyes cooperativas y las normas que las desarrollan», las cuales, como afirmamos, sólo serían acordes a la distribución constitucional de competencias cuando emanen del Estado, sin implicar regulación *ex novo* (más allá de la remisión o la transcripción) por parte de las Comunidades Autónomas.

II. Llevanza de libros contables

A) Normas formales

Con una dicción más acertada que la contenida en el propio art. 26 del C. de c., el art. 60 de la Ley nacional de Cooperativas⁷ inicia el Capítulo VI del Título I, colocándolo bajo la rúbrica «de la documentación social y contabilidad». A diferencia de ello, el artículo 26 del Código menciona a los *otros libros sociales* (no contables) dentro del título dedicado a «la contabilidad de los empresarios», lo cual es una clara incongruencia, pues no todos los libros sociales son libros contables.

En cualquier caso, los libros sociales que las cooperativas han de llevar *en orden y al día* son los siguientes:

- Libro registro de socios
- Libro registro de aportaciones al capital social
- Libros de actas de:
 - * La Asamblea General
 - * El Consejo Rector
 - * Los Liquidadores
 - * El Comité de Recursos
 - * Las Juntas preparadoras
- El libro de inventarios y cuentas anuales
- El libro diario
- Cualesquiera otros que vengan exigidos por disposiciones legales⁸.

Esta categorización de libros –si bien en ocasiones con otra nomenclatura– es mantenida por las normas autonómicas. De tales libros sólo merecen la calificación de contables el diario y el de inventarios y cuentas anuales.

7. Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas (en lo sucesivo LCoop).

8. Además de estos no se deben olvidar el Libro de actas en que se recogen los informes de la Intervención (art. 39 LCoop) y los de actas de las asambleas de socios de las secciones cooperativas. PANIAGUA ZURERA, M., *La sociedad cooperativa. Las sociedades mutuas de seguros y las mutualidades de previsión social*, en Tratado de Derecho Mercantil, Marcial Pons, Madrid, 2005, p. 293. Recientemente, sobre los libros contables, *vid.* GÁLVEZ DOMÍNGUEZ, E., “Los libros de la cooperativa”, en *Tratado de Derecho de Cooperativas*, Dir. Peinado Gracia, Tirant loBlanch, Valencia, 2013, pp. 717 y ss.

Aunque algunos ordenamientos jurídicos de nuestro entorno, como el italiano⁹, hayan suprimido de su derecho contable tal deber, en España la normativa general contable establece, y las leyes de cooperativas reiteran, el deber de diligenciar y legalizar estos libros sociales.

1. Registro ante el que se han de legalizar

Los libros sociales han de ser legalizados y diligenciados para dotarlos de eficacia jurídica. A diferencia de lo que ocurre con el régimen contable general para el resto de empresarios mercantiles –cuya legalización viene atribuida al Registro Mercantil de su domicilio–, la legalización de los libros de las sociedades cooperativas tendrá lugar en distintos órganos en función de la norma que resulte de aplicación¹⁰.

Para las sociedades cooperativas que se encuentren sometidas a la Ley nacional, el art. 27 del RD 136/2002, de 1 de febrero¹¹, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Sociedades Cooperativas establece que las sociedades cooperativas que entran en su ámbito de aplicación legalizarán los libros sociales ante el área o dependencia de Trabajo y Asuntos Sociales de la Delegación o Subdelegación del Gobierno correspondiente al domicilio social, la cual actuará por delegación del Registro de Sociedades Cooperativas. Se exceptúan de esta regla las cooperativas domiciliadas en la Comunidad de Madrid, que lo harán directamente en el Registro de Cooperativas.

Por lo que respecta a las sociedades cooperativas sometidas a una normativa regional, nos referiremos, a título ejemplificativo, a la nueva Ley de Sociedades Cooperativas Andaluzas, Ley 14/2011, de 23 de diciembre¹², por adoptar uno

9. Leyes n. 489, de 8 de agosto de 1994 y n. 383, de 18 de octubre de 2001, se suprimen los deberes de *bollatura* y *vidimazione*.

10. Sobre la base de la STC 72/1983 anteriormente mencionada, «se puede deducir que las Comunidades Autónomas con competencia exclusiva en materia de cooperativas tienen competencia exclusiva sobre el Registro de Cooperativas, respetando la legislación mercantil», así, JULIÁ IGUAL, J.F. / POLO GARRIDO, F., “La legalización de libros contables y el depósito de cuentas anuales en las sociedades cooperativas”, *REVESCO – Revista de Estudios Cooperativos*, núm. 77, 2002, p. 98.

11. En lo sucesivo, RRSCoop.

12. En adelante, LCoopA.

de los modelos más actuales de normativa regional sobre cooperativas. Pese a que cada norma autonómica contiene ciertas singularidades al respecto, el régimen es bastante similar. El Reglamento de desarrollo de la Ley Andaluza¹³ determina en su artículo 58 que los libros sociales serán legalizados ante la Unidad Registral que resulte competente en virtud de tal decreto (art. 4), esto es:

- La Unidad Central del Registro de Cooperativas para la legalización de los libros de las Cooperativas de Crédito y de Seguros, Cooperativas de Segundo y Ulterior grado o de Integración, así como de las Federaciones de Cooperativas y sus Asociaciones.
- Las Unidades Provinciales del Registro de Cooperativas para la legalización de los libros sociales de las cooperativas de primer grado que tengan su domicilio social en la provincia, con excepción de las de crédito y seguros.

Ello no obstante, este régimen establecido por la normativa de las Comunidades Autónomas y por la normativa nacional se enfrenta a un obstáculo. En efecto, en virtud del art. 81.1.d) del RRM y del art. 16.1.3 del C. de c., deben inscribirse en el Registro Mercantil las cooperativas de crédito, las mutuas y cooperativas de seguros y las mutualidades de prevención social. Por tanto, las cooperativas de crédito y de seguros preceptivamente se han de inscribir en el Registro Mercantil –lo cual no quita que, además, se hayan de inscribir en el Registro de Cooperativas correspondiente-. Pero, junto a ello, entendemos que al deber inscribirse en el Registro Mercantil, éste será igualmente competente para legalizar los

13. En el momento de redacción de estas líneas no existe propiamente un Reglamento de desarrollo de la Ley de Cooperativas Andaluzas de 2011, a pesar de que la Disposición Final Segunda de la norma establece que «El desarrollo reglamentario de esta ley se llevará a efecto en el plazo de seis meses desde su entrada en vigor de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 112 y 119.3 del Estatuto de Autonomía para Andalucía y 44 de la Ley 6/2006, de 24 de octubre, del Gobierno de la Comunidad Autónoma de Andalucía», pese a que se debería haber aprobado para el 20 de julio de 2012, aún no se ha producido tal desarrollo, por lo que se ha de considerar que mantiene su vigencia el Real Decreto 136/2002, de 1 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Sociedades Cooperativas (referido a la Ley 2/1999, de 31 de marzo), puesto que la Disposición Transitoria Segunda de la Ley reconoce expresamente que «En tanto no se produzca el desarrollo reglamentario de esta ley, continuarán en vigor todas aquellas disposiciones de la Ley 2/1999, de 31 de marzo, de Sociedades Cooperativas Andaluzas que no se opongan o contradigan lo dispuesto en aquella», e igualmente, al no verse afectado tal Reglamento por la Disposición Derogatoria Única de la LCoopA.

libros relativos a las cooperativas inscritas en él, así como para que se depositen en él las cuentas anuales de dichas sociedades. Esta duplicidad de regímenes aún no está resuelta en su totalidad por la normativa y, en la mayoría de los casos, las cooperativas deberán cumplir doblemente sus trámites por cuanto afecta a las cuentas anuales.

2. Formas de legalización

Para la legalización de los libros sociales se prevén expresamente por la normativa dos procedimientos, a los que hemos de añadir (aunque sin reconocimiento positivo por parte de la normativa general contable ni por la normativa de cooperativas) la posibilidad de legalización por medios telemáticos. El primer procedimiento, de legalización *a priori*, consiste en la certificación concreta por el Registrador de que un libro social determinado es el empleado según las prescripciones de la Ley por un determinado empresario, dotándole de efectos jurídicos probatorios y, por tanto, deslegitimando cualquier otro libro que se pretenda justificar y que no reúna tales requisitos. Según este procedimiento, los libros han de ser presentados ante el Registrador antes de su uso para que enumere sus páginas, inserte el sello del registro en las mismas y abra una diligencia identificativa en la primera página de las que lo componen. Para los libros de actas, existe la forma de legalizar hojas en blanco pre-numeradas y selladas, para facilitar una confección informática posterior por la cooperativa, que aunque es *a priori* ya no es manual en su confección. El principal inconveniente que presenta esta forma de legalización de los libros sociales es que requiere su llevanza posterior por medios manuales, es decir, que no permite el empleo de medios mecánicos para el registro de información en su interior. Por su parte, por lo que respecta a la mecánica del registro se abrirá una «nota de despacho» en la que se identifique por igual tal libro y el ejercicio social al que corresponde, a efectos de evitar que un mismo empresario legalice varios libros para el mismo ejercicio.

La segunda posible forma de legalización es la que tiene lugar *a posteriori*, permitiendo practicar los asientos y las anotaciones por procedimientos mecánicos, informáticos o por otros medios adecuados, que posteriormente serán impresos y encuadrados correlativamente para formar los libros obligatorios, los cuales serán legalizados por el Registro de Sociedades Cooperativas en el plazo legalmente previsto al respecto, que difiere según la normativa.

Este sistema de legalización *a posteriori* de los libros contables (arts. 60.3 LCoop, 62 LCoopA y, de forma general, art. 27.2 C. de c.), requerirá el reflejo ordenado cronológica y correlativamente de todos los datos en soporte papel y constando en un soporte encuadernado de modo que se conforme un libro, que se deberá presentar a los órganos del Registro para su legalización en el término de *cuatro meses* (art. 62 LCoop) desde el cierre del ejercicio. Añade la normativa andaluza que esta compilación ordenada y encuadernada de los asientos deberá dejar la primera hoja en blanco, a efectos de poder incluir la diligencia del Registro en ella. Asimismo, los espacios en blanco deberán estar convenientemente anulados, a efecto de impedir que se practiquen nuevas anotaciones en un momento ulterior.

La fijación legal del plazo dentro del cual el Consejo Rector ha de remitir los libros sociales ya utilizados al Registro de Cooperativas para su legalización se caracteriza por su disparidad entre las distintas normas regionales. Aunque para su análisis más pormenorizado nos remitimos al cuadro resumen de algunas de las diferencias que presentan las normas autonómicas en materia de contabilidad (que incluimos al final de este trabajo), podemos señalar aquí que algunas normas marcan que tal legalización ha de hacerse en el plazo de cuatro meses desde el cierre del ejercicio (ley nacional, Castilla-La Mancha, Galicia, Murcia, La Rioja, Baleares...), otras señalan un plazo de 6 meses desde tal cierre (Aragón, Castilla y León, Cataluña, País Vasco), mientras que otras, simplemente, adoptan la decisión más acertada de remitirse a la legislación vigente al respecto, remisión que ha de entenderse a los cuatro meses del art. 27.2 C. de c. (reiterados en el art. 62 LCoop). Finalmente, resulta especialmente destacable el sistema seguido por la Ley de Cooperativas de Navarra, cuyo art. 54.2 establece que los libros habrán de legalizarse en el plazo de dos meses «desde la aprobación de las cuentas», solución que entendemos inadecuada pues conecta el adecuado cumplimiento del deber de llevanza de libros contables con la satisfacción del otro gran deber contable (autónomo aunque dependiente del primero) cual es la formulación y «aprobación» de las cuentas. En este caso podría plantearse qué ocurriría si formuladas las cuentas anuales por el Consejo Rector de la cooperativa –o por su administrador único–, éstas no fueran aprobadas por la Asamblea General. En este supuesto no se sobrepasaría el plazo legalmente fijado para la legalización, con la consecuencia de que no se estaría incumpliendo la norma concreta de legalización, sin que de ello se pueda derivar ningún tipo de garantía de veracidad de tales libros. La solución de la Ley Navarra podría considerarse contraria al ordenamiento jurídico pues, como justificamos, deja en la práctica desprotegidos el

interés en la correcta –y unívoca- llevanza de contabilidad, haciendo uso de una competencia legislativa que, como hemos argumentado, realmente no ostenta.

Al igual que se considera en el plano nacional, el órgano del Registro de Cooperativas legalizará los libros mediante diligencia en la que conste la denominación de la sociedad, clase de libro, número que le corresponda de los de su clase, número de folios de que se compone y fecha de la diligencia, y procederá a sellar todos sus folios, que estarán numerados correlativamente (Art. 27.3 LCoop). Parece lógico considerar que para el sellado de los libros, el Registro de Cooperativas podrá emplear el medio más sencillo considerado en el art. 334.3 RRM consistente en el sello mediante perforación mecánica de los folios, o por cualquier otro procedimiento que garantice la autenticidad de la legalización (lo cual, al mismo tiempo, abre la posibilidad de la legalización electrónica mediante la inserción de la firma electrónica del Registro y de un sellado temporal sobre el archivo informático en que se contengan los libros)¹⁴.

El art. 61.2 LCoopA completa el Régimen general de legalización estableciendo que no podrán legalizarse nuevos libros en blanco si previamente no se acredita ante el Registro de Cooperativas la íntegra utilización del anterior o bien la sustracción del mismo mediante denuncia, dejando constancia de la fecha del último acuerdo, asiento o anotación practicado en ellos, o su extravío o destrucción mediante acta notarial. Según el art. 59.3 LCoopA cuando se solicite la legalización de libros en blanco, se acompañará además certificación expedida por el Secretario de la entidad con el visto bueno del Presidente en la que se hará constar la íntegra utilización o, en su caso, inutilización del libro anterior, o bien de ser el primero de los de su clase. Con esta exigencia, la norma de cooperativas andaluza completa una carencia que se percibe en el procedimiento general de legalización de los libros sociales de las sociedades mercantiles.

Ello no obstante, tal previsión implicaría la introducción de una obligación añadida sobre el régimen general contable, respecto de lo cual cabe albergar dudas sobre si las Comunidades Autónomas tienen competencia para la regulación concreta de esta materia. La respuesta concreta ha de determinarse ponderando primero la naturaleza jurídica de la norma: si se trata de una norma de carácter

14. Sobre la regulación jurídica de la posibilidad de llevanza de contabilidad a través de medios electrónicos, *vid.* nuestra aportación, OLMEDO PERALTA, E., “El cumplimiento informatizado de los deberes contables del empresario”, *Derecho de los Negocios*, núm. 271, 2013, pp. 7-28.

privado y de contenido sustantivo (propriadamente, una normativa societaria) ha de concluirse la incompetencia de la Comunidad Autónoma para regularlo; en cambio, si se trata de una norma de carácter meramente administrativo relativo al funcionamiento de un órgano como es el Registro de Cooperativas, sí cabe admitir la posibilidad de regulación regional. Aunque se trata de una norma que tiene por objeto regular el modo en que administrativamente se procede a la legalización de libros, tal norma, a su vez, impone al empresario una obligación social, la de expedir la certificación en la que se constate la íntegra utilización del libro social o, en su caso, la destrucción o inutilización del mismo.

La tercera forma admisible de legalización de los libros contables es la que tiene lugar por medios telemáticos. Frente al silencio expreso del Reglamento del Registro Mercantil y del Reglamento nacional de Cooperativas, el art. 58.4 del RCoopA establece que «Prevía autorización registral podrán presentarse los libros sociales para su legalización en soporte informático». El desarrollo telemático del funcionamiento del Registro de Cooperativas en Andalucía ha tenido lugar a través de la Orden de 26 de julio de 2012, la cual, pese a contemplar la posibilidad de solicitar telemáticamente el depósito de cuentas anuales, no incluye la posibilidad de solicitar la legalización electrónica de los libros *–rectius*, registros-contables.

En cambio, sí está articulada la posibilidad de legalización telemática de libros contables a nivel nacional a través del sistema CORPME (portal SEMU) del Registro Mercantil, aunque todavía no disponga de un soporte normativo directo en nuestra legislación societaria. No obstante, ello no significa que tal posibilidad carezca de todo soporte legal; éste ha de buscarse en la Ley 11/2007, de 22 de junio, de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos, el cual reconoce el derecho de la ciudadanía (entendiéndose a los empresarios por tales) a utilizar las nuevas tecnologías para cualquier clase de comunicación que entablen con las administraciones públicas (el Registro de Cooperativas y el Registro Mercantil entre ellas).

Ante el silencio de la normativa cooperativa y la falta de articulación de los medios técnicos para procurar esta legalización telemática, ha de admitirse la posibilidad de llevanza electrónica de los registros contables (expresamente admitida en el art. 60.3 LCoop), pero para su legalización será preciso imprimir y encuadernar tal información, procediendo al cumplimiento de las reglas propias de la legalización *a posteriori*, como prevén la mayor parte de las normas autonómicas (art. 61 LCoopAr; art. 76 LCoopCLEón; art. 82.3 LCoopMur...). Destacable es el supuesto de la normativa de Cooperativas de Cataluña tras la

reforma introducida por la Ley 10/2011, de 29 de diciembre de simplificación y mejora, por la cual se establece que las cooperativas que lleven contabilidad por medios informáticos, obligatoriamente deberán emplear medios telemáticos para la legalización de sus libros contables –si bien todavía no se ha desarrollado reglamentariamente cómo se producirá tal conexión–.

La normativa andaluza –al igual que ocurre con otras normas autonómicas– contiene una incoherencia en la construcción del sistema de fuentes aplicable a la legalización de los libros de cooperativas según su art. 58.3, donde se establece que «el procedimiento de legalización de los libros de las Sociedades Cooperativas se registrará además de por lo dispuesto en el presente Título por las normas del Procedimiento Administrativo Común». La solución razonable para llenar las lagunas legales habría sido el apelo a la aplicación subsidiaria del Reglamento del Registro de Cooperativas (nacional) y, en su defecto, a la normativa al respecto del RRM, no tanto a la Legislación Administrativa (que, en todo caso, resultaría la última norma aplicable por remisiones).

Igualmente peculiar es la mecánica registral considerada en el Reglamento andaluz de Cooperativas para la constancia de los libros que se legalizan. Así, se fija en el art. 58.2 que «A cada entidad le será abierta una ficha en la que se harán constar las legalizaciones que sucesivamente se practiquen. Dicha ficha estará dividida en nueve columnas, encabezada cada una de ellas de izquierda a derecha y por este orden por los siguientes epígrafes: «Fecha de Solicitud»; «en plazo, Sí/No»; «Clase de libro a legalizar»; «Número de su clase»; «Número de hojas en blanco»; «Número de hojas escritas»; «Libro anterior»; «Sistema de sellado»; «Legalización/Denegación». En cada uno de ellos se reflejarán respectivamente los datos que correspondan». Este sistema completa la regulación de las notas de despacho contenida en el art. 336 RRM, que establece simplemente que «Practicada, suspendida o denegada la legalización, se tomará razón de esta circunstancia en el Libro de legalizaciones, y seguidamente se extenderán las oportunas notas al pie de la instancia y al margen del asiento de presentación».

3. Otras normas de contabilidad formal

Como se aprecia, la normativa sobre llevanza de libros sociales y contables contenida en la legislación de Cooperativas sólo hace alusión a lo que respecta al cumplimiento del deber de legalización. Por lo que atañe al modo concreto de practicar los registros y de llevanza de los libros serán de aplicación las normas

de contabilidad formal del C. de c. (arts. 25.2, 28, 29, 30). Igualmente, ante el silencio de la normativa contable específica de las cooperativas, se extiende a ellas el principio del secreto contable (art. 32.1), así como las formas y cautelas a adoptar en el acceso a la información contenida en los libros, esto es, los procedimientos de comunicación y exhibición de libros de los arts. 32 y 33 C. de c.

Sí se regula expresamente el plazo de conservación de los libros de contabilidad, reiterando el art. 60.4 LCoop que los libros y la documentación de la cooperativa estarán bajo la custodia, vigilancia y responsabilidad del Consejo Rector, que deberá conservarlos, al menos, durante los seis años siguientes a la transcripción de la última acta o asiento o a la extinción de los derechos u obligaciones que contengan, respectivamente (en similar sentido, art. 82.4 LCoopMur; art. 94.4 LCoopC-LM; art. 76.5 LCoopC-León). Ante el silencio al respecto, hemos de entender que en caso de disolución de la cooperativa tal obligación deberá ser asumida por los liquidadores (en el sentido del art. 30 C. de c.). Sin embargo, este deber de conservación no está uniformemente construido. De nuevo, existen regulaciones autonómicas que en el momento de fijar el plazo vulneran el legal (es decir, el general establecido por la normativa contable mercantil) estableciendo un plazo menor, de 5 años, para configurar este deber de conservación. Tal circunstancia se aprecia en las leyes de las Islas Baleares (art. 85.4) y La Rioja (art. 78.4).

B) Normas materiales

Como se hemos afirmado, el cumplimiento del fin general de llevanza de una contabilidad ordenada y adecuada a la actividad de la empresa requiere que las actividades de registro y elaboración de la información contable sigan unos procedimientos técnicos legalmente establecidos. La regulación contable española sigue el modelo latino, según el cual las normas de contabilidad se encuentran específicamente detalladas en normas positivas que determinan de forma concreta cómo se ha de proceder a la consideración de los hechos con transcendencia contable, su valoración, registro y procesamiento de tal información, así como el modo en que se ha de emplear esta información para construir unos documentos contables de síntesis, esto es, las cuentas anuales. Los desarrollos técnicos más precisos de todo este procedimiento se contienen en los Planes Generales de Contabilidad.

Respecto al modo de valoración de las partidas y de configuración de la información contable, la regulación de las sociedades cooperativas realiza una remi-

sión a las normas generales existentes al respecto. Así, el art. 61 de la LCoop se remite a lo establecido en el Código de Comercio y en la normativa contable, con las peculiaridades contenidas en la normativa específica sobre cooperativas y las normas que la desarrollen, pudiendo formular las cuentas anuales en modelo abreviado cuando concurren las mismas circunstancias contenidas en el art. 257 LSC¹⁵. De modo similar, el art. 64.3 LCoopA establece que la valoración de los elementos integrantes de las distintas partidas que figuren en las cuentas anuales se realizará con arreglo a los principios generalmente aceptados en contabilidad, así como a criterios objetivos que garanticen los intereses de terceros y que permitan una ordenada y prudente gestión económica de la sociedad cooperativa.

En suma, tanto la normativa nacional como –generalmente– las regionales contienen una remisión a las Normas Internacionales de Contabilidad y a las Normas Internacionales de Información Financiera (NICs/NIIFs o en sus siglas anglosajonas IAS e IFRS) elaboradas por el IASB (International Accounting Standards Board) y adoptadas en la Unión Europea a raíz del Reglamento (CE) 1606/2002, de 19 de julio, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad y a las distintas modificaciones y añadidos que tales normas han recibido¹⁶.

Este proceso de adopción en Europa de las normas contables internacionales, trajo consigo la necesidad de llevar a cabo una reforma de la legislación contable mercantil, operada a través de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adap-

15. La norma se refiere concretamente a las disposiciones de los artículos 181 y 190 de la derogada Ley de Sociedades Anónimas, alusión que hemos de entender hecha al texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

16. Para un análisis en profundidad sobre cómo afecta la normativa contable internacional a la contabilidad de las sociedades cooperativas nos remitimos a POLO GARRIDO, F., “La contabilidad de cooperativas en un proceso de armonización contable internacional. El caso de España”, *REVESCO*, núm. 89, 2006, pp. 108-138; igualmente, PASTOR SEMPERE, M.C. “La reforma del derecho contable y su repercusión en el régimen de los recursos propios de las sociedades cooperativas”, *REVESCO*, núm. 90, 2006, pp. 109-141; POLO GARRIDO, “Impactos de las normas internacionales de información financiera en el régimen económico de las sociedades cooperativas”, *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 58, 2007, pp. 83-108; CORDOBÉS MADUEÑO, M., “Contabilidad”, en *Tratado de Derecho de Cooperativas*, Dir. Peinado Gracia, Tirant loBlanch, Valencia, 2013, pp. 279 y ss.; GARCÍA-GUTIÉRREZ FERNÁNDEZ, C., “Estudio del régimen económico y de la contabilidad de la empresa cooperativa en relación con la Ley 3/1987, de 2 de abril, General de Cooperativas”, *Estudios Cooperativos*, 54-55, 1986-1987, pp. 169-224.

ración de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, y se tradujo igualmente en la aprobación de dos nuevos planes de contabilidad que integraban tales normas y derogaban el anterior, de 1990¹⁷: el Plan General de Contabilidad -RD 1514/2007- y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas -RD 1515/2007-, ambos de 16 de noviembre¹⁸.

La adaptación de tales normas a las necesidades específicas de las sociedades cooperativas se lleva a cabo a través de la Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre, por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas¹⁹. Tal norma no implica un tercer plan de contabilidad, sino que simplemente contiene las especificidades que se han de aplicar sobre los planes contables para adaptar las normas de contabilidad a las particularidades del régimen económico de las sociedades cooperativas.

Por tanto, las sociedades cooperativas tomarán como base para la elaboración de sus cuentas anuales el PGC o el PGC-PYMEs con las adaptaciones que se hayan de añadir en aplicación de las normas sobre los aspectos contables de las cooperativas. El criterio a seguir para deslindar cuándo será de aplicación el PGC y cuándo se podrá aplicar el PCG-pymes²⁰ es el establecido por el art. 257 LSC, al que se remite la normativa cooperativa. En concreto, podrán acogerse al régimen simplificado previsto para las pymes, las sociedades cooperativas 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 total de las partidas del activo no supere los dos millones ochocientos cincuenta mil euros

17. RD 1643/1990, de 20 de diciembre.

18. En lo sucesivo, respectivamente, PGC y PGC-pymes. Sobre los efectos concretos de la reforma en el ámbito de cooperativo, *vid.* MOLINA LLOPIS, R., "La reforma de la legislación mercantil en materia contable. Una breve referencia a su incidencia en las cooperativas y sociedades laborales", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 58, 2007, pp. 109-129.

19. En el BOE de 3 de febrero de 2011 se publicó la corrección de errores de dicha norma.

20. Subrayamos aquí que la aplicación del Plan de Contabilidad de pymes es una opción a la que libremente puede acogerse el empresario que reúna los requisitos exigidos en el artículo 257 LSC. En ningún caso tal posibilidad obsta que una empresa que reúna tales parámetros no pueda libremente decidir acogerse al Plan General.

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

Dado que, en cierta medida, las normas contables que se toman como base son distintas en las cooperativas que en las sociedades de capital, puede resultar que el paradigma considerado a la hora de fijar estos parámetros se desdibuje, por lo que, quizá, hubiera sido mejor establecer una norma en concreto en la que se determinasen los límites dentro de los cuales es admisible la formulación de cuentas abreviadas de parte de las cooperativas.

La orden EHA/3360/2010 se compone de 14 normas e incorpora un anexo con los modelos de balance, cuenta de pérdidas y ganancias, estado de cambios en el patrimonio neto y estado de flujos de efectivos que deben seguir las cooperativas a la hora de redactar su contabilidad. La primera de dichas normas hace referencia al patrimonio neto de la cooperativa, considerado como la parte residual de los activos, una vez reducidos todos sus pasivos. Dentro de tal concepto se incluyen las aportaciones realizadas por los socios o partícipes que no tengan la consideración de pasivos, así como los resultados acumulados u otras variaciones que le afecten. Estos fondos propios están integrados por el capital social y las reservas procedentes de beneficios generados en ejercicios anteriores o aportadas por los socios (reservas voluntarias, Fondo de Reserva Obligatorio, reservas especiales...). Igualmente, el patrimonio está integrado por el resultado del ejercicio de la cooperativa (con signo positivo o negativo), así como otros instrumentos de patrimonio neto emitidos por la cooperativa y los fondos subordinados. Se incluyen en la partida del patrimonio con signo negativo la remuneración discrecional a cuenta, las participaciones propias adquiridas y, en su caso, los resultados negativos arrastrados de ejercicios anteriores.

El capital social, al que nos referíamos, viene definido en la segunda norma de la Orden, como la partida constituida por las aportaciones, obligatorias y voluntarias, efectuadas con ese fin, tanto de carácter dinerario como no dinerario, ya sea en el momento de la constitución de la sociedad o en otro posterior, bien por la incorporación de nuevos socios o bien como consecuencia de posteriores acuerdos de aumento de capital o aportaciones voluntarias, y se corresponde con el capital suscrito de acuerdo con la ley. Por sus propias singularidades, y según las características de las aportaciones de los socios o partícipes, el capital se calificará, dentro del patrimonio neto, como fondos propios –aquellas

aportaciones al capital social cuyo reembolso en caso de baja pueda ser rehusado incondicionalmente por el Consejo Rector o la Asamblea General, siempre que no obliguen a la cooperativa a pagar una remuneración obligatoria al socio o partícipe y el retorno sea discrecional-, como un instrumento financiero compuesto –cuando incluyan, al menos, un componente de patrimonio neto y un componente de pasivo financiero, según la norma de registro y valoración 9.a del PGC o PGC-pymes-, o como pasivo –en los demás supuestos-. La norma segunda de la Orden contiene igualmente normas de valoración del capital social, así como indicaciones sobre las cuentas en que ha de ser considerado, con especial consideración del tratamiento de las remuneraciones al capital social y las formas en que éste puede ser reducido.

La norma tercera considera el tratamiento contable de las aportaciones o cuotas no reintegrables. A tales efectos, los importes exigidos en concepto de aportaciones o cuotas no reintegrables, tanto cuando tengan carácter dinerario como cuando no lo tengan, se calificarán como fondos propios cuando no constituyan la contraprestación o retribución de los bienes o servicios prestados por la cooperativas a sus socios.

El tratamiento de los fondos de reserva específicos de las sociedades cooperativas son objeto de regulación en la norma cuarta, que diferencia el tratamiento contable del fondo de reserva obligatorio, el fondo de reembolso o actualización y el fondo de reserva voluntario. Las normas quinta y sexta regulan el tratamiento contable de ciertos fondos específicos del funcionamiento de las sociedades cooperativas y que, por tanto, no son considerados en los planes contables generales. Destaca así el tratamiento de los fondos subordinados con vencimiento en la liquidación de la cooperativa –entre los que ocupa un papel destacado el fondo de participaciones-, el fondo de Educación, Formación y Promoción y otras contribuciones obligatorias similares. Respecto de estos últimos, dado que su dotación es un gasto para la cooperativa, su registro tendrá lugar en cuentas específicas dentro del pasivo del balance de la sociedad.

Las normas octava y novena se ocupan del tratamiento contable de las relaciones entre los socios y la cooperativa, regulando las adquisiciones de bienes a los socios y las adquisiciones de servicios de trabajo a los socios y a los trabajadores. En ambos casos, la valoración se realizará considerando el precio de adquisición del bien o servicio en el momento en que se lleve a cabo la operación. Los ingresos como consecuencia de operaciones con los socios reciben su tratamiento contable en la norma décima, que considera que las aportaciones que constituyan la contraprestación efectuada por los socios a cambio de la entrega de bienes o prestación

de servicios cooperativizados, presentes o futuros, se entienden realizadas en términos de compensación de costes. Contablemente, se integrarán como parte de la cifra de negocios cuando se realicen en relación con la actividad normal u ordinaria de la cooperativa; cuando no tengan tal carácter, en cambio, se empleará un nuevo desglose en la cuenta de pérdidas y ganancias con la denominación de «ingresos por operaciones con socios», que se integrará dentro de «Otros ingresos de explotación».

El tratamiento contable de la distribución de resultados cooperativos es objeto de la norma undécima. Dicha norma obliga a separar el tratamiento de los resultados contables de cada una de las secciones de actividad en aquellas cooperativas que dispongan de más de una. En todo caso, la norma profundiza en el tratamiento que han de recibir el beneficio y las pérdidas experimentadas por la cooperativa. Así, el beneficio obtenido por la cooperativa integra los excedentes o beneficios cooperativos, los extracooperativos y los extraordinarios y deberán destinarse, en primer lugar, a la dotación de los fondos de reserva obligatorio o de educación, formación y promoción, en la medida legal o estatutariamente establecida. Con respecto al beneficio disponible resultante una vez dotados dichos fondos, se podrán destinar, según los estatutos o el acuerdo de la Asamblea General al retorno cooperativo y la remuneración discrecional a los socios; a los fondos de reserva voluntarios; al fondo de reserva obligatorio, en un importe superior al imperativo; al capital social, incrementando las aportaciones de los socios; o a otras partidas, según las características con que las configure la ley.

La norma undécima considera también el tratamiento que recibe la aplicación de resultados al fondo de reconversión de resultados en aquellas cooperativas integrantes de un grupo que tengan incluida en sus estatutos sociales la obligación de aportar periódicamente recursos a dicho fondo. Su tratamiento será distinto en función del signo concreto de las operaciones.

Por lo que respecta al tratamiento de las pérdidas, la norma undécima considera que éstas integrarán la partida «Resultados negativos de ejercicios anteriores», dentro de los fondos propios en el ejercicio siguiente. Estos resultados negativos de ejercicios anteriores podrán compensarse con cargo a reservas voluntarias, con cargo al fondo de reserva obligatorio en los términos previstos en la Ley, o imputarse directamente a las distintas clases de socios de la cooperativa, salvo que los estatutos prevean de forma expresa su compensación con cargo a futuros resultados positivos, mediante su abono directo, disminución del capital social, deducción o compensación de cualquier partida representativa de las inversiones financieras o con cargo a los retornos cooperativos.

La norma duodécima considera el tratamiento contable del gasto por impuesto sobre beneficios, mientras que la norma decimotercera considera las cuentas anuales de la cooperativa. Considerando especialmente esta última norma, se produce una remisión a los modelos de cuentas incorporados en los Anexos I y II de la orden EHA/3360/2010, que contienen, respectivamente, los formatos general y abreviado de cuentas. Del mismo modo, se contiene una serie de normas específicas por lo que respecta a la redacción de la memoria que ha de acompañar a las cuentas de la cooperativa. Específicamente, la memoria de las cuentas anuales de las cooperativas incluirán la separación de las partidas de la cuenta de pérdidas y ganancias para la determinación de los distintos resultados, diferenciando los resultados cooperativos, extracooperativos y los procedentes de actividades económicas distintas de la cooperativizada; se deberá, además, dar información específica de las partidas que forman el resultado derivado de inversiones o participaciones financieras en sociedades, de la enajenación del inmovilizado o de acuerdos intercooperativos. Nuevamente, para la elaboración de la memoria se tendrá que ofrecer una información separada sobre la situación contable de las distintas secciones que pueden integrar la cooperativa, en el caso de que éstas existan.

Además de estas normas concretas previstas por la orden EHA/3360/2010, entendemos que los grupos, asociaciones y confederaciones de cooperativas, entendemos, quedarán sometidos al deber contable de consolidación de cuentas, sometiéndose a la normativa general en la materia²¹.

III. Elaboración de cuentas anuales

La segunda concreción del deber de contabilidad consiste en la elaboración periódica de balances e inventarios, lo cual adquiere su máxima expresión en el deber de formular las cuentas anuales una vez finalizado el ejercicio social.

21. Sobre este particular, *vid.* MATEOS RONCO, A., “La consolidación contable en el ámbito cooperativo”, *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 58, 2007, pp. 31-58; MATEOS RONCO, A. / SERVER IZQUIERDO, R.J., “La consolidación de grupos de sociedades mixtos en el marco de la normativa contable internacional. Especificidades en grupos con sociedades cooperativas” *XIII Congreso AECA: Armonización y gobierno de la diversidad*, Oviedo, 2005. Desde una perspectiva mayor, superando lo estrictamente contable, EMBID IRUJO, J.M., “Los grupos cooperativos”, *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, núm. 7, 1995, pp. 221-232; *Id.*, “Problemas actuales de la integración cooperativa”, *RDM*, núm. 227, 1998, pp. 7-36.

De nuevo, la normativa sobre Cooperativas no presenta una regulación sistemática del proceso de formación de las cuentas anuales, realizándose una remisión a lo establecido en el Código de Comercio y en la normativa contable, con las peculiaridades contenidas en la normativa específica sobre cooperativas y las normas que la desarrollen (art. 61). Esta remisión a la normativa contable, por lo que respecta al deber de formulación, auditoría, aprobación y depósito de cuentas anuales ha de entenderse hecha principalmente a la Ley de Sociedades de Capital (arts. 253-284); por lo que respecta a la revisión de cuentas por auditoría, a la Ley de Auditoría de Cuentas²² y a su Reglamento²³; así como a la normativa del Registro Mercantil por lo que se refiere al depósito y la publicidad de las mismas (arts. 365-378 RRM).

A) Formulación de cuentas anuales

El Consejo Rector está obligado a formular las cuentas anuales, el informe de gestión y una propuesta de aplicación de los excedentes disponibles o de imputación de pérdidas, en un plazo máximo de tres meses computados a partir de la fecha de cierre del ejercicio social (art. 61.1 LCoop)²⁴. De nuevo, este plazo de formulación presenta importantes discrepancias en las distintas normas regionales: algunas ofrecen, efectivamente, al Consejo Rector este plazo de tres meses (art. 64.2 LCoopA; art. 77.2 LCoopC-León; art. 83.2 LCoopMur; art. 103.2 LCoopAs...); otras, más acertadamente, se remiten a la normativa mercantil (art. 95.1 LCoopC-LM; art. 71 LCoopCat; art. 66 LCoopEx...); un tercer grupo de leyes, establecen simplemente que el consejo rector deberá elaborar las cuentas “al cierre de cada ejercicio económico, sin establecer plazo en concreto, lo cual hemos de entenderlo como una remisión tácita a la norma general del art. 253.1 LSC, que determina un plazo de tres meses (art. 56.2 LCoopAr; art. 71.1

22. En lo sucesivo, LAC, RD Legislativo 1/2011, de 1 de julio.

23. En lo sucesivo, RAC, RD 1517/2011, de 31 de octubre.

24. En similar sentido, el art. 64.2 LCoopA determina que «El órgano de administración deberá redactar, dentro de los tres meses siguientes al cierre de cada ejercicio económico, las cuentas anuales y demás documentos exigibles conforme a la normativa general contable, con las especialidades que se determinan en esta ley y en la normativa contable de aplicación, ya sea general o específica, así como la propuesta de distribución de resultados positivos o de imputación de pérdidas y, en su caso, la relación de resultados extracooperativos».

LCoopPV); finalmente, y de forma difícilmente de encuadrar en el sistema del derecho contable, el art. 63.4 LCoopCV establece un plazo de cuatro meses desde el cierre del ejercicio. La consecuencia práctica de esta distinta concreción es que, salvo en la Comunidad Valenciana, en el resto de regiones, el Consejo Rector deberá formular las cuentas en el plazo de tres meses desde el cierre del ejercicio social. Por su parte, entendemos que la norma de la Comunidad Valenciana no es acorde al ordenamiento jurídico pues, como hemos afirmado, no tiene competencia para regular la materia contable y mucho menos para fijar un plazo superior para la formulación de cuentas, lo cual va en detrimento del interés público que subyace en la ordenada llevanza de contabilidad²⁵.

El ejercicio económico (según el art. 57.1 LCoop) tendrá una duración de doce meses, salvo en los casos de constitución, extinción o fusión de la sociedad y coincidirá con el año natural si los Estatutos no disponen lo contrario²⁶. Hemos de reconocer en este precepto una dicción más afortunada que la del art. 125 RRM²⁷ pero aún así incompleta, debiéndose añadir a la interpretación de este precepto la consideración de este artículo del RRM en tanto que establece que el ejercicio social no podrá tener nunca una duración superior a un año (lo cual sería de aplicación en los supuestos mencionados en la norma de cooperativa que los sustrae de la duración anual).

25. Idea del interés público reiterada en la doctrina. Son destacables las aportaciones al respecto de BISBAL, J., “El interés público, protegido mediante la disciplina de la contabilidad”, *RDM*, núm. 160, 1981, pp. 257-298. Si bien tal idea subyace ya en el común de la doctrina dedicada al Derecho contable. Así, VICENT CHULIÀ, F., *Las cuentas anuales...*, *Op. cit.*; *idem*, “En torno al concepto y fuentes...”, *Op. cit.*; o, por la doctrina italiana, RACUGNO, G., *L’ordinamento contabile delle imprese*, G. Giappichelli Ed., Torino, 2002, pp. 2-3; NIGRO, A., “Le scritture contabili”, in *Trattato di Diritto Commerciale e di Diritto Pubblico dell’Economia*, dir. F. Galgano, Vol. II, *L’impresa*, Cedam, Padova, 1978, p. 267, entre muchos otros. Se trata, por tanto, de un presupuesto sobre el que se construye actualmente el edificio del Derecho contable.

26. Sobre este particular, *vid.* MARTÍNEZ GUTIÉRREZ, A., “El ejercicio económico”, en *Tratado de Derecho de Cooperativas*, Dir. Peinado Gracia, Tirant loBlanch, Valencia, 2013, pp. 655 y ss.

27. Cuya letra talmente vaga («1. Los estatutos fijarán la fecha de cierre del ejercicio social, cuya duración no podrá ser en ningún caso superior al año; 2. A falta de disposición estatutaria, se entenderá que el ejercicio social termina el 31 de diciembre de cada año») había suscitado en la doctrina el debate sobre la admisibilidad de modo generalizado de ejercicios sociales de duración inferior al año. Así, VICENT CHULIÀ, F., *Las cuentas anuales...*, *Op. cit.*, pp. 142 y ss., en similar sentido, COLOMBO, G.E., *Il bilancio di esercizio delle società per azioni*, Cedam, Padova, 1965, p. 249; SFAMENI, P., “L’esercizio sociale e il bilancio nelle società di capital”, en *La disciplina giuridica del bilancio d’esercizio*, dir. L.A. Bianchi, Il Sole 24 ore, Milano, 2001, pp. 1189-1201; FERRO LUZZI, P., “L’esercizio sociale e la sua rilevanza nel diritto dell’impresa en el diritto delle società”, *Riv. Dir. Comm.*, 1965, pp. 391 y ss..

Finalizado el ejercicio social así determinado, el Consejo Rector deberá «formular» las cuentas anuales, el informe de gestión y una propuesta de aplicación de los excedentes disponibles o de imputación de pérdidas (propuesta que hace las veces de la propuesta de aplicación del resultado del ejercicio propia de las sociedades de capital) en el plazo de tres meses. Como ha reconocido la doctrina²⁸, por «formulación» ha de entenderse un *nomens iuris* con el que se hace referencia al acto jurídico por el cual los miembros del órgano de administración (del Consejo Rector en este caso) dan realidad a los documentos que servirán como «proyecto de cuentas anuales» e insertando su firma en ellos, los asumen como propios²⁹. Y ello con independencia del sujeto o los sujetos que materialmente hayan procedido a la redacción de tales documentos contables. La formulación y firma de las cuentas anuales implica, igualmente, que los consejeros se hacen responsables del contenido de tales documentos y que, por tanto, responderían de las consecuencias dañosas que de la información inexacta contenida en los mismos se pudiera derivar³⁰. En consecuencia, no tiene cabida argumentar la falta de llevanza directa de tales registros contables como motivo válido para librarse de responsabilidad, pues en todo caso incurrirían en culpa *in eligendo* o *in vigilando*³¹.

En cualquier caso, como estamos señalando, las cuentas anuales se elaborarán adaptando el contenido de los Planes de Contabilidad a las especialidades expresamente contempladas para las Cooperativas en sus normas específicas y especialmente en la Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre. A raíz de la reforma introducida en el ordenamiento español por la Ley 16/2007, de 4 de julio, las

28. ILLESCAS ORTIZ, R., “La formulación de las cuentas anuales de la Sociedad Anónima”, en *Estudios Jurídicos en Homenaje al Profesor Aurelio Menéndez*, Civitas, Madrid, 1996, p. 1927.

29. *Vid.*, igualmente, nuestras reflexiones en OLMEDO PERALTA, E., “La difícil naturaleza jurídica de la formulación de cuentas anuales: no acuerdo/no impugnabilidad”, *RdS*, núm. 41, 2013.

30. Sobre la responsabilidad –principalmente desde la perspectiva penal– en que pueden incurrir los miembros del Consejo Rector de la cooperativa como consecuencia del incumplimiento de las obligaciones contables, *vid.* VILLARROYA LEQUERICAONANDIA, M.B., “La responsabilidad de las cooperativas derivada del incumplimiento de las obligaciones contables. Influencia de la reforma penal y la nueva regulación contable”, en *REVESCO*, núm. 108, 2012, pp. 173-212.

31. Sobre la responsabilidad que se puede derivar del incumplimiento de deberes contables, y con ciertas precisiones para el ámbito de la sociedad cooperativa, *vid.* OLMEDO PERALTA, E., *La responsabilidad contable en el gobierno corporativo de las sociedades de capital*, Marcial Pons, Madrid, 2014.

cuentas anuales están constituidas por cinco documentos: el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria. En el caso de que se cumplan los requisitos para formular las cuentas conforme al PGC-pymes no será obligatoria la elaboración del estado de flujos de efectivo.

De una forma totalmente errónea, el art. 71.2 de la LCoopPV sólo impone el deber de formular el informe de gestión al Consejo Rector de las cooperativas que estén obligadas a auditar sus cuentas. Dado que la normativa general no establece tal distinción que implica una merma de la información contable que tiene el público en general interesado en la contabilidad hemos de considerar que tal salvedad no ha de tener eficacia jurídica, por ir en contra del Derecho contable mercantil general.

B) Auditoría e Intervención

Directamente vinculado con la posibilidad de elaborar las cuentas anuales en modelo abreviado y de someterse al PGC-pymes, la normativa establece que las empresas que superen tales límites están obligados a someter sus cuentas anuales a auditoría.

El razonamiento a aplicar en el caso de las Cooperativas es más complejo que el de las sociedades de capital. Así, el art. 62.1 LCoop establece que las sociedades cooperativas vendrán obligadas a auditar sus cuentas anuales y el informe de gestión en la forma y en los supuestos previstos en la LAC y sus normas de desarrollo o por cualquier otra norma legal de aplicación, así como cuando lo establezcan los Estatutos o lo acuerde la Asamblea General. Igualmente, en el caso de que, en virtud de estas disposiciones, la cooperativa no esté obligada a auditar sus cuentas, el cinco por ciento de los socios podrá solicitar del Registro de Sociedades Cooperativas el nombramiento de un auditor para el ejercicio en concreto³².

32. Añadiendo algunos supuestos, el art. 73.1 LCoopA, establece que:

1. Las sociedades cooperativas deberán someter a auditoría externa, en los términos establecidos por la Ley de Auditoría de Cuentas y sus normas de desarrollo, las cuentas anuales y demás documentos necesarios, conforme a la normativa general contable o cualquier otra disposición de obligado cumplimiento, en los siguientes supuestos:

a) Cuando lo prevea la presente ley.

Pues bien, la LAC, en su Disposición Adicional Primera (apdo. 1.f) reconoce que «Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones, deberán someterse en todo caso a la auditoría de cuentas previstas en el apartado 2 del artículo 1, las entidades, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias (...) f) Las demás entidades que superen los límites que reglamentariamente fije el Gobierno por Real Decreto. Dichos límites se referirán, al menos, a la cifra de negocios, al importe total del activo según balance y al número anual medio de empleados, y se aplicarán, todos o cada uno de ellos, según lo permita la respectiva naturaleza jurídica de cada sociedad o entidad». Tal desarrollo reglamentario se contiene en el RAC, cuya Disposición Adicional Primera determina que «En desarrollo de la disposición adicional primera, apartado 1.f) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, y sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones legales, las entidades, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, y siempre que puedan formular cuentas anuales conforme al marco normativo de información financiera que le sea aplicable, estarán obligadas a someter a auditoría, en los términos previstos en el artículo 1.2 del citado texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, las cuentas anuales de los ejercicios sociales en los que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 257 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, no concurren las circunstancias previstas para poder formular balance abreviado, debiendo hacerlo en modelo normal».

Por tanto, tras esta triple remisión, los criterios que se tienen en cuenta para considerar el sometimiento imperativo a auditoría son los ya mencionados del art. 257 LSC. Igualmente, tal sumisión será imperativa cuando lo establezcan los Estatutos o lo acuerde la Asamblea General o, como añade la Ley Andaluza, cuando lo solicite el 20% de socios y socias en sociedades cooperativas con un número de personas socias comunes superior a diez (los cuales asumirán el coste de tal servicio, salvo que de la contabilidad auditada se desprendan vicios o irre-

b) Cuando así lo exija la Ley de Auditoría de Cuentas, sus normas de desarrollo o cualquier otra norma de aplicación.

Cuando lo establezcan los estatutos, lo acuerde la Asamblea General o lo solicite el veinte por ciento de los socios y socias en sociedades cooperativas con un número de personas socias comunes superior a diez. En este último caso, los gastos originados por la auditoría solicitada correrán a cargo de las personas solicitantes, salvo que de la contabilidad auditada se desprendan vicios o irregularidades esenciales.

d) Cuando la sociedad cooperativa cuente con, al menos, una sección.

gularidades esenciales), así como cuando la cooperativa cuente con, al menos, una sección. Igualmente, cabe siempre la posibilidad de que los socios que representen al menos un 5% del capital social de la cooperativa soliciten auditar las cuentas de un ejercicio concreto³³.

El régimen concreto aplicable a la actividad de auditoría será el general determinado en la LAC y en el RAC, aunque algunas normas regionales entren demasiado en profundidad a la hora de aludir a la auditoría de cuentas de sus sociedades cooperativas (tal es el caso del art. 80 LCoopRioja). Resulta, igualmente, interesante considerar la incorrección del art. 64.2.II LCoopA establece que dentro del plazo de formulación de tres meses, «el órgano de administración deberá poner las cuentas a disposición de las personas auditoras nombradas, en su caso». La alusión que la norma andaluza hace a las «personas auditoras» no es correcta puesto que la actividad puede ser desarrollada por una sociedad de auditoría. Quizá resultaría un poco forzada la interpretación de que esa expresión de personas auditoras hace referencia, efectivamente, a las personas *jurídicas* auditoras.

Por su parte, para las sociedades que no estén sometidas a auditoría, la intervención, como órgano de fiscalización de la cooperativa, censurará las cuentas anuales y el informe de gestión antes de ser presentados para su aprobación a la Asamblea General (art. 39 LCoop), funcionando de modo similar a como actúan el *Collegio Sindacale* en el sistema tradicional de gobierno de las sociedades de capital en Derecho Italiano.

En cualquier caso, ni el dictamen de los auditores ni el informe de la intervención tendrán carácter preceptivo, por lo que la decisión que finalmente adopte la asamblea sobre las cuentas formuladas no estará condicionada por el contenido del mismo.

C) Aprobación

Las cuentas formuladas y, en su caso, auditadas o sometidas a fiscalización por parte de la intervención de la cooperativa se deberán someter a la asamblea

33. Para un tratamiento en mayor profundidad del régimen de auditoría de las cooperativas, nos remitimos a FERNÁNDEZ CARBALLO-CALERO, P., “Auditoría de cooperativas”, en *Tratado de Derecho de Cooperativas*, Dir. Peinado Gracia, Tirant loBlanch, Valencia, 2013, pp. 754 y ss.; GADEA, E. / SACRISTÁN, F. / VARGAS VASSEROT, C., *Régimen jurídico de la sociedad cooperativa del siglo XXI: Realidad actual y propuestas de reforma*, Dykinson, Madrid, 2009, pp. 525-533.

general de la cooperativa para que decida sobre su aprobación y, en su caso, decida sobre aplicación de los excedentes disponibles o la imputación de las pérdidas.

Con carácter previo al desenvolvimiento de tal asamblea, y siendo un requisito de validez de celebración de ésta, los socios de la cooperativa tendrán un derecho de información. En la configuración legal que se hace de este derecho de información se sigue la regulación que la LSC ofrece para las sociedades de capital. Así, según el art. 16.3d. LSCoop, los socios tendrán derecho a examinar en el domicilio social y en aquellos centros de trabajo que determinen los Estatutos, en el plazo comprendido entre la convocatoria de la Asamblea y su celebración, los documentos que vayan a ser sometidos a la misma y en particular las cuentas anuales, el informe de gestión, la propuesta de distribución de resultados y el informe de los Interventores o el informe de auditoría, según los casos.

La competencia para juzgar la gestión social, la aprobación de las cuentas anuales, del informe de gestión y de la aplicación de los excedentes disponibles o la imputación de las pérdidas corresponde a la Asamblea General en virtud del art. 21.2.a LCoop. La Asamblea General ordinaria que tenga por objeto tal aprobación deberá ser convocada dentro del plazo de seis meses desde el cierre del ejercicio social (art. 23.1 LCoop).

D) Depósito y publicidad de las Cuentas

Las cuentas anuales aprobadas deberán ser presentadas en la unidad del Registro de Cooperativas correspondiente para su depósito en un plazo concreto desde su aprobación. La LCoop fija que este plazo será de un mes desde su aprobación (art. 61.4), pero nuevamente las normas regionales establecen diversos plazos al respecto. Así, el criterio de un mes es respetado por las normas castellano-leonesa (art. 77.4), murciana (art. 83.4), riojana (art. 79.3 – aunque aludiendo a “treinta días naturales”), balear (art. 86.4), madrileña (art. 66.6), asturiana (art. 103.2) y valenciana (art. 63.8); otras en cambio, amplían tal plazo a dos meses (Aragón según su art. 56.5; Castilla-La Mancha, art. 95.3; Cataluña, art. 72; Extremadura, art. 68.1; Galicia, art. 73.3). De nuevo hemos de entender descartable esta segunda opción al suponer una injerencia ilegítima en el ámbito nacional de regulación.

La sistemática del Reglamento de Cooperativas andaluz³⁴ es errónea pues introduce los artículos relativos al depósito y publicidad de las cuentas anuales

34. Como mencionamos anteriormente, remisión aún hecha al Decreto 267/2001, de 11 de diciembre.

(arts. 47-52) dentro de un capítulo (el VII) del Título II referido a la inscripción de las sociedades cooperativas y sus actos. Ello es una incongruencia relevante pues las cuentas anuales en ningún caso son objeto de inscripción en el Registro, sino simplemente de depósito. El encargado del Registro no lleva a cabo una labor de calificación material de su contenido.

Para su depósito y publicidad, corresponde al Consejo Rector remitir las cuentas al Registro de Cooperativas. Tales cuentas han de ajustarse a los modelos contenidos en los Anexos I y II de la Orden EHA/3360/2010³⁵. La remisión puede ser llevada a cabo bien en soporte físico o bien de forma telemática. A este respecto algunas Comunidades Autónomas han regulado de forma concreta cómo se produce esta remisión haciendo uso de las nuevas tecnologías. Es el caso de Andalucía, a través de la Orden de la Consejería de Economía, Innovación, Ciencia y Empleo de 26 de julio de 2012, por la que se regula la tramitación telemática de los procedimientos de inscripción y certificación relativos al Registro de Cooperativas de Andalucía y al Registro de Sociedades Laborales de Andalucía.

Recibidas por el Registro de Cooperativas las cuentas anuales, el Registrador deberá verificar que éstas reúnen los requisitos legalmente exigidos para su validez, sin entrar a juzgar sobre la exactitud y conformidad a las normas de contabilidad de su contenido. Para hacer esta valoración de las formalidades externas de las cuentas presentadas en el Registro de Cooperativas deberá considerar no sólo la legislación cooperativa al respecto, sino igualmente la normativa contable general.

Resulta interesante señalar que aún no se ha dado desarrollo a lo establecido en la Disposición Final Tercera de la LCoop, que consideraba que «El Gobierno, a propuesta de los Ministros de Justicia y de Trabajo y Asuntos Sociales, dictará las normas necesarias para que las cooperativas tengan que legalizar los libros y depositar sus cuentas anuales en un solo registro», por lo que en múltiples ocasiones

35. «Su finalidad es someter las Cuentas Anuales a formalidades externas uniformes, no sólo para una más fácil comprensión, sino para su tratamiento informático, que redundará en una gestión más ágil en el Registro, y por tanto en beneficio de la publicidad de las Cuentas Anuales», JULIÁ IGUAL, J.F. / POLO GARRIDO, F., «La legalización de libros contables...», *Op. cit.*, p. 95. Una interesante reflexión sobre los efectos jurídicos de la Orden la encontramos en la aportación de PASTOR SEMPERE, C., «Efectos jurídico-societarios tras la entrada en vigor de la Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre, por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas (BOE de 29 de diciembre de 2010): ¿Podemos seguir considerando el capital social como elemento integrante del patrimonio neto contable?», *RdS*, núm. 36, 2011, pp. 387-399.

las sociedades cooperativas se verán obligadas a duplicar este trámite³⁶. Parece que, ante el incumplimiento de tal previsión, la solución que se debería adoptar es la de permitir el cumplimiento del trámite de depósito de cuentas en el Registro de Cooperativas y fomentar la conexión por mecanismos telemáticos, rápidos y efectivos de estos registros con el Registro Mercantil para que la remisión de tales informaciones al mercantil se produzca de forma automática tras ser depositadas las cuentas en el Registro de Cooperativas.

Al igual que ocurre con el Registro Mercantil, la publicidad de las cuentas depositadas en los Registros de Cooperativas se hará efectiva mediante la manifestación de los libros y documentos o a través de certificación, siendo éste el único medio de acreditar fehacientemente el contenido de los asientos del registro.

Ante la falta de presentación de cuentas anuales en el Registro de Cooperativas, sólo las leyes catalana (art. 136.6³⁷) y de Castilla-La Mancha (art. 95.3³⁸) prevén

36. Algunas normas, sin embargo, sí han previsto esta eventualidad. Así, la Disposición Adicional Sexta de la Ley de Cooperativas de la Comunidad Valenciana prevé que «sin perjuicio de lo establecido por otras normas que resulten de aplicación y a fin de evitar la duplicidad de trámites, podrán entenderse cumplidas, como si se hubieren practicado ante el Registro de Cooperativas de la Comunidad Valenciana, las obligaciones legales relativas a la legalización de los libros de las cooperativas valencianas y las correspondientes al depósito de sus cuentas anuales, cuando se legalicen los libros o se depositen las cuentas anuales en el Registro Mercantil, en los términos de los convenios que regulen la colaboración de los Registros Mercantiles y la Generalitat Valenciana». La doctrina ha valorado positivamente esta opción, afirmándose que «La solución establecida para las cooperativas valencianas podría considerarse incluso como una solución definitiva, que cumple con todas las legalidades vigentes y que presenta las siguientes ventajas: - Las cuentas son calificadas en el Registro Mercantil, que sin duda supone una interpretación más uniforme de la legislación mercantil, y por ende de la legislación cooperativa, respetando la legislación mercantil; - La mejor dotación de medios técnicos y humanos de que disponen actualmente los Registros Mercantiles para este fin», JULIÁ IGUAL, J.F. / POLO GARRIDO, F., «La legalización de libros contables...», *Op. cit.*, p. 101.

Distinta, en cambio, es la solución adoptada en el art. 83.5 LCopMur, favoreciendo el depósito en el Registro Mercantil, debiéndose certificar tal vicisitud ante el Registro de Cooperativas. Al respecto, dispone mencionado precepto que «cuando la sociedad estuviera obligada a efectuar el depósito de sus cuentas anuales en el Registro Mercantil, únicamente deberá depositar en el Registro de Sociedades Cooperativas de la Región de Murcia acreditación de la documentación presentada en el Registro Mercantil».

37. En tanto que dispone que «la persona encargada del Registro de Cooperativas no debe inscribir ningún otro asiento nuevo en la hoja de inscripción de la cooperativa hasta que se depositen en el mismo las cuentas anuales auditadas o informadas del ejercicio, o bien se inscriban los actos de inscripción obligatoria en el Registro de Cooperativas, sin perjuicio de la sanción económica que se imponga por la infracción cometida».

la aplicación del cierre registral como sanción ante el incumplimiento, de forma similar a lo practicado en el Registro Mercantil (art. 282 LSC y 378 RRM).

IV. Conclusiones y cuadro resumen de las principales singularidades de las normas cooperativas regionales

Como hemos puesto de manifiesto a lo largo de estas reflexiones, la principal premisa de la que hemos de partir es la consideración de que la regulación jurídica sustantiva en materia de contabilidad corresponde al Estado, al quedar comprendida dentro de la competencia del artículo 149.1.6ª de la Constitución (en tanto que considera la competencia exclusiva del Estado en Derecho mercantil). Pese a ello, muchas de las normas autonómicas sobre cooperativas, como hemos tenido ocasión de considerar llevan a cabo una cierta regulación sobre el régimen jurídico contable de las sociedades cooperativas. Las principales singularidades de cada norma quedan sintetizadas en el siguiente cuadro:

38. Este precepto establece que «Transcurrido un año desde la fecha de cierre del ejercicio social sin que se hayan depositado en el Registro las cuentas anuales debidamente aprobadas, el Registro competente no inscribirá ningún documento de las cooperativas que se encuentren en dicha situación, presentado con posterioridad a aquella fecha, hasta que, con carácter previo, se practique el depósito. Se exceptúan los títulos relativos a la disolución y nombramiento de liquidadores y los asientos ordenados por la autoridad judicial o administrativa».

Ley	Plazo de legalización <i>a posteriori</i>	Contabilidad electrónica	Plazo de formulación	Plazo auditoría	Plazo depósito en el Registro
Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas	4 meses desde el cierre de ejercicio (art 60.3)		3 meses desde fecha de cierre del ejercicio social (art. 61.2)	Remisión a la Ley de Auditoría	1 mes desde su aprobación por la asamblea (art. 61.4)
Reglamento (CE) nº 1435/2003 del Consejo, de 22 de julio de 2003, relativo al Estatuto de la Sociedad Cooperativa Europea (SCE)	Remisión a: - Dir. 78/660/CEE - Dir. 83/349/CEE - Dir. 84/253/CEE - Dir. 89/48/CEE - Admite la posibilidad de que los Estados miembros introduzcan modificaciones al régimen de las Directivas para adaptarlas a las particularidades de las cooperativas.				
Ley 14/2011, de 23 de diciembre, de Sociedades Cooperativas Andaluzas	Remisión reglamentaria (art. 72.2) – Art. 62.1 RRCoopA – Han de ser legalizados por el Registro en los 7 meses siguientes al cierre de ejercicio debiéndose haber presentado para su legalización al menos 15 días antes.		3 meses desde la fecha de cierre del ejercicio económico (art 64.2)	Remisión a la Ley de Auditoría	
Ley 9/1998, de 22 de diciembre, de Cooperativas de Aragón	6 meses desde el cierre del ejercicio (art. 61.4)	Autorizable otro sistema de legalización con garantías análogas (art. 61.3)	Al cierre de cada ejercicio económico (sin plazo) (art. 56.2)		2 meses desde la aprobación en asamblea (art. 56.5)
Ley 4/2002, de 11 de abril, de Cooperativas de la Comunidad de Castilla y León	6 meses desde el cierre del ejercicio (art. 76.4)	Con legalización a posteriori en papel	3 meses desde la fecha de cierre de ejercicio (art. 77.2)	Remisión Ley de Auditoría	1 mes desde su aprobación por la asamblea (art. 77.4)

Ley	Plazo de legalización <i>a posteriori</i>	Contabilidad electrónica	Plazo de formulación	Plazo auditoría	Plazo depósito en el Registro
Ley 11/2010, de 4 de noviembre, de Cooperativas de Castilla-La Mancha	4 meses desde el cierre del ejercicio (art. 94.3)		Remisión a normativa mercantil (art. 95.1)		2 meses desde su aprobación por la asamblea (art. 95.3)
Ley 18/2002, de 5 de julio, de Cooperativas de la Comunidad Autónoma de Cataluña	6 meses desde el cierre del ejercicio (art. 66.3)	Presentación telemática de la contabilidad electrónica (ley 10/2011, de 29 de diciembre de simplificación y mejora)	Remisión a normativa mercantil (art. 71)		2 meses desde su aprobación (art. 72)
Ley 2/1998, de 26 de marzo, de Sociedades Cooperativas de Extremadura	Remisión «a la legislación vigente» (art. 66.3)	Con legalización a posteriori en papel	Remisión a PGC	Depósito en el Registro en los 2 meses desde que se practique (art. 68.2)	2 meses desde aprobación (art. 68.1)
Ley 5/1998, de 18 de diciembre, de Cooperativas de Galicia	4 meses desde el cierre de ejercicio (art. 72.4)				2 meses desde su aprobación (art. 73.3)
Ley 8/2006, de 16 de noviembre, de Sociedades Cooperativas de la Región de Murcia	4 meses desde el cierre de ejercicio (art. 82.3)	Con legalización a posteriori en papel	3 meses desde el cierre de ejercicio (art. 83.2)		1 mes desde su aprobación (art. 83.4)
Ley 4/2001, de 2 de julio, de Cooperativas de La Rioja	4 meses desde el cierre de ejercicio (art. 78.3)	Con legalización a posteriori en papel			30 días naturales (art. 79.3)
Ley 1/2003, de 20 de marzo, de cooperativas de Baleares	4 meses desde el cierre de ejercicio (art. 85.3)	Con legalización a posteriori en papel	3 meses desde cierre del ejercicio (art. 86.2)		1 mes desde su aprobación (art. 86.4)
Ley 4/1999, de 30 de marzo, de Cooperativas de la Comunidad de Madrid	4 meses desde el cierre de ejercicio (art. 65.3)	Con legalización a posteriori en papel	3 meses desde cierre del ejercicio (art. 66.2)		1 mes desde su aprobación (art. 66.6)

Ley	Plazo de legalización <i>a posteriori</i>	Contabilidad electrónica	Plazo de formulación	Plazo auditoría	Plazo depósito en el Registro
Ley 4/1993, de 24 de junio, de Cooperativas de Euskadi	6 meses desde el cierre de ejercicio (art. 70.3) – Especialidad libros de actas		“Al cierre del ejercicio social” (art. 71.1)		
Ley 4/2010, de 29 de junio, de Cooperativas del Principado de Asturias	4 meses desde el cierre de ejercicio (art. 102.3)	Con legalización a posteriori en papel	3 meses desde cierre del ejercicio (art. 103.2)		1 mes desde su aprobación (art. 103.2)
Ley 8/2003, de 24 de marzo, de cooperativas de la Comunidad Valenciana	Remisión reglamentaria		4 meses desde cierre del ejercicio (art. 63.4)		1 mes desde su aprobación (art. 63.8)
Ley Foral 14/2006, de 11 de diciembre, de Cooperativas de Navarra	2 meses desde la aprobación de las cuentas (art. 54.2)				
Ley 6/2013, de 6 de noviembre, de Cooperativas de Cantabria	2 meses desde la aprobación de las cuentas anuales (art. 75.3)	Posible regulación futura (D.A. 5ª)	3 meses desde el cierre del ejercicio social (art. 76.2)	Remisión a la ley de auditoría (art. 77)	2 meses desde su aprobación (art. 76.4)

A la hora de juzgar lo adecuado de estas regulaciones autonómicas, hemos de considerar si la normativa hace referencia directa al régimen jurídico-contable o si simplemente se ocupa de reglamentar el régimen administrativo de funcionamiento del registro de las cooperativas. En el segundo caso, la competencia de las Comunidades Autónomas ha de ser admitida; en cambio en el primero no. Y se debe descartar dicha competencia, más allá de la vulneración del 149 CE, a causa del interés público que subyace en el correcto cumplimiento de los deberes contables y en disponer de una información contable adecuada de las empresas que permita su fácil comprensión y su comparación.

En su regulación de la materia contable, algunas normas regionales guardan silencio sobre todas o la mayoría de las conductas que componen el deber de

contabilidad; otras, realizan una remisión expresa a la normativa nacional, sin regular dichos extremos. Estas primeras soluciones hemos de considerarlas las más acertadas puesto que son coherentes con el sistema constitucional de reparto de competencias, e implican necesariamente la aplicabilidad de la normativa nacional. Otras normas adoptan una posición también admisible pero menos adecuada consistente en la transcripción –literal o no- de la normativa contable nacional. A diferencia de la primera solución, las regiones que optan por esta solución se enfrentan con el problema de tener que coordinar constantemente sus normas para que sean acordes a la normativa nacional, corrigiendo el texto de aquéllas ante cualquier modificación normativa estatal. En cualquier caso, esta técnica crea un riesgo innecesario de que se produzcan antinomias. Finalmente, ciertas leyes regionales llevan a cabo una regulación pormenorizada de algunos extremos del deber contable apartándose de la normativa nacional. Tales desviaciones afectan a los plazos de legalización de libros contables, el tiempo de conservación de los libros de contabilidad, el plazo del que se dispone para la redacción de cuentas anuales, el sometimiento de éstas a auditoría o el plazo para depositar las cuentas en el registro correspondiente. Incluso alguna norma –País Vasco- dispensa del deber de redactar el informe de gestión del Consejo Rector a las cooperativas que no estén obligadas a someter sus cuentas a auditoría, con merma no sólo de la información contable, sino de información sobre la actuación de la administración cooperativa. Entendemos que estas normas desviadas del tenor de la normativa nacional, si bien no son demasiado numerosas, son inadecuadas e implican una vulneración del orden constitucional de distribución de competencias.

En cumplimiento del mandato del artículo 25 del Código de comercio, la contabilidad ha de ser adecuada a la actividad y estructura de la empresa, lo que sirvió de pie a la redacción de la Orden EHA/3360/2010, que ofrece las especificidades que en el plano de contabilidad material presenta el régimen jurídico-contable de las sociedades cooperativas. En este caso sí nos encontramos con una norma de carácter nacional, por lo que la adecuación de la misma no puede ser contestada.

De lege ferenda señalamos dos realidades que se han puesto de manifiesto en este artículo y que requieren de un cierto tratamiento normativo. El primero de ellos se refiere a la necesidad de disponer de una cierta normativa en la que se discipline el cumplimiento de los deberes contables –y, fundamentalmente, por lo que respecta a la comunicación de la cooperativa con el Registro (legalización de libros y depósito de cuentas)- a través de procedimientos telemáticos. Al no afectar

al régimen contable sustantivo, entendemos que la competencia para dictar dichas normas corresponde también a las Comunidades Autónomas. Sin embargo, aún no se dispone de una normativa nacional de cobertura de las comunicaciones de las empresas con el Registro Mercantil o de Cooperativas en el ámbito contable –ni siquiera por lo que respecta a las sociedades de capital-; y son pocas las Comunidades que han disciplinado dicha comunicación informática con el Registro de Cooperativas.

En segundo lugar –y finalmente-, se acusa la necesidad de que se doten los canales de comunicación e intercambio de información entre el Registro Mercantil y los distintos Registros de Cooperativas, a los efectos de que estas sociedades sólo tengan que legalizar libros y depositar sus cuentas anuales en un solo registro. A pesar de que dicha necesidad era ya apuntada en la Disposición Final Tercera de la Ley nacional de Cooperativas, aún no se ha dado adecuado desarrollo a tal mandato.

Bibliografía

- BISBAL, J., “El interés público, protegido mediante la disciplina de la contabilidad”, *RDM*, núm. 160, 1981, pp. 257-298.
- BLANCO CAMPAÑA, J., *El Derecho Contable en España*, Instituto de Planificación Contable, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1983.
- BOCCHINI, E., *Diritto della Contabilità delle imprese, Vol. 1 – Scritture Contabili*, UTET, Torino, 2008, pp. 3-12.
- BONARDELL LENZANO, R., *Régimen jurídico de la contabilidad del empresario*, Marcial Pons, Madrid, 2012.
- COLOMBO, G.E., *Il bilancio di esercizio delle società per azioni*, Cedam, Padova, 1965.
- CORDOBÉS MADUEÑO, M., “Contabilidad”, en *Tratado de Derecho de Cooperativas*, Dir. Peinado Gracia, Tirant loBlanch, Valencia, 2013, pp. 279 y ss.
- EMBED IRUJO, J.M., “Los grupos cooperativos”, *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, núm. 7, 1995, pp. 221-232.
- “Problemas actuales de la integración cooperativa”, *RDM*, núm. 227, 1998, pp. 7-36.
- FERNÁNDEZ CARBALLO-CALERO, P., “Auditoría de cooperativas”, en *Tratado de Derecho de Cooperativas*, Dir. Peinado Gracia, Tirant loBlanch, Valencia, 2013, pp. 754 y ss.
- FERNÁNDEZ PIRLA, J.M., *Una aportación a la construcción del Derecho Contable*, Instituto de Planificación Contable, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1986.
- FERRO LUZZI, P., “L’esercizio sociale e la sua rilevanza nel diritto dell’impresa en el diritto delle società”, *Riv. Dir. Comm.*, 1965, pp. 391 y ss.
- GADEA, E. / SACRISTÁN, F. / VARGAS VASSEROT, C., *Régimen jurídico de la sociedad cooperativa del siglo XXI: Realidad actual y propuestas de reforma*, Dykinson, Madrid, 2009.
- GÁLVEZ DOMÍNGUEZ, E., “Los libros de la cooperativa”, en *Tratado de Derecho de Cooperativas*, Dir. Peinado Gracia, Tirant loBlanch, Valencia, 2013, pp. 717 y ss.

- GARCÍA-GUTIÉRREZ FERNÁNDEZ, C., “Estudio del régimen económico y de la contabilidad de la empresa cooperativa en relación con la Ley 3/1987, de 2 de abril, General de Cooperativas”, *Estudios Cooperativos*, 54-55, 1986-1987, pp. 169-224.
- ILLESCAS ORTIZ, R., “La formulación de las cuentas anuales de la Sociedad Anónima”, en *Estudios Jurídicos en Homenaje al Profesor Aurelio Menéndez*, Civitas, Madrid, 1996, pp. 1925-1940.
- JULIÁ IGUAL, J.F. / POLO GARRIDO, F., “La legalización de libros contables y el depósito de cuentas anuales en las sociedades cooperativas”, *REVESCO – Revista de Estudios Cooperativos*, núm. 77, 2002, pp. 89-108.
- MARINA GARCÍA-TUÑÓN, A., *Régimen jurídico de la contabilidad del empresario*, Lex Nova, Valladolid, 1992.
- MARTÍNEZ GUTIÉRREZ, A., “El ejercicio económico”, en *Tratado de Derecho de Cooperativas*, Dir. Peinado Gracia, Tirant loBlanch, Valencia, 2013, pp. 655 y ss.
- MATEOS RONCO, A., “La consolidación contable en el ámbito cooperativo”, *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 58, 2007, pp. 31-58.
- MATEOS RONCO, A. / SERVER IZQUIERDO, R.J., La consolidación de grupos de sociedades mixtos en el marco de la normativa contable internacional. Especificidades en grupos con sociedades cooperativas. XIII Congreso AECA: Armonización y gobierno de la diversidad, Oviedo, 2005.
- MOLINA LLOPIS, R., “La reforma de la legislación mercantil en materia contable. Una breve referencia a su incidencia en las cooperativas y sociedades laborales”, *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 58, 2007, pp. 109-129.
- NIGRO, A., “Le scritture contabili”, in *Trattato di Diritto Commerciale e di Diritto Pubblico dell’Economia*, dir. F. Galgano, Vol. II, *L’impresa*, Cedam, Padova, 1978, p. 213-307.
- OLMEDO PERALTA, E., “El cumplimiento informatizado de los deberes contables del empresario”, *Derecho de los Negocios*, núm. 271, 2013, pp. 7-28.
- “La difícil naturaleza jurídica de la formulación de cuentas anuales: no acuerdo/no impugnabilidad”, *RdS*, núm. 41, 2013.
- La responsabilidad contable en el gobierno corporativo de las sociedades de capital*, Marcial Pons, Madrid, 2014.

- PANIAGUA ZURERA, M., *La sociedad cooperativa. Las sociedades mutuas de seguros y las mutualidades de previsión social*, en Tratado de Derecho Mercantil, Marcial Pons, Madrid, 2005.
- PASTOR SEMPERE, M.C. “La reforma del derecho contable y su repercusión en el régimen de los recursos propios de las sociedades cooperativas”, *REVESCO*, núm. 90, 2006, pp. 109-141.
- “Efectos jurídico-societarios tras la entrada en vigor de la Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre, por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas (BOE de 29 de diciembre de 2010): ¿Podemos seguir considerando el capital social como elemento integrante del patrimonio neto contable?”, *RdS*, núm. 36, 2011, pp. 387-399.
- POLO GARRIDO, F., “La contabilidad de cooperativas en un proceso de armonización contable internacional. El caso de España”, *REVESCO*, núm. 89, 2006, PP. 108-138.
- “Impactos de las normas internacionales de información financiera en el régimen económico de las sociedades cooperativas”, *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 58, 2007, pp. 83-108.
- POLO GARRIDO, F. / GARCÍA MARTÍNEZ, G., “La regulación en materia contable contenida en la legislación cooperativa: análisis comparado”, *CIRIEC-España Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 45, 2003, pp. 33-56.
- RACUGNO, G., *L'ordinamento contabile delle imprese*, G. Giappichelli Ed., Torino, 2002.
- SFAMENI, P., “L'esercizio sociale e il bilancio nelle società di capitali”, en *La disciplina giuridica del bilancio d'esercizio*, dir. L.A. Bianchi, Il Sole 24 ore, Milano, 2001, pp. 1189-1201.
- VICENT CHULIÁ, F., “En torno al concepto y fuentes del Derecho contable”, en *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Aurelio Menéndez*, Vol. I., coord. Iglesias Prada, Civitas, Madrid, 1996, pp. 605-649.
- Las cuentas anuales de la Sociedad Anónima*, en Comentario al régimen legal de las sociedades mercantiles, Dir. Uría/Menéndez/Olivencia, Tomo VIII, Vol. 1º, Civitas, Madrid, 2000.
- VILLARROYA LEQUERICAONANDIA, M.B., “La responsabilidad de las cooperativas derivada del incumplimiento de las obligaciones contables. Influencia de la reforma penal y la nueva regulación contable”, en *REVESCO*, núm. 108, 2012, pp. 173-212.