

# LA AUDITORÍA EN LAS COOPERATIVAS ESPAÑOLAS Y FRANCESAS. ESTUDIO COMPARATIVO DE SU RÉGIMEN LEGAL

**Amaia Zubiaurre Gurruchaga**

Doctora en Derecho

Departamento de Derecho de la Empresa de la Universidad del País Vasco

Miembro del GEZKI-Instituto de Cooperativas y Economía social de la UPV-EHU

## RESUMEN

Tras estudiar el régimen de la auditoría de cuentas de las sociedades cooperativas españolas y francesas se observa que la forma de regular este tipo de sociedades en ambos países es totalmente diferente. En Francia existe una norma básica y general sobre cooperativas y algunas leyes particulares que regulan cada tipo de cooperativa. En España, sin embargo, existen múltiples leyes autonómicas sobre cooperativas y una ley estatal que resulta de aplicación residual respecto de las anteriores. El régimen general de la auditoría en Francia se encuentra en el Código de comercio y en España en la Ley de auditoría de cuentas. Aunque la regulación sobre auditoría de las cooperativas es común al resto de las sociedades, al estar estas cooperativas reguladas en normas específicas, gozan de algunas particularidades que en este trabajo trataremos de explicar. El objetivo de este trabajo es comparar la regulación sobre auditoría de cooperativas en ambos países, con la intención de conocer si existe la necesidad de mejorar la legislación española teniendo en cuenta la legislación francesa.

**PALABRAS CLAVE:** Cooperativas, auditoría, auditor, nombramiento, cese, independencia, duración, remuneración.

## **AUDITS IN SPANISH AND FRENCH COOPERATIVES – A COMPARISON OF THEIR RESPECTIVE LEGAL REQUIREMENTS**

### **ABSTRACT**

After an analysis of the rules of audit in Spanish and French cooperatives we have realised that the way of regulating cooperatives in both countries is totally different. In France there is a basic and general cooperatives standard and also there is a particular law for each type of cooperative. However, in Spain there are many regional laws on cooperatives and a state law that has a residual application. Audit in France is regulated by the Commercial Code and in Spain by the Audit Act. Although the regulation of audit for cooperatives is common to other companies, as cooperatives are regulated by specific rules, they have some particular terms that we will try to explain in this paper. The aim of this study is to compare audit regulation of cooperatives in both countries, to know whether there is a need to improve the Spanish legislation taking into account French legislation.

**KEY WORDS:** Cooperatives, audit, auditor, appointment, cessation, independence, duration, remuneration.

Econlit: M400, M420, M480.

## SUMARIO

1. Consideraciones previas. 2. Marco normativo de la auditoría de cuentas. 3. Organización de la profesión. 4. Sociedades obligadas a someter sus cuentas a auditoría. 5. Nombramiento y aceptación del auditor. 6. Falta de nombramiento de auditor en las sociedades obligadas a someter sus cuentas a auditoría. 7. La independencia y las incompatibilidades. 8. Cese de los auditores. Causas de cese. 9. La duración del mandato del auditor, reelección y rotación. 10. La remuneración. 11. Conclusiones. Bibliografía.

### 1. Consideraciones previas

#### 1.1. Derecho francés

A diferencia de las sociedades cooperativas españolas que son cooperativas porque han adoptado la forma de sociedad cooperativa, las *sociétés coopératives françaises* son sociedades cooperativas<sup>1</sup> por seguir los principios cooperativos y cumplir con los objetivos y normas cooperativas. Sin embargo, además de ser cooperativas, pueden o deben adoptar una forma social clásica de sociedad. Así, una cooperativa francesa puede constituirse como sociedad civil o puede adoptar alguna de las formas mercantiles. No todas las sociedades cooperativas gozan de libertad a la hora de elegir una determinada forma social debido a que, por sus características y porque así lo exigen sus normas reguladoras específicas, pueden tener la obligación de adoptar determinada forma social<sup>2</sup>. Es frecuente que adopten la forma de sociedad anónima de capital variable, lo cual resulta impuesto por los regímenes particulares de determinados tipos de sociedades cooperativas<sup>3</sup>.

1. OPPETIT y SAYAG, OPPETIT, B. y SAYAG, A.: *Les structures juridiques de l'entreprise*, Editions Licet, 1981, París, 3.ª ed., p. 306, opinan que las características de la cooperativa son difícilmente conciliables con el concepto de sociedad.

2. SAINT ALARY, R.: "Sociétés Coopératives. Généralités", *Juris-Classeur, Sociétés Traité*, Fasc. 168-10, 2010, p. 23.

3. V. GUYÉNOT, J.: *Cours de Droit Commercial*, vol. II, Editions Licet, París, 1977, p. 760; MESTRE, PANCAZI, ARNAUD-GROSSI, MERLAND y TAGLIARION-VIGNAL.: *Droit commercial. Droit interne et aspects de droit international*, 29.ª ed., LGDJ editions, París, 2012. p. 535.

Existen numerosos textos legislativos que regulan las sociedades cooperativas francesas las cuales tienen un régimen especial. La norma básica que establece los principios generales de las cooperativas en Francia es la Ley nº 47-1775 de 10 de septiembre de 1947 cuyo contenido ha sido profundamente revisado por la Ley núm. 92-643, de 13 de julio de 1992. Sin embargo, toda la regulación sobre cooperativas no se encuentra en esta Ley. Atendiendo al tipo de actividad a la que se dedican, existen distintos tipos de cooperativas que requieren que el Derecho cooperativo se adapte a los diferentes sectores profesionales afectados. Así, hay leyes especiales que regulan cada tipo diferente. En principio, las normas relativas a un tipo de cooperativa determinada tienen preferencia frente a la regulación general de las cooperativas (art. 2 de la Ley de 10 de septiembre de 1947) por lo que lo dispuesto en la la Ley nº 47-1775 de 10 de septiembre de 1947 será aplicable siempre que no se contradiga con las normas de su régimen particular (art. 2)<sup>4</sup>. Además, el régimen general de cooperativas será aplicable a toda cooperativa sin estatuto especial o sin reglas específicas. Ahora bien, las normas sobre cooperativas no pueden pretender establecer un régimen jurídico completo y autónomo<sup>5</sup> y para cubrir las lagunas existentes en la regulación propia de las cooperativas, toda la legislación específica sobre cooperativas debe completarse por las disposiciones previstas en los arts. L231-1 a L231-8 del Código de comercio (relativos al capital variable) y por las normas de Derecho común de sociedades contenidas en el Código de comercio y en el Código civil en función del tipo social que adopte la sociedad cooperativa.

Las Cooperativas de consumo están reguladas en la Ley de 7 de mayo de 1917 relativa a la organización del crédito a las cooperativas de consumo. Estas cooperativas, al no exigírseles una forma específica, pueden adoptar una forma civil o mercantil aunque, en la práctica, la mayor parte de las cooperativas adoptan la forma de sociedad anónima. No se suelen adoptar las formas de sociedad en nombre colectivo y de sociedad en comandita debido a la responsabilidad solidaria e ilimitada por las deudas sociales, no se recomienda que la cooperativa

4. RIPERT, G. y ROBLOT, R.: *Traité de Droit Commercial*, T. I, vol. 2, 18.ª ed., LGDJ editions, París, 2002, p.723; MERLE, P.: *Droit commercial. Sociétés commerciales*, 16.ª ed., Dalloz, París, 2013, p. 18.

5. SAINTOURENS, B.: “Sociétés coopératives et sociétés de droit commun”, *Revue des sociétés*, núm.1, 1996, p. 1.

adopte la forma de sociedad limitada<sup>6</sup> y tampoco parece adecuada la forma de sociedad por acciones simplificada<sup>7</sup>, debido a que sus características no son las más adecuadas para este tipo de sociedades cooperativas.

Las sociedades cooperativas obreras de producción, según el art. 3.1 de la Ley nº 78-763 de 19 de julio de 1978 reguladora de dicho tipo de cooperativa, deben constituirse como sociedad limitada o como sociedad anónima.

Las Cooperativas artesanales, que están reguladas en la Ley nº 83-657, de 20 de julio de 1983, pueden adoptar la forma de sociedad anónima o de sociedad de responsabilidad limitada (art. 3). Las cooperativas de transporte por carretera se regirán por la Ley nº 78-763 de 19 de julio de 1978 relativa al estatuto de sociedades cooperativas de trabajo asociado (art. L3441-1 Código de transporte). Las sociedades cooperativas de empresas de transporte por carretera se regulan por el Tít. I de la Ley nº 83-657 de 20 de julio de 1983 (art. L3441-2 Código de transporte), teniendo en cuenta lo dispuesto en el art. L3441-3 del Código de transporte. A las sociedades cooperativas artesanales de transporte fluvial y de empresas de transporte fluvial les serán de aplicación las disposiciones del Tít. I de la Ley nº 83-657, de 20 de julio de 1983 por remisión del art. L4431-2 del Código de transporte. Las sociedades cooperativas marítimas, reguladas en los arts. L931-5 y ss. del Código Rural y de pesca marítima<sup>8</sup> son sociedades de capital variable que deberán adoptar la forma de sociedad anónima o sociedad de responsabilidad limitada. Sin embargo, las sociedades cooperativas marítimas dedicadas a la acuicultura marina adoptarán la forma de sociedad civil (art. L931-10). Las sociedades cooperativas de interés marítimo se regulan por los artículos L931-5, L931-9 a L931-20 y L931-23 a L931-26 de dicho Código (art. L931-29). Las sociedades cooperativas de comerciantes minoristas son sociedades anónimas de capital variable que se constituyen y funcionan de conformidad a los arts. L231-1 a L231-8 del C. com. (normas relativas al capital variable) y se rigen por

6. En las Sociedades de Responsabilidad limitada se limita el número de socios a 100 (art. L233-3 C. com.) lo cual es contrario al principio de puerta abierta.

7. En estas sociedades la gestión podría organizarse de forma que la mayoría de las decisiones se reserven a un pequeño número de personas, lo que estaría en contradicción con el principio de gestión democrática.

8. Especialmente por los arts. L231-1, L231-3 a L231-8 del C. com. y la Ley nº 47-1775 de 10 de septiembre de 1947 y, a las que adopten la forma de sociedad civil se les aplicarán, también, las disposiciones del Tít. IX del Libro III del Código civil (art. L931-10 Código Rural y de pesca marítima).

los arts. 124-1 a 124-16 del C. com., específicamente dispuestos para este tipo de sociedades, y por aquéllas que no contradigan al libro II, título I a IV de la ley nº 47-1775 de 10 de septiembre de 1947.

Las cooperativas de crédito se han calificado como establecimientos de crédito por lo que se someten al Código Monetario y Financiero. Las cooperativas de crédito, por razón de su forma particular son “banques populaires”, “crédit agricole”, “crédit mutuel”, “crédit coopératif” y cajas de ahorro y previsión. Existe una gran variedad de normas para los bancos cooperativos.

Las sociedades cooperativas agrícolas, son sociedades de naturaleza particular, ni civil ni comercial<sup>9</sup>. Estas cooperativas están reguladas, principalmente, en el Código Rural y de pesca marítima de 1981, concretamente, en el Tít. II del Capítulo V, arts. L521-1 y ss. (parte legislativa) y R521-1 y ss. (parte reglamentaria)<sup>10</sup>.

Las sociedades cooperativas de interés colectivo, son sociedades anónimas o sociedades de responsabilidad limitada de capital variable. Se trata de una nueva forma, regulada en los arts. 19 quinquies a 19 quindecies de la Ley de 10 de septiembre de 1947.

Hay algunos tipos de sociedad que, al tener los socios la cualidad de comerciante y responsabilidad solidaria e ilimitada, no se compaginan bien con las reglas cooperativas, como ocurre con la sociedad colectiva.

En lo que a auditoría se refiere, la obligación de auditoría dependerá del tipo social adoptado por la cooperativa y, en algunos casos, habrá que atender al régimen específico dispuesto por las normas reguladoras de la sociedad cooperativa. El régimen de auditoría de las cooperativas es el mismo que el del resto de las sociedades con algunas excepciones

## 1.2. Derecho español

En lo que al Derecho español se refiere, el panorama es completamente diferente y reviste bastante complejidad. Las sociedades cooperativas españolas son

9. GUYON, Y.: *Droit des Affaires*, T. 1, 12.ª ed., Economica editions, París, 2003, p. 222.

10. También se les aplica la Ley nº 78-9 de 4 de enero de 1978, que modificó el Tít. IX del Libro III del Código civil relativo a sociedades, el cual contiene normas generales aplicables a toda sociedad salvo disposición contraria en una ley que regula la forma específica. También está sometida a la Ley nº 47-1775 de 10 de septiembre de 1947, modificada por la Ley nº 92-643 de 13 de julio de 1992. Al ser una sociedad de capital variable, también se le aplican los arts. L231-1 a L231-8 del Código de comercio.

únicamente sociedades cooperativas que no adoptarán, además, otra forma de sociedad civil o mercantil. La sociedad cooperativa es una forma de sociedad propiamente dicha.

El régimen común de las sociedades cooperativas se encuentra en la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas a la que también llamaremos Ley estatal sobre cooperativas (Ley Coop.). Sin embargo, existen más leyes sobre cooperativas teniendo en cuenta que la mayor parte de las CCAA, concretamente quince, han aprobado su propia Ley sobre cooperativas<sup>11</sup>. La Ley estatal se aplicará a las cooperativas que desarrollen su actividad cooperativizada en el territorio de varias Comunidades Autónomas, excepto cuando en una de ellas se desarrolle con carácter principal, en cuyo caso se aplicará la ley de cooperativas de la Comunidad Autónoma de que se trate<sup>12</sup>. Además, la Ley estatal contiene un régimen supletorio respecto de las Leyes sobre Cooperativas de las Comunidades autónomas (art. 149.3 Constitución). La razón de este régimen compartido se encuentra en que, aunque el art. 129.2 de la Constitución exige que los poderes públicos fomenten las cooperativas mediante la legislación adecuada, los arts. 148 y 149 del mismo texto legal, relativos al reparto de competencias entre el Estado y las CCAA, no hacen referencia alguna a la materia cooperativa por lo que las CCAA asumieron a través de sus Estatutos de Autonomía la competencia exclusiva sobre dicha cuestión<sup>13</sup>. La mayoría de las leyes autonómicas limitan su aplicación a las cooperativas que desarrollan su actividad principal en la Comunidad Autónoma de que se trate. El art. 2.2 del Reglamento del Registro de Sociedades Cooperativas, aprobado por Real Decreto 136/2002, de 1 de febrero, aclara que la actividad cooperativizada se realiza principalmente en el territorio de una determinada Comunidad Autónoma, cuando la actividad realizada en dicho territorio es supe-

11. Críticos con la regulación fragmentada de las cooperativas, GADEA, E., SACRISTÁN, F. y VARGAS VASSEROT, C., en *Régimen jurídico de la sociedad cooperativa del siglo XXI*, Dykinson, 2009, Madrid, p. 62.

12. La Ley de cooperativas estatal también se aplicará a las cooperativas que realicen principalmente su actividad cooperativizada en las ciudades de Ceuta y Melilla (art. 2).

13. BORJABAD GONZALO, P.J.: *Manual de Derecho Cooperativo*, J.M. Bosch Editor, Barcelona, 1993, p. 22; FAJARDO GARCÍA, G.: "Concepto, naturaleza, clases y legislación aplicable a las cooperativas", en *Cooperativas: Régimen jurídico y fiscal*, Coord. Gema Fajardo García, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2011, pp. 26 y 27; MORILLAS JARILLO, M.<sup>a</sup> J. y FELIÚ REY, M.I.: *Curso de Cooperativas*, Tecnos, Madrid, 2002, p. 43.

rior a la realizada en el conjunto de los demás territorios<sup>14</sup>. En conclusión, la Ley estatal de cooperativas se aplicará a aquéllas que desarrollen su actividad cooperativizada en el territorio de varias CCAA, con excepción de aquellas cooperativas en que la actividad se realice de forma principal en una determinada Comunidad Autónoma. Por ello, puede decirse que la Ley estatal se aplica de forma “residual”<sup>15</sup>. La Ley estatal será supletoria del Derecho de las CCAA en virtud del art. 149.3 de la Constitución y completará las lagunas de la regulación en los casos en que sea necesario. Además, existen normas que regulan algunos tipos de cooperativas (cooperativas de crédito y de seguros) tanto estatales como autonómicas y normas que regulan algunos aspectos concretos de las cooperativas como el régimen fiscal.

En cuanto al régimen de auditoría, a las cooperativas españolas se les aplica la misma regulación que al resto de las sociedades excepto, principalmente, en lo que al órgano competente para el nombramiento de auditor se refiere. La asamblea o junta general de socios, órgano soberano de la sociedad, es la encargada de controlar a los administradores pero, debido al alto absentismo de los socios en las asambleas o juntas y su desconocimiento sobre los asuntos de la sociedad, ese control no resulta satisfactorio. Es por ello que en determinadas sociedades debe nombrarse un auditor de cuentas que no va a depender de los administradores y se encargará de verificar las cuentas anuales formuladas por los mismos. La auditoría de cuentas es un control externo que aporta transparencia y credibilidad a las cuentas verificadas al opinar el auditor sobre la fiabilidad de las cuentas presentadas por una entidad<sup>16</sup>. Para que la auditoría sea útil y eficaz, el auditor debe ser competente e independiente de la entidad cuyas cuentas verifica<sup>17</sup>. Además de ser técnicamente capaz, lo cual deberá demostrar con la apro-

14. Sobre esta cuestión, v. MORILLAS JARILLO, M.ª J.: *Las sociedades cooperativas*, Dykinson, Madrid, 2008, pp. 29 y ss.; MORILLAS JARILLO, M.ª J. y FELIÚ REY, M.I.: *Curso de Cooperativas*, Tecnos, Madrid, 2002, pp. 53 y ss.

15. GADEA, E., SACRISTÁN, F. y VARGAS VASSEROT, C.: *Régimen jurídico...*, cit., p. 66; MORILLAS JARILLO, M.ª J. y FELIÚ REY, M.I.: *Curso de Cooperativas...*, cit., pp. 58 y 59.

16. SALOMON, F.: “Les commissaires aux comptes et le droit pénal”, *Droit des Sociétés*, núm. 4, 2004, p. 7.

17. CHAPUT, Y.: *Le commissaire aux comptes, partenaire de l'entreprise*, Creda, 1999, París, p. 7; VICENT CHULIA, “Reforma Contable y Derecho Mercantil”, *Revista de Contabilidad*, vol. 7, núm. monográfico 1, Coord. Monterrey Mayoral, J., Santander, 2004, p. 189, opina que la eficacia de las cuentas depende de la eficacia de la auditoría sobre las mismas.

bación de unos exámenes que le acrediten profesionalmente y con una formación continuada a lo largo de su vida profesional, deberá ser independiente respecto de la entidad cuyas cuentas verifica si se desea asegurar su objetividad e imparcialidad en la realización de su trabajo. El trabajo del auditor no sólo interesa a los socios, sino que existen múltiples interesados en el mismo como proveedores y acreedores, trabajadores, entidades de crédito, inversionistas, la Administración pública y el público en general, quienes pueden basarse en unas cuentas auditadas por el auditor para invertir o comprometerse con mayor conocimiento de causa con la entidad auditada. Es por ello que en sociedades en las que confluyen un mayor número de intereses, por dedicarse a una actividad determinada o por tener cierta envergadura, debe nombrarse un auditor para que efectúe dicho control externo de las cuentas.

## 2. Marco normativo de la auditoría de cuentas

### 2.1. Derecho francés

A raíz de los grandes escándalos contables y financieros acaecidos tras el año 2000, los países industrializados han reforzado su legislación en materia de seguridad financiera. Así, en Francia se promulgó la Ley de Seguridad Financiera de 1 de agosto de 2003<sup>18</sup>. Esta Ley introdujo modificaciones en el estatuto profesional del auditor de cuentas, hoy día recogidas en el Código de comercio francés, y creó el *Haut Conseil du commissariat aux comptes* (H3C) como órgano de supervisión de la profesión auditora, encargado de vigilarla con la colaboración de la *Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes* (CNCC).

Posteriormente, la normativa francesa debió adaptarse a la nueva VIII Directiva 2006/43/CE, de 17 de mayo de 2006, del Parlamento Europeo y del Consejo, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y consolidadas, que derogó la anterior VIII Directiva<sup>19</sup>.

18. COURET, A. y TUDEL, M.: “Le nouveau contrôle légal des comptes”, *Recueil Dalloz*, núm. 33, 2003, p. 2290.

19. ROBERT, A.: “La huitième directive concernant le contrôle légal des comptes annuels et des comptes consolidés”, *Revue des sociétés*, núm. 4, 2008, pp. 733 y ss.

Hoy día, la profesión auditora y las condiciones de ejercicio de la profesión se encuentran reguladas, principalmente, en el *Código de comercio* y en el *Código ético de la profesión de auditor de cuentas* previsto en el art. L822-16 de Código de comercio. El Código de comercio está formado por una parte legislativa y otra reglamentaria en desarrollo de la legislativa. En la parte legislativa, la regulación del auditor se encuentra, principalmente, en los arts. L820-1 al L823-20 y en la parte reglamentaria en los arts. R821 a 823. El art. L820-1 del Código de comercio (en adelante C. com.) señala que los preceptos de la parte legislativa relativos a los auditores de cuentas se aplican a los auditores nombrados por cualquier persona o entidad, cualquiera que sea su forma jurídica, y con independencia de la clase de trabajo que deba efectuar. Además, por Orden de 14 de enero de 2009, se creó una tercera parte “*Arrêté*”, formada, entre otras, por normas de ejercicio profesional de los auditores de cuentas que figuran en los arts. A821-1 a A823-37. El *Código ético de la profesión de auditor de cuentas*, aprobado por el Decreto de 16 de noviembre de 2005<sup>20</sup>, figura en el Anexo 8-1 del Libro VIII de la parte reglamentaria del Código de comercio el cual desarrolla los preceptos anteriores.

Existen, además, las Normas de Ejercicio Profesional (art. 14 del Código ético). El auditor debe realizar su trabajo respetando estas normas de ejercicio profesional que describen los procedimientos que los auditores deben llevar a cabo en sus trabajos. Estas normas de ejercicio profesional serán elaboradas por la CNCC que las transmitirá al Ministro de justicia para que las homologue previo dictamen del H3C (art. L821-1 C. com.). Hoy día, las normas de auditoría provienen de la *International Federation of Accountants* (IFAC), que elabora normas que constituyen un referente internacional, denominadas normas ISA (*International Standards of Auditing*).

Además, el auditor tendrá en cuenta las buenas prácticas profesionales, que serán de aplicación obligatoria, identificadas y publicadas por el *Haut Conseil du commissariat aux comptes*. Este mismo organismo emite su opinión o decide acerca de cuestiones sobre deontología y buenas prácticas profesionales planteadas por cualquier auditor que se lo requiera.

La CNCC publica regularmente textos doctrinales, sin valor normativo, pero importantes por la autoridad de la que provienen.

20. AGUILA, Y.: “Le contrôle juridictionnel du code de déontologie des commissaires aux comptes”, *Revue Française de droit administratif*, núm. 3, 2006, pp. 463 y ss.

## 2.2. Derecho español

En España, la regulación básica sobre auditoría de cuentas se contiene en el Texto refundido de la Ley de auditoría de cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio (en adelante TRLAC). Dicha norma básica fue desarrollada por el Reglamento aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre (en adelante RLAC). Además, el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (LSC), contiene importantes normas sobre verificación de cuentas aplicables a las sociedades anónimas, a las sociedades de responsabilidad limitada y a las sociedades en comandita por acciones.

También serán de aplicación las normas técnicas de auditoría, normas de ética y las normas de control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría (art. 6 TRLAC). Recientemente, las Corporaciones representativas de auditores han traducido al castellano y adaptado al Derecho español las Normas Internacionales de Auditoría (NIA)<sup>21</sup>. Posteriormente, el ICAC las ha homologado, pasando a formar parte del cuerpo de normas técnicas de auditoría aplicables en España.

Por último, a veces, se formulan Consultas al ICAC. Las Consultas son dudas que sobre la aplicación de normas de auditoría y contabilidad se plantean al ICAC y que el ICAC resuelve y publica en el BOICAC o en su página web si se trata de Consultas de interés general (DA 9.ª RLAC).

## 3. Organización de la profesión

### 3.1. Derecho francés

En la mayoría de los países, la profesión auditora está controlada por los poderes públicos. En Francia es el *Haut Conseil du commissariat aux comptes* (H3C) la autoridad supervisora de la profesión auditora. Será el H3C quien junto con la CNCC vigila la profesión auditora. El H3C es una autoridad administrativa independiente con personalidad jurídica dependiente del Ministerio de Justicia que tiene como función asegurar la vigilancia de la profesión junto con

21. Emitidas por la *International Auditing and Assurance Board* (IAASB) de la *International Federation of Accountants* (IFAC).

la ayuda de la CNCC. También deberá garantizar el cumplimiento de la ética e independencia de los auditores de cuentas. Para ello, debe promover las buenas prácticas profesionales y emitir su opinión sobre las Normas de ejercicio profesional elaboradas por la CNCC, antes de su aprobación por el Ministerio de justicia (art. L821-1 C. com.).

La *Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes* es una institución de utilidad pública dependiente del Ministerio de Justicia, dotada de personalidad jurídica, que se encarga de representar a la profesión auditora ante los poderes públicos, de contribuir al buen ejercicio de la profesión, su vigilancia y proteger el honor e independencia de sus miembros. Es anterior a la promulgación de la Ley de seguridad financiera. Agrupa a los auditores individuales y sociedades de auditoría inscritos en la lista de auditores (art. R821-28 C. com). Se encarga de redactar las normas de ejercicio profesional antes de someterlas al dictamen del H3C y de que sean homologadas por el Ministro de justicia, previa su publicación en el Diario Oficial (art. L821-6 C. com.).

Además, existen las *Compagnies Régionales des commissaires aux comptes* (CRCC). Se trata de Compañías con personalidad jurídica en cada jurisdicción de apelación. Hoy día, existen 33 y agrupan a todos los auditores de cuentas y sociedades de auditoría inscritos en cada circunscripción (art. L821-6 C. com.). Estas Compañías Regionales, representan a la profesión auditora en el ámbito local en relación con la CNCC. El hecho de que pertenezcan a una Compañía Regional no implica que se limite su ámbito de actuación ya que podrán actuar en todo el territorio<sup>22</sup>.

La Compañía Nacional y las Compañías Regionales, en el límite de sus respectivas competencias, colaboran y se encargan del buen ejercicio profesional de sus miembros. Para ello, tienen como funciones (art. R.821-30 C. com.): a) Representar a la profesión auditora y defender sus intereses; b) Contribuir a la formación profesional de sus miembros así como a la formación de aspirantes a auditor de cuentas; c) Implementar los controles periódicos de la actividad profesional de los auditores de cuentas, de acuerdo con las orientaciones, el marco y modalidades definidas por el H3C.

22. RIPERT, G. y ROBLOT, R.: *Traité de Droit Commercial...*, cit., p. 477; GERMAIN, M. y MAGNIER, V. (Ripert, G. y Roblot, R.): *Traité de droit des affaires...*, cit., p. 539.

### 3.2. Derecho español

En España es el Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas (ICAC) el máximo organismo administrativo en materia de contabilidad y auditoría de cuentas. Es un organismo autónomo adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda. Además de encargarse de la homologación de cursos de formación y de la gestión del Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC), del control de la fianza que deben poner los auditores, del control de la actividad de auditoría y del ejercicio de la potestad sancionadora, se encarga de velar por la independencia del auditor en general y de valorar la posible falta de independencia en cada trabajo (art. 12.2 TRLAC).

Además, existen dos Corporaciones representativas de auditores de cuentas: el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE) y el REA+REGA Auditores del Consejo General de Economistas, fruto de la reciente unificación de los Consejos de Economistas y Titulares Mercantiles. El TRLAC exige a los auditores pertenecer al ICAC mediante la obligatoria inscripción en el ROAC. Sin embargo, permite que los auditores puedan ejercer su actividad sin pertenecer a organización profesional alguna. Cabe la posibilidad de que los auditores de cuentas o las sociedades de auditoría pertenezcan simultáneamente a más de una corporación. Además de elaborar las Normas técnicas de auditoría (adaptar las NIA), normas de ética y de control de calidad interno, que posteriormente deberán ser publicadas por el ICAC, realizan los exámenes de aptitud profesional de forma conjunta, organizan e imparten los cursos de formación teórica una vez homologados por el ICAC, formación continuada, elaboran las normas deontológicas y códigos de conducta a seguir por sus miembros, verifican si sus miembros observan las prácticas y procedimientos de actuación e, incluso, imponen sanciones disciplinarias.

## 4. Sociedades obligadas a someter sus cuentas a auditoría

### 4.1. Derecho francés

En Francia las *sociedades anónimas* (art. L225-218 C. com.) y las *sociedades comanditarias por acciones* (art. L226-6 C. com.), por su forma, están obligadas a nombrar auditor de cuentas independientemente de su dimensión. Las sociedades anónimas, deberán nombrar uno o más auditores a través de la junta general a propuesta del consejo de administración o del consejo de vigilancia. En las socie-

dades en comandita por acciones, a las cuales se les aplican las normas relativas a las sociedades anónimas (salvo los arts. L225-17 a L225-93 del C. com.), los auditores serán nombrados por la asamblea general ordinaria (art. L226-6 C. Com.).

Sin embargo, otro tipo de sociedades estarán obligadas a nombrar auditor si superan determinadas dimensiones.

En las *sociedades por acciones simplificadas*, deberá nombrarse auditor: a) Si al cierre del ejercicio, superan dos de los tres requisitos siguientes: - Total de la cifra de negocios antes de impuestos: 2.000.000 euros; - Total del balance: 1.000.000 euros; - Número medio de trabajadores permanentes: 20. El nombramiento se efectúa en el ejercicio siguiente al que se cumplen los requisitos; b) Cuando las sociedades por acciones simplificadas controlen o sean controladas por una o más sociedades en el sentido del art. L233-16 del C. com., cualquiera que sea la forma o nacionalidad de las sociedades afectadas. El nombramiento se efectúa para el ejercicio en que se produjo la situación de control; c) Aunque la sociedad no esté obligada a ser auditada por no cumplirse las condiciones descritas, se nombrará auditor judicialmente a petición de uno o más socios titulares del 10 por ciento del capital (arts. L227-9-1 y R227-1 C. com.).

En las *sociedades de responsabilidad limitada*, deberá nombrarse auditor obligatoriamente (art. L223-35 C. com.) en los siguientes supuestos: a) Sociedades que superen al cierre de un ejercicio dos de los siguientes requisitos: - Total de la cifra de negocios antes de impuestos: 3.100.000 euros; - Total del Balance: 1.550.000 euros; - El número medio de empleados permanentes: 50; b) Aunque no se superen dichos umbrales, se nombrará judicialmente auditor a petición de un socio o socios que representen el 10 por ciento del capital.

Las *sociedades en nombre colectivo* deberán nombrar auditor cuando superen los mismos umbrales descritos para las sociedades de responsabilidad limitada. El nombramiento judicial podrá ser solicitado por cualquier socio sin tener en cuenta su participación en el capital (arts. L221-9 y R221-5 C. com.).

A las *sociedades comanditarias simples* se les aplican las normas de la sociedad colectiva (arts. L222-2 y R222-1 C. com.).

Las *sociedades civiles* deberán nombrar auditor cuando superen los mismos umbrales descritos para las sociedades de responsabilidad limitada.

Las *cooperativas agrícolas*, que constituyen una categoría específica de sociedad, y no son sociedades civiles ni mercantiles, deberán nombrar, al menos, un auditor y un suplente cuando al cierre del ejercicio se superen dos de las siguientes cifras

fijadas en el art. R524-22-1 del Código Rural y pesca marítima: a) 10 empleados con un contrato de duración indefinida; b) 534.000 euros de cifra de negocios antes de impuestos; c) 267.000 euros el total del balance.

A las *cooperativas de crédito*, como al resto de los establecimientos financieros, les son de aplicación los arts. L511-38 y 511-39 del Código Monetario y Financiero que exigen que sean controladas por, al menos, dos auditores de cuentas, en las condiciones fijadas en el Libro VIII del Código de comercio. Dichos auditores no deben pertenecer a empresas con vínculos entre las mismas de tipo jurídico, profesional, de capital o de organización. Sin embargo, cuando el balance sea inferior a la cifra fijada por la Autoridad de normas contables, previo dictamen del Comité consultivo de la normativa financiera, la verificación podrá ser realizada por un solo auditor. Cuando esta condición se cumple y el establecimiento se somete a las reglas de la contabilidad pública o a un régimen específico de aprobación de sus cuentas presentando garantías suficientes a juicio de la Autoridad de control que proceda, ésta puede decidir suprimir la obligación de auditoría. Ello no será de aplicación cuando deban presentarse cuentas consolidadas.

Aunque una sociedad no esté obligada a someter sus cuentas a auditoría, los estatutos o los socios en asamblea pueden obligar a que se nombre auditor, al no existir una norma que impida a las entidades no obligadas a ser auditadas a nombrar voluntariamente auditor<sup>23</sup>. El auditor nombrado voluntariamente debe cumplir las mismas exigencias que el nombrado obligatoriamente.

## 4.2. Derecho español

El art. 62 de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas, señala que la asamblea general de la sociedad cooperativa estará obligada a nombrar auditor cuando así lo dispongan la Ley de auditoría de cuentas y sus normas de desarrollo o lo establezcan los estatutos o lo acuerde la asamblea general. El contenido de esta norma también se recoge en las legislaciones autonómicas sobre cooperativas, por lo que aquellas cooperativas a las que se aplica su respectiva Ley autonómica deberán someter sus cuentas a auditoría si se encuentran en

23. HOVASSE, H.: "Comptes sociaux et liberté contractuelle", *Droit des Sociétés*, núm.3, 2004, pp. 8 y 9.

alguno de los supuestos descritos<sup>24</sup>. Es por ello que toda sociedad cooperativa incurra en alguno de los supuestos establecidos en la DA 1.ª del TRLAC deberá nombrar auditor de cuentas para que verifique sus cuentas anuales. La Disposición Adicional 1.ª del TRLAC señala un listado mínimo de entidades que tienen que someter sus cuentas a auditoría.

Dichas entidades son las siguientes:

a) Aquellas que emitan valores admitidos a negociación en mercados regulados o sistemas multilaterales de negociación; b) Que emitan obligaciones en oferta pública; c) Que se dediquen de forma habitual a la intermediación financiera, y, en todo caso, las entidades de crédito, las empresas de servicios de inversión, las sociedades rectoras de los mercados secundarios oficiales, las entidades rectoras de los sistemas multilaterales de negociación, la Sociedad de Sistemas, las entidades de contrapartida central, la Sociedad de Bolsas, las sociedades gestoras de los fondos de garantía de inversiones y las demás entidades financieras, incluidas las instituciones de inversión colectiva, fondos de titulización y sus gestoras, inscritas en los correspondientes Registros del Banco de España y de la Comisión Nacional del Mercado de Valores; d) Que tengan por objeto social cualquier actividad sujeta al texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados, aprobado por Real Decreto Legislativo 6/2004, de 29 de octubre, dentro de los límites que reglamentariamente se establezcan, así como los Fondos de pensiones y sus entidades gestoras; e) Que reciban subvenciones, ayudas o realicen obras, prestaciones, servicios o suministren bienes al Estado y demás Organismos Públicos dentro de los límites que reglamentariamente fije el Gobierno por Real

24. Art. 72.1 de la Ley 4/1993, de 24 de junio, de Cooperativas de Euskadi; art. 52 de la Ley 18/2002, de 5 de julio, de Cooperativas de Cataluña; art. 50 Ley 8/2003, de 24 de marzo, de Cooperativas de la Comunidad Valenciana; art. 67 de la Ley 4/1999, de 30 de marzo, de Cooperativas de la Comunidad de Madrid; art. 73 de la Ley 14/2011, de 23 de diciembre, de Sociedades Cooperativas Andaluzas; art. 55 de la Ley 5/1998, de 18 de diciembre, de Cooperativas de Galicia; art. 84 de la Ley 8/2006, de 16 de noviembre, de sociedades Cooperativas de la Región de Murcia; art. 45 de la Ley 2/1998, de 26 de marzo, de Sociedades Cooperativas de Extremadura; art. 80 de la Ley 4/2001, de 2 de julio, de Cooperativas de La Rioja; art. 78 de la Ley 4/2002, de 11 de abril, de Cooperativas de la Comunidad de Castilla y León; art. 96 de la Ley 11/2010, de 4 de noviembre, de Cooperativas de Castilla-La Mancha; art. 104 de la Ley del Principado de Asturias 4/2010, de 29 de junio, de Cooperativas; arts. 44.3 y 49.4 de la Ley Foral 14/2006, de 11 de diciembre, de Cooperativas de Navarra; art. 56.4 de la Ley 9/1998, de 22 de diciembre, de Cooperativas de Aragón; art. 87 de la Ley 1/2003, de 20 de marzo, de cooperativas de Illes Balears.

Decreto<sup>25</sup>; f) Las demás entidades que superen los límites que reglamentariamente fije el Gobierno por Real Decreto que se referirán a la cifra de negocios, al importe total del activo según balance y al número anual medio de empleados.

Este último supuesto f) se desarrolla en la Disposición Adicional 1.<sup>a</sup> del RLAC, relativo a la auditoría de entidades por razón de su tamaño, el cual señala que deberá someter sus cuentas a auditoría toda cooperativa *obligada a formular cuentas anuales según el modelo ordinario* por no poder presentar balance abreviado según los parámetros dispuestos en el art. 257 de la LSC. Recientemente, la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, ha modificado el art. 257.1 de la Ley de Sociedades de Capital elevando los umbrales que no deben superarse para poder formular balance abreviado<sup>26</sup> lo cual tendrá como efecto que más empresas puedan optar por formular un balance abreviado. Ahora bien, esa misma Ley también ha modificado el art. 263 de la Ley de Sociedades de Capital según el cual las cuentas anuales y el informe de gestión de las sociedades deben ser revisados por un auditor de cuentas excepto cuando “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; 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”. Antes de la modificación, este último precepto señalaba que quedaban exceptuados de la obligación de someter sus cuentas a auditoría aquellas sociedades que podían formular balance abreviado. A partir de la modificación legal, sin embargo, la excepción de auditoría no estará ligada a la posibilidad de formular balance abreviado sino a las

25. La Disposición Adicional 3.<sup>a</sup> del RLAC señala que deberán auditarse las sociedades cooperativas que durante un ejercicio hayan celebrado con la Administración Pública contratos previstos en el art. 2 de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público, cuya cuantía total exceda los 600.000 euros siempre que dicho importe supere el 50 por ciento de su cifra anual de negocios.

26. Se ha tratado de acercar la legislación española a las cifras de la Directiva europea. Según la nueva redacción del art. 257.1 LSC, podrán formular balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados las sociedades 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 cuatro millones de euros; b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los ocho millones de euros; c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.

cifras dispuestas en el art. 263 de la LSC que acabamos de señalar. Así, hoy día, habrá sociedades que podrán formular balance abreviado pero tendrán que someter sus cuentas a auditoría. En el caso de las sociedades cooperativas, la obligación de auditoría por razón de su tamaño tiene su origen en la DA 1.ª f) del TRLAC que remite a la DA 1.ª del RLAC el cual no ha sido modificado por la Ley 14/2013 y sigue haciendo depender la obligación de auditoría del hecho de poder formular o no balance abreviado. Así, podría ocurrir que una cooperativa no tuviera obligación de nombrar auditor por no superar los umbrales cuánticos fijados en el art. 257.1 de la LSC y una sociedad de capital con la misma o, incluso, inferior dimensión que la cooperativa tuviera que nombrar auditor. El legislador sólo se ha ocupado de mantener los mismos umbrales cuánticos de los que depende la obligación de auditoría para las sociedades de capital olvidándose de las sociedades cooperativas que seguirán con la regulación anterior que hacía depender la obligación de auditoría de la posibilidad o no de formular balance abreviado, siendo la cifras actuales mucho más elevadas que las anteriores. No ha habido diferencias hasta ahora por lo que no entendemos el motivo por el cual a las cooperativas deban aplicarse unas cifras muy superiores, como las dispuestas para tener que formular un balance ordinario, como determinante de la obligación de auditoría.

Por lo tanto, existen cooperativas que, por su dimensión deben someter sus cuentas a auditoría. Además, algunas cooperativas son entidades de crédito (art. 104 Ley Coop.), muchas reciben subvenciones<sup>27</sup>, pueden tener por objeto cualquier actividad sujeta al texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de seguros privados (art. 101 Ley Coop.), pueden emitir valores admitidos a negociación en mercados regulados y pueden emitir obligaciones (arts. 21.2 e) y 107 de la Ley Coop.).

Sin embargo, algunas de las circunstancias señaladas en la DA 1.ª del TRLAC no pueden tener lugar en una cooperativa. Así, las sociedades cooperativas no pueden ser empresas que ofrezcan servicios de inversión. Otra cosa es que como cooperativa de crédito sí realice todos los servicios propios de una empresa de servicios de inversión. Tampoco serán sociedades rectoras de mercados secunda-

27. La sociedad cooperativa deberá haber recibido de la Administración pública o de la UE más de 600.000 euros, debiendo auditarse tanto el ejercicio en el que se recibió la subvención como aquellos ejercicios en los que se aplique el dinero recibido (Disposición Adicional 2.ª RLAC).

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

Algunas clases de cooperativas tienen que auditarse en virtud de sus propias leyes cooperativas. Las Cooperativas de viviendas tienen un régimen específico en cuanto al deber de someter sus cuentas a auditoría previsto en el art. 91 de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas. También las legislaciones autonómicas sobre cooperativas prevén la obligación de someter a auditoría las cuentas de las cooperativas de viviendas en determinadas condiciones<sup>28</sup>. La Ley 13/1989, de 26 de mayo de cooperativas de crédito, señala que las cuentas de las cooperativas de crédito deberán ser auditadas en las condiciones fijadas por la legislación de auditoría (art. 11). En el mismo sentido se pronuncia el art. 37.4 del Real Decreto 84/1993, de 22 de enero que aprueba el Reglamento de desarrollo de la

28. Art. 117 LC Euskadi; art. 111 LC Cataluña; art. 91 LC Valencia; art. 116 LC Madrid; art. 98 LC Andaluzas; art. 123 LC Galicia; art. 137 LC Extremadura; art. 122 LC La Rioja; art. 120 LC Castilla y León; art. 140 LC Castilla-La Mancha; art. 85 LC Aragón; art. 157 Asturias; art. 118 LC Islas Baleares; art. 114 LC Murcia.

Ley de cooperativas de crédito. En cuanto a las entidades aseguradoras, el Real Decreto 2486/1998, de 20 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados señala que sus cuentas anuales individuales y consolidadas deben someterse a la revisión de un auditor (art. 68.1).

Las cooperativas con alguna sección también estarán obligadas a auditar sus cuentas<sup>29</sup>. Algunas leyes autonómicas prevén que se auditen las cooperativas con sección de crédito<sup>30</sup>, las cooperativas de segundo grado (art. 52 LC Cataluña) y las cooperativas especiales en los supuestos previstos en la legislación sobre auditoría, en los estatutos o lo acuerde la asamblea general<sup>31</sup>.

Además, toda cooperativa deberá someter sus cuentas a auditoría cuando lo prevean los estatutos o lo acuerde la asamblea general. Así lo prevén la ley estatal (art. 62.1 Ley Coop.) y también todas las leyes autonómicas. En las sociedades cooperativas que no tengan obligación de nombrar auditor, la asamblea general podrá nombrar auditor.

Las leyes autonómicas sobre cooperativas facultan a las minorías de socios para solicitar la auditoría pero exigen porcentajes diferentes. Así, podrá efectuar la solicitud de auditoría una minoría de socios suficiente para exigir la convocatoria de la asamblea general<sup>32</sup>, el 15 por ciento de los votos (art. 52 LC Cataluña; art. 55 LC Galicia), el 15 por ciento de los socios que lo soliciten al consejo rector (art. 44.3 LC Navarra), el 20 por ciento de los socios en cooperativas con más de 10 socios (art. 73.1 c) LC Andaluzas), el número de socios determinado por los estatutos que se lo soliciten al consejo rector (art. 45.4 LC Extremadura), un tercio de los socios que lo soliciten al consejo rector (art. 80.1 LC La Rioja) o a petición de la mayoría de socios (art. 56 LC Aragón).

29. Art. 5.5 de la Ley Coop.; art. 6.3 LC Euskadi; art. 6.5 LC Madrid; art. 73.1 d) LC Andaluzas; art. 9.6 LC Galicia; art. 112.4 LC Extremadura; art. 7.6 LC La Rioja; art. 9.1 LC Castilla-La Mancha; art. 6.4 LC Asturias; art. 7.10 LC Murcia.

30. Art. 50.1b) LC Valencia; art. 10.2 LC Galicia; art. 6.5 LC Castilla y León; art. 6 bis LC Aragón; art. 7.6 Islas Baleares; art. 6.3 LC Euskadi.

31. Art. 12 Ley 8/2006, de 23 de diciembre, de sociedades cooperativas especiales de Extremadura.

32. Art. 72.1b LC Euskadi; art. 67.1 c) LC Cataluña; art. 87.2 LC Islas Baleares, solicitud que se dirigirá al consejo rector; art. 96.1 c) LC Castilla-La Mancha, siempre que no hubieran transcurrido 3 meses desde el cierre del ejercicio.

Tanto la Ley de cooperativas estatal como todas las leyes autonómicas sobre cooperativas prevén la posibilidad de que otros órganos obliguen a someter las cuentas de la cooperativa a auditoría. Así, la Comisión de vigilancia (art. 72 LC Euskadi), el consejo rector<sup>33</sup> o los administradores<sup>34</sup>, la comisión de control de la gestión (art. 50.1 d) LC Valencia), interventores (67.1 b) LC Madrid; art. 80.1 LC La Rioja), y cualquier instancia legitimada por los estatutos (art. 96.1 b) LC Castilla-La Mancha).

En caso de que la sociedad cooperativa no esté obligada a someter sus cuentas a auditoría, la Ley de cooperativas estatal prevé que el cinco por ciento de los socios podrá solicitar del Registro de Sociedades Cooperativas que nombre un auditor de cuentas para que audite las cuentas anuales de un determinado ejercicio. El Registro nombrará auditor siempre que no hubieran transcurrido tres meses a contar desde la fecha de cierre de dicho ejercicio y los honorarios que deben pagarse al auditor serán con cargo a la cooperativa auditada (art. 62 Ley Coop.). En cuanto a las leyes autonómicas, serán el 10 por ciento de los socios o 50 de ellos quienes deben solicitarlo al Registro de cooperativas en tres meses desde el cierre del ejercicio (art. 50.1 c) LC Valencia)<sup>35</sup>, el cinco por ciento de los socios siempre que no hubieran transcurrido tres meses desde el cierre del ejercicio (art. 84.2 LC Murcia), el 10 por ciento de los socios o dos socios en las cooperativas de menos de diez socios siempre que no hubieran transcurrido tres meses desde el cierre del ejercicio (art. 78 LC Castilla y Leon), el cinco por ciento de los socios en las cooperativas de más de quince socios y el 25 por ciento en las de quince o menos socios siempre que no hubieran transcurrido tres meses desde el cierre del ejercicio (art. 104.2 LC Asturias).

También estará la sociedad obligada a someter sus cuentas a auditoría cuando así lo acuerde el juzgado competente tras atender la solicitud fundada de aquella persona que acredite tener un interés legítimo (art. 40 C. com.).

33. Art. 52 LC Cataluña; art. 45 LC Extremadura; art. 80.1 LC La Rioja.

34. Art. 50.1 d) LC Valencia; art. 67.1 b) LC Madrid; art. 55 LC Galicia; art. 96.1 b) LC Castilla-La Mancha.

35. El art. 73.3 de la LC Andaluzas prevé el nombramiento de auditor por el Registro de Cooperativas en los supuestos previstos en el Reglamento que desarrolle la Ley.

## 5. Nombramiento y aceptación del auditor

### 5.1. Derecho francés

Los auditores de cuentas son nombrados por la asamblea general ordinaria o por el órgano equivalente. Es lógico que el auditor sea nombrado por los socios ya que ellos son los principales beneficiados del trabajo de aquél<sup>36</sup>. Además, se nombrarán tantos suplentes como auditores titulares se hayan nombrado (art. L823-1 C. com.). Las sociedades obligadas a someter sus cuentas a auditoría deben nombrar, al menos, un auditor de cuentas. Sin embargo, las sociedades obligadas a presentar cuentas consolidadas<sup>37</sup> deberán nombrar, al menos, dos auditores titulares y suplentes (arts. L823-2 C. com.). Estos auditores deberán pertenecer a distintos despachos sin vínculos financieros ni directivos comunes y no deben pertenecer a la misma red (art. 17 Código ético). Excepcionalmente, el nombramiento de los primeros auditores se efectuará en los estatutos de la sociedad cooperativa con forma de anónima (art. L225-16 C. com.).

La auditoría puede ser ejercida por auditores personas físicas que actuarán en nombre propio o por sociedades de auditoría cualquiera que sea su forma (art. L822-9 C. com.). Sin embargo, los auditores no podrán tener la cualidad de comerciante al estarles prohibido el ejercicio de cualquier actividad comercial, sea ejercida directamente o por medio de intermediarios (art. L822-10 C. com.). Es por ello que una sociedad de auditoría no podrá adoptar la forma de sociedad en nombre colectivo por tener sus socios la cualidad de comerciante (art. L221-1 C. com.) ni de sociedad en comandita simple por tener sus socios la condición de los socios de la sociedad en nombre colectivo (art. L222-1 C. com.)<sup>38</sup>.

Si la asamblea u órgano competente no nombra auditor, cualquier miembro de la asamblea o del órgano competente podrá solicitar judicialmente la designación de un auditor de cuentas, habiéndose citado debidamente al representante legal de la sociedad. El auditor así nombrado se mantendrá hasta que la asamblea proceda al nombramiento regular de auditor (art. L823-4 C. com.). El

36. GUYON, Y.: *Droit des Affaires...*, cit., p. 394.

37. Según el art. L233-16 del C. com., deben publicarse cuentas consolidadas cuando se controlan de forma exclusiva o conjunta una o más empresas o si tienen influencia significativa sobre los mismos.

38. LEJEUNE G. y EMMERICH, J. P.: *Réglementation professionnelle et déontologie de l'expert-comptable et du commissaire aux comptes*, Gualino Lextenso editions, París, 2012, p. 127.

nombramiento judicial será posible, también, cuando el auditor regularmente designado no pueda cumplir con sus funciones y no haya sido nombrado un suplente<sup>39</sup>.

Los suplentes sustituirán a los titulares en caso de rechazo, impedimento, dimisión o defunción. Con el fin de evitar otra asamblea general para nombrar a quien sustituya al auditor que se encuentra en alguna de dichas situaciones es por lo que se nombra al suplente junto con el auditor titular. En caso de tener que reemplazar al auditor titular, el suplente ejercerá sus funciones por el tiempo que restaba al auditor titular. Por ello, las funciones del auditor suplente llamado a sustituir al titular cesarán en la fecha en que expire el mandato del titular siempre que el impedimento no tuviera carácter temporal. En este último caso, una vez cesado el impedimento, el titular retomarará sus funciones tras la aprobación de las cuentas por la asamblea general o por la autoridad competente (art. L823-1 C. com.). Al haber pasado el suplente a ser titular, la sociedad deberá nombrar otro suplente en asamblea. El suplente que entra en funciones estará sujeto a las mismas obligaciones que el auditor al que sustituye.

## 5.2. Derecho español

En todas las leyes cooperativas, estatal y autonómicas, en principio, corresponde a la asamblea general<sup>40</sup> de la sociedad cooperativa nombrar al auditor de cuentas antes de que finalice el ejercicio a auditar.

Sin embargo, también hay otros órganos e instituciones que pueden intervenir en el nombramiento de auditor. Así, según la Ley 27/1999, de 16 de julio de cooperativas, cuando la asamblea general no hubiera nombrado en plazo a los auditores, o en el supuesto de falta de aceptación, renuncia o al auditor le resultara imposible llevar a cabo su trabajo (enfermedad o fallecimiento del auditor persona física y extinción de la sociedad de auditoría, incompatibilidad), el Consejo Rector y las personas legitimadas para solicitar la auditoría podrán pedir al Registro de Cooperativas que nombre un auditor para que efectúe la auditoría

39. RIPERT, G. y ROBLOT, R.: *Traité de Droit Commercial...*, cit., p. 482; GERMAIN, M. y MAGNIER, V. (Ripert, G. y Roblot, R.): *Traité de droit des affaires...*, cit., p. 542.

40. MORILLAS JARILLO, M.<sup>a</sup> J. y FELIÚ REY, M.I.: *Curso de Cooperativas...*, cit., p. 482, opina que la escritura de constitución debería poder contener el nombramiento del primer auditor, que sería por unanimidad.

de las cuentas anuales de un determinado ejercicio (art. 62.3 Ley Coop). No es así en algunas leyes autonómicas sobre cooperativas, entre las cuales hay algunas que prevén que, a falta de auditor nombrado por la asamblea general (por no haberlo nombrado o porque el auditor no pueda cumplir sus funciones), los administradores podrán proceder a nombrar al auditor dando cuenta a la primera asamblea general (art. 72.2 LC Euskadi; art. 55 LC Galicia; art. 80.2 LC La Rioja). No parece adecuado, que el órgano de administración que resulta controlado por el auditor se encargue de nombrar al auditor que le controla. En otros casos, a falta de auditor nombrado por la asamblea, los administradores o las personas legitimadas para solicitar la auditoría podrán pedir al Registro de cooperativas que proponga al Departamento competente el nombramiento de un auditor (art. 67.2 LC Madrid). La Leyes murciana, asturiana y castellanas, que son similares, prevén que el consejo rector o las personas legitimadas soliciten al Registro de cooperativas que nombre auditor (art. 84.3 LC Murcia; art. 78.3 LC Castilla y León; art. 96.2 LC Castilla-La Mancha; art. 104.3 LC Asturias). La Ley andaluza, tras señalar que es la asamblea general la competente para nombrar auditor, señala que también es competente el órgano de administración en los casos y plazos que reglamentariamente se establezcan (art. 73.2). La Ley de cooperativas de Extremadura, sin embargo, faculta al juez de primera instancia del domicilio de la cooperativa para nombrar auditor previa solicitud del consejo rector, de los interventores o de cualquier socio (art. 45.2 LC Extremadura).

## 6. Falta de nombramiento de auditor en las sociedades obligadas a someter sus cuentas a auditoría

### 6.1. Derecho francés

Serán nulos todos los acuerdos adoptados en la asamblea celebrada sin que se haya nombrado auditor habiendo debido hacerlo y los tomados teniendo en cuenta el informe de auditoría de un auditor que fue nombrado a pesar de no estar inscrito como auditor o estar incurso en una incompatibilidad<sup>41</sup>. Sin

41. GUYON, Y.: *Droit des Affaires...*, cit., p. 395, señala que, en realidad, la nulidad se aplica sólo a los acuerdos que requerían un informe del auditor, es decir, acuerdos con un objeto contable o financiero.

embargo, la acción de nulidad se extinguirá si las deliberaciones irregulares son expresamente confirmadas por una asamblea general con el informe del auditor de cuentas regularmente nombrado (art. L820-3-1 C. com.).

Además, existen otro tipo de sanciones. Así, los directivos que no promovieron ni convocaron la asamblea para el nombramiento incurrir en una pena de dos años de prisión y una multa de 30.000 euros. Serán castigados con una pena de cinco años de prisión y una multa de 75.000 euros aquellos directivos de una entidad que, habiendo nombrado auditor, obstaculizaran las comprobaciones de los auditores o les denegaran documentación que necesitan para realizar su trabajo, especialmente, todo contrato, libro, documentos contables y registros, etc (art. L820-4 C. com.).

## 6.2. Derecho español

Aunque el legislador español no ha previsto en el régimen general de auditoría ninguna norma que sancione a las sociedades que incumplan la obligación de someter sus cuentas a auditoría, se entiende que, al ser la auditoría una obligación dispuesta por una norma imperativa, su incumplimiento dará lugar a la nulidad del acuerdo de aprobación de las cuentas anuales, por ser dicho acuerdo contrario a la Ley. Sin embargo, la Ley de cooperativas gallega sí declara nulo el acuerdo de aprobación de las cuentas anuales sin informe de auditoría (art. 54.1 a). La jurisprudencia ha declarado la nulidad del acuerdo de aprobación de las cuentas anuales cuando el auditor deniega su opinión, por las limitaciones al alcance puestas por la sociedad auditada al trabajo del auditor, aun incluso cuando la limitación afecte sólo a algún documento integrante de las cuentas anuales<sup>42</sup>.

Otras leyes autonómicas sobre cooperativas también han dispuesto consecuencias al incumplimiento de la obligación de someter las cuentas a auditoría. Así algunas leyes lo han calificado como infracción muy grave<sup>43</sup> y, otras, como

42. Las sentencias del Tribunal Supremo asemejan la denegación de opinión del auditor a la falta de auditoría sobre información básica acerca de la cual debe votarse en junta, al faltar en el informe de auditoría el contenido fundamental que debe tener un informe de este tipo. En este sentido, la STS de 11 de noviembre de 1998 a la que hacen referencia las SSTs de 17 de mayo de 2000 y 5 de octubre de 2011, según las cuales la denegación de opinión se equipara a la falta de auditoría ya que puede ocultar una auditoría negativa.

43. Art. 139.3 LC Euskadi; art. 135.3 LC Cataluña; art. 117.4 LC Valencia; art. 139 LC Galicia; art. 174 LC Extremadura; art. 160.5 Castilla-La Mancha; art. 147.4 LC Islas Baleares.

grave<sup>44</sup>. Se impondrá una multa a la cooperativa que ha incumplido su deber de someter las cuentas a auditoría. Las cuantías de la multa se señalan en cada una de las Leyes cooperativas. Algunas incluyen como sanción la descalificación de la sociedad cooperativa si se cumplen determinadas circunstancias<sup>45</sup>, alguna otra la prohibición de obtener ayudas, bonificaciones o subvenciones de carácter público durante un tiempo (art. 94.9 LC Aragón) y, por último, el cierre del Registro a cualquier otro asiento (art. 136.6 LC Cataluña, por no depositar el informe de auditoría).

## 7. La independencia y las incompatibilidades

La independencia es el eje central de la auditoría de cuentas<sup>46</sup>. La independencia del auditor está regulada en el art. 22 de la VIII Directiva. Este precepto no establece un concepto de independencia pero exige a los Estados miembros, con el fin de asegurar que el auditor sea independiente respecto de la entidad auditada, que aquél no participe en las decisiones internas de su cliente y rechace un encargo de auditoría «si existe alguna relación financiera, comercial, laboral o de otro tipo entre el auditor y la entidad auditada», que pueda hacer pensar a un tercero objetivo y debidamente informado, que el auditor no es independiente. Los auditores deberán aplicar las salvaguardas apropiadas para debilitar las posibles amenazas que pudieran perjudicar a su independencia como la «autorrevisión, interés propio, abogacía, familiaridad, confianza o intimidación», debiendo, incluso, abstenerse de efectuar el encargo de auditoría si dichas amenazas no pudieran mitigarse con las salvaguardas aplicadas quedando afectada la independencia. No se establece un régimen de incompatibilidades siendo los Estados miembros quienes deben hacerlo. Las amenazas relevantes para su independencia y las salvaguardas que ha aplicado para debilitarlas debe recogerlas el auditor en

44. Art. 133.4 LC Madrid; 123.3 LC Andaluzas; art. 140 LC La Rioja; art. 137.2 LC Castilla y León; art. 94.5 LC Aragón; art. 205.2 LC Asturias; art. 139.3 LC Murcia.

45. Art. 141 LC Euskadi; art. 138.1 LC Cataluña; art. 118.1 LC Valencia; art. 141.1 LC Galicia; art. 180.1 LC Extremadura; art. 162.1 LC Castilla-La Mancha; art. 149.2 LC Islas Baleares; art. 126 LC Andaluzas; art. 95.1 LC Aragón.

46. ARANA GONDRA, F. J.: *Ley de Auditoría de Cuentas. Comentarios a la legislación mercantil*, Dir. Sánchez Calero, F., Edersa, Madrid, 1995, p. 313; PACHECO CAÑETE, M.: *Régimen legal de la auditoría de cuentas y responsabilidad de los auditores*, Consejo Económico y social, Madrid, 2000, p. 271.

sus papeles de trabajo (art. 22.3). En la actualidad se distingue entre dos sistemas para regular la independencia. Por una parte, un sistema por principios y, por otra, un sistema basado en reglas. En el sistema por principios, en primer lugar, se establecen los principios o fundamentos básicos y, en segundo lugar, se determinan las posibles amenazas a dichos fundamentos y las medidas de salvaguarda para protegerlos. En este sistema, el auditor tras examinar las circunstancias, decidirá si acepta el encargo o lo rechaza. En el sistema basado en reglas, se establece un listado más o menos detallado de incompatibilidades por considerarse que dichas circunstancias son contrarias a la independencia por lo que el auditor no deberá incurrir en las mismas en el ejercicio de su actividad, debiendo rechazar el encargo en todo caso<sup>47</sup>. A pesar de que la Directiva se inclinó por un planteamiento basado en principios, tanto en Francia como en España el sistema es híbrido. Por ello, el auditor, a pesar de no estar incurso en incompatibilidad alguna, deberá examinar las circunstancias del encargo y reconocer las amenazas que pueden afectar negativamente a su independencia, pensar en las salvaguardas adecuadas para resolver dichas amenazas, reduciéndolas o eliminándolas, debiendo, finalmente, aceptar o rechazar el encargo de auditoría de cuentas<sup>48</sup>.

### 7.1. Derecho francés

La independencia del auditor es importante porque, si no lo es, los usuarios del informe de auditoría no podrán fiarse del mismo al no gozar la opinión del auditor de credibilidad alguna. Tal y como indica el Código ético de la profesión de auditor de cuentas, “la independencia del auditor de cuentas se caracteriza, principalmente, por el ejercicio con total libertad, tanto de hecho como en apariencia, de las facultades y competencias que se le han conferido por la ley” (art. 5). Para asegurar su independencia, el auditor debe evitar toda situación de conflicto de intereses (art. 6)<sup>49</sup>.

47. YÁNEZ LÓPEZ, J. C., VILLANUEVA VILLAR, M. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, M.<sup>a</sup> T.: “La independencia del auditor en la nueva Ley”, *Partida Doble*, núm. 220, 2010, p. 15; GONZALO ANGULO, J. A. y CASTELLANOS RUFO, E.: “La reforma de 2010 en la Ley de Auditoría de Cuentas”, *Partida Doble*, núm. 224, 2010, p. 28.

48. GONZALO ANGULO, J. A. y CASTELLANOS RUFO, E.: “La reforma de 2010...”, *cit.*, p. 29.

49. CUIF, P.F.: “Le conflit d’intérêts: essai sur la détermination d’un principe juridique en droit privé”, *Revue Trimestrelle de droit commercial et droit économique*, núm. 1, 2005, núm. 1, 2005, pp. 1 y ss.

Con el fin de asegurar la independencia e imparcialidad del auditor, tanto de hecho como en apariencia, el legislador ha previsto una serie de *incompatibilidades* y prohibiciones. Algunas incompatibilidades pueden ser generales y están dirigidas al ejercicio de la profesión y otras incompatibilidades son especiales y se refieren al ejercicio de la auditoría respecto de una determinada entidad.

En cuanto a las incompatibilidades generales, el Código de comercio señala en el art. L822-10 del C. com. que las funciones del auditor de cuentas son incompatibles con: a) cualquier actividad que pueda afectar a su independencia. El auditor de cuentas deberá cuestionarse en todo caso su independencia respecto de la entidad cuyas cuentas se le encarga auditar manteniendo una actitud de alerta ante situaciones que puedan constituir una amenaza a su independencia. Cuando el auditor detecte una amenaza, debe establecer las medidas de salvaguarda adecuadas para reducir el riesgo de falta de independencia a un grado aceptablemente bajo y poder continuar en sus funciones o eliminar por completo la amenaza. En caso contrario, no debería aceptar el encargo o debería darlo por terminado. Si el auditor tuviera dudas o dificultades de interpretación, puede instar la opinión del H3C siempre que haya informado previamente de ello al presidente de la Compañía regional de auditores de cuentas (art. 12 del Código ético); b) cualquier empleo remunerado, salvo la docencia relativa al ejercicio de la auditoría u ocupar un empleo remunerado con un auditor de cuentas o experto contable; c) cualquier actividad comercial, ejercida directamente o por persona interpuesta.

En cuanto a las incompatibilidades especiales, algunas se encuentran reguladas en la parte legislativa del Código de comercio y, otras, en el Código ético de la profesión de auditor de cuentas. Respecto de las primeras, el art. L822-11 I del Código de comercio señala que el auditor no podrá tener, recibir o mantener, directa o indirectamente, ningún interés sobre la entidad cuyas cuentas va a auditar o sobre una entidad del grupo que la controla o es controlada por ella<sup>50</sup>. Asimismo, en la parte II del mismo precepto, el Código de comercio prohíbe al auditor prestar a la entidad auditada o a las entidades del grupo de ésta toda asesoría o servicio que no esté directamente relacionado con la función de auditor. Además, prohíbe a un auditor perteneciente a una red nacional o internacional

50. El Código ético define las líneas personales, financieras y profesionales incompatibles con el ejercicio de la función auditora en los arts. 27, 28 y 29 respectivamente.

cuyos miembros tienen un interés económico común y cuya actividad no es exclusivamente la auditoría de cuentas, verificar las cuentas de una entidad a la que dicha red haya prestado un servicio distinto de la auditoría. El auditor de cuentas propuesto para el nombramiento debe informar por escrito a la entidad a auditar de su pertenencia a una red, nacional o internacional, cuya actividad exclusiva no es la auditoría y acerca de los honorarios totales que por servicios distintos a la auditoría prestados a la entidad dicha red percibe<sup>51</sup>.

El Código ético prevé en el art. 10 un listado de situaciones prohibidas en las que un auditor de cuentas no podrá incurrir, no pudiendo prestar algunos servicios a la persona o entidad cuyas cuentas verifica o a alguna entidad de su grupo en el sentido del art. L233-3 del C. com<sup>52</sup> y prohíbe la dependencia del auditor respecto de la entidad cuyas cuentas audita debido a los honorarios facturados

51. Esta información, que se actualiza todos los años, se pondrá a disposición de los accionistas en el domicilio social antes de la junta general que se pronunciará sobre su nombramiento (art.L820-3 C. com.).

52. Toda prestación que suponga una autorrevisión de su trabajo de verificación; - Ser administrador o directivo en la entidad a auditar o en alguna empresa de su grupo. Además, deberán transcurrir cinco años desde el cese como dirigente o empleado de una entidad, para poder ser nombrado auditor de la misma. Tampoco podrán ser nombrados auditores de cuentas durante dicho tiempo en las entidades que posean el 10 por ciento de la sociedad en la que antes ejercían sus funciones ni tampoco en las que ésta posea un 10 por ciento cuando cesaron sus funciones (art. L822-13 C. com.). Asimismo, los auditores de cuentas y los miembros firmantes de una sociedad de auditoría no podrán ser contratados ni como directivos ni como empleados de las entidades cuyas cuentas verifican ni en las sociedades del grupo (en el sentido del art. L233-3 del C. com.), en el plazo de cinco años desde que cesaron en sus funciones (art. L822-12 C. com.). La violación de dichas prohibiciones entraña la nulidad del nombramiento de directivo o del contrato de trabajo (art. L235-1 C. com.); - La contratación de personal; - La redacción de actas y la realización de funciones de secretario jurídico; - Manejo o custodia de fondos; - La llevanza de la contabilidad, preparación de las cuentas o la información financiera de la entidad cuyas cuentas debe auditar o las cuentas de las sociedades que la controlan o son controladas por ella; - La valoración de las aportaciones no dinerarias e intervención en caso de fusión; - El establecimiento de medidas de control interno al mismo cliente; - La prestación de servicios de auditoría y servicios de evaluación, actuarial o no, de elementos destinados a formar parte de las cuentas o de la información financiera siempre que no estén comprendidos en su deber como auditor; - Diseño y puesta en marcha de sistemas de información financiera; - La prestación de cualquier servicio, especialmente, de asesoría en materia jurídica, financiera y fiscal o relativa a las formas de financiación; - La externalización, incluso parcial, de una prestación; - La defensa de los intereses de los dirigentes o toda acción que tienda a la búsqueda de socios para operaciones relativas al capital o a la búsqueda de financiación; - Representar a la entidad auditada (o aquellas que la controlan o son controladas por ella) y a sus dirigentes ante los tribunales.

en virtud de la actividad de auditoría (art. 34). Sin embargo, no se señala un porcentaje que haga suponer que existe dependencia financiera sino que ésta se presume cuando el total de los honorarios percibidos por su trabajo representa una parte significativa de los ingresos del auditor, lo cual apreciará el propio auditor. En caso de grave dificultad, se solicita la opinión del *Haut Conseil du commissariat aux comptes*.

Para evitar que el auditor dulcifique su opinión a cambio de conseguir ser contratado por la entidad auditada para prestarle servicios mejor remunerados, se sanciona con prisión de seis meses y una multa de 7500 euros el hecho de aceptar o mantenerse en el ejercicio de sus funciones a pesar de estar incurso en alguna incompatibilidad legal, ya sea como auditor individual o como socio de una sociedad de auditoría de cuentas (art. L820-6 C. com.). Además, serán nulos los acuerdos tomados teniendo en cuenta un informe de auditoría de un auditor que realizó su trabajo a pesar de estar incurso en una situación de incompatibilidad (art. L820-3-1 C. com.). El auditor de cuentas suplente está sometido a las mismas reglas de incompatibilidad que el auditor titular.

## 7.2. Derecho español

El auditor o sociedad de auditoría deberá ser independiente respecto de la entidad auditada y, si concluye que su independencia puede verse afectada al realizar la auditoría de una entidad, tendrá que abstenerse de actuar. Deberá establecer medidas de salvaguarda con el fin de detectar las amenazas a la independencia (autorrevisión, interés propio, abogacía, familiaridad o confianza o intimidación), evaluarlas, reducirlas e, incluso, eliminarlas. Sin embargo, tras proclamar en principio de independencia y la necesidad de un sistema de amenazas y salvaguardas establecido en el art. 12 del TRLAC, el art. 13 del mismo texto prevé un listado de situaciones o circunstancias en las que si el auditor incurre éste deberá rechazar el encargo en todo caso, no siendo posible salvaguarda alguna<sup>53</sup>.

53. Estas situaciones son las siguientes: a) Ser directivo, administrador, empleado o realizar la supervisión interna en la entidad auditada. El art. 20 del TRLAC prohíbe a los auditores firmantes del informe de auditoría y a las sociedades de auditoría en cuyo nombre se realice la auditoría ser administradores y directivos de la entidad auditada o de su grupo, durante los dos años siguientes a finalizar la auditoría de una entidad. La LC de Galicia y de La Rioja señalan que no podrán verificar las cuentas anuales las personas

El auditor estará incurso en una incompatibilidad, no sólo cuando alguna de estas circunstancias se dan en el ejercicio que debe auditarse, sino cuando alguna de las circunstancias mencionadas tiene lugar desde el inicio del primer año anterior al ejercicio al que correspondan las cuentas anuales hasta la fecha en que el auditor o la sociedad de auditoría finalice el trabajo de auditoría (art. 14 TRLAC).

## 8. Cese del auditor de cuentas. Causas de cese

### 8.1. Derecho francés

Una vez *cumplido el plazo de duración fijado en el contrato de auditoría*, la asamblea puede no volver a nombrar al mismo auditor, no renovándole el contrato. Las funciones del auditor expiran tras la celebración de la asamblea general que aprueba las cuentas anuales del sexto ejercicio (art. L823-3 C. com.) para cuya auditoría fue contratado. Cuando al término del mandato de un auditor se propone a la asamblea general u órgano equivalente la no renovación de dicho auditor, éste podrá solicitar ser oído por la asamblea (art. L823-8 C. com.).

que en los cuatro años anteriores hayan sido administradores, asesores o empleados en la cooperativa; tampoco las personas inmersas en las prohibiciones que ambas leyes establecen para los interventores (arts. 55 LC Galicia y 80.4 LC La Rioja); b) Tener interés financiero directo o indirecto en la entidad auditada significativo para cualquiera de las partes. El art. 46.2 del RLAC especifica cuándo el interés financiero es significativo; c) La existencia de vínculos de matrimonio, de consanguinidad o afinidad hasta el primer grado, o de consanguinidad colateral hasta el segundo grado, incluidos los cónyuges de aquéllos con quienes mantengan estos últimos vínculos con los empresarios, los administradores o los responsables del área económico-financiera de la entidad auditada; d) Preparar los estados financieros u otros documentos contables de la entidad auditada; e) Realizar a la entidad auditada valoraciones significativas (...); f) La prestación de servicios de auditoría interna a la entidad auditada (...); g) La prestación de servicios de abogacía simultáneamente para la entidad auditada, salvo que dichos servicios se presten por personas jurídicas distintas y con consejos de administración diferentes, y sin que puedan referirse a la resolución de litigios sobre cuestiones que puedan tener una incidencia significativa, medida en términos de importancia relativa, en los estados financieros correspondientes al período o ejercicio auditado. V. el art. 46.7 del RLAC; h) Percibir honorarios derivados de la prestación de servicios de auditoría y distintos del de auditoría a la entidad auditada, siempre que éstos constituyan un porcentaje significativo del total de los ingresos anuales del auditor de cuentas o sociedad de auditoría, considerando la media de los últimos tres años. El art. 46.8 del RLAC precisa cuándo es significativo dicho porcentaje; i) Haber prestado servicios de diseño y puesta en práctica de sistemas de tecnología de la información financiera para generar datos de los estados financieros de la entidad auditada (...).

Puede solicitarse la *recusación* del auditor de cuentas ante el Tribunal de comercio siempre que exista una justa causa. La solicitud puede ser efectuada por uno o más accionistas o socios titulares de, al menos, el 5 por ciento del capital social, por el Comité de empresa, el Ministerio público y la Autoridad de los mercados financieros en el caso de personas cuyos títulos financieros están admitidos a negociación en un mercado regulado. La demanda de recusación deberá presentarse en los treinta días siguientes al nombramiento de auditor por la asamblea general. Debido al poco tiempo para poder solicitar la recusación, normalmente, se solicita la revocación en lugar de la recusación. Si el Tribunal accede a la solicitud, se nombrará un nuevo auditor hasta el nombramiento de otro por la asamblea general (arts. L823-6 y R. 823-5 C. com.). Se trata de una excepción al principio de sustitución del auditor titular por el suplente. Para conseguir que el Tribunal aprecie la existencia de una justa causa de recusación debe proporcionarse la prueba de las circunstancias que conduzcan a sospechar la falta de competencia, honestidad e independencia del auditor nombrado respecto de los dirigentes<sup>54</sup>.

Además, puede ejercitarse una acción de *revocación* ante el Tribunal de comercio por uno o más socios que representan el 5 por ciento del capital, por el órgano colegiado encargado de la administración, el órgano encargado de la dirección, el Comité de empresa, el Ministerio Público y por la Autoridad de los mercados financieros en las entidades cuyos títulos financieros se admitan a negociación en un mercado regulado. La solicitud de revocación del auditor podrá realizarse en cualquier momento durante el mandato del auditor y antes de que finalice el tiempo por el que se le contrató y debe realizarse en caso de falta<sup>55</sup> o impedimento<sup>56</sup> (art. L823-7 C. com.). Un desacuerdo entre los directivos y el auditor

54. RIPERT, G. y ROBLLOT, R.: *Traité de Droit Commercial...*, cit., p. 481; GERMAIN, M. y MAGNIER, V. (Ripert, G. y Roblot, R.): *Traité de droit des affaires...*, cit., p. 542; DIDIER, P. y DIDIER, P.: *Droit commercial. Les Sociétés commerciales*, T. 2, Economica editions, París, 2011, p. 364.

55. Se trata de una falta si, por causas que le son atribuibles, como no ser independiente en un trabajo, el auditor incumple sus deberes profesionales no realizando la tarea en absoluto o efectuándola incorrectamente.

56. Hay impedimento cuando el ejercicio de la función es imposible ya sea por encontrarse el auditor enfermo de forma prolongada, le resulte imposible realizar sus tareas por haberse comprometido con demasiadas no pudiendo atender a todas, una incompatibilidad sobrevenida, la baja del auditor de la lista profesional de auditores, etc.

o un simple error de apreciación no justifica que se revoque al auditor de su cargo. Cuando el auditor de cuentas resulta revocado de sus funciones, será reemplazado por el auditor nombrado como suplente (art. R823-5 C. com.). En tal caso, la asamblea general deberá nombrar otro suplente.

El art. 19 del Código ético de la profesión de auditor de cuentas reconoce, expresamente, el derecho del auditor a *dimitir* siempre que existan motivos legítimos que serán el cese definitivo de la actividad, motivos personales imperiosos tales como el estado de salud, las dificultades encontradas en el cumplimiento de sus funciones cuando sean irremediables y la aparición de hechos que puedan poner en peligro el cumplimiento de las normas aplicables a la profesión auditora y perjudicar a su independencia y objetividad (que surja una incompatibilidad).

Cuando una *sociedad de auditoría es absorbida por otra sociedad de auditoría*, la sociedad absorbente continua el mandato de la sociedad absorbida hasta que este último vence. Sin embargo, la asamblea general de la sociedad controlada puede, en la primera reunión tras la absorción, deliberar sobre si se mantiene el mandato una vez oído el auditor (art. L823-5 C. com.).

El auditor podrá ser objeto de *sanción disciplinaria* con la suspensión temporal o expulsión definitiva como auditor (art. L822-8 C. com.). En caso de expulsión, el auditor nombrado como suplente sustituirá al auditor expulsado por el tiempo de mandato que resta. Sin embargo, en caso de suspensión temporal, el auditor suplente sustituirá al suspendido durante el período de suspensión. Una vez finalizada la suspensión, el titular reanudará sus funciones tras la aprobación de las cuentas por la asamblea (art. L 823-1 C. com.).

## 8.2. Derecho español

El auditor cesa del cargo, generalmente, tras *cumplirse el plazo para el que se le nombró*. El ICAC puntualiza que el auditor cesa cuando cumple el contenido del contrato, que se entiende que tiene lugar tras la aprobación de las cuentas correspondientes al último ejercicio a auditar ya que, en algunos casos, tras entregarse el informe de auditoría a los administradores, estos efectúan cambios en las cuentas debiendo el auditor modificar también el informe y, en otros casos, la asamblea, en lugar de aprobar las cuentas, las rechaza, debiendo modificarse las

cuentas volviéndolas a auditar para volver a someterlas a la aprobación de la asamblea<sup>57</sup>.

La Ley 27/1999, de cooperativas señala que el auditor podrá ser *revocado* de su nombramiento si existe justa causa (art. 62.4)<sup>58</sup>. Es la asamblea general la competente para revocar a los auditores (art. 21.2 b). Las leyes autonómicas también se ocupan de esta cuestión. Así, señalan que corresponde a la asamblea general la revocación del auditor<sup>59</sup>. Algunas legislaciones, además, añaden a la competencia de la asamblea general la necesidad de que exista justa causa<sup>60</sup>. El art. 19.1 TRLAC, aplicable a la auditoría de todo tipo de sociedad, exige la existencia de una justa causa para poder rescindir el contrato de auditoría.

Los arts. 3.2 del TRLAC y 7.2 del RLAC reconocen al auditor, expresamente, la posibilidad de *dimitir o renunciar a continuar con el contrato de auditoría*, siempre que exista una causa justificada para ello. Según dichos preceptos, el auditor podrá no emitir el informe de auditoría o renunciar a permanecer con el contrato de auditoría, antes de que finalice el mismo, sólo, si existe justa causa y en aquellos casos en que tengan lugar las siguientes circunstancias: 1) Que existan amenazas que puedan hacer peligrar, gravemente, la independencia del auditor, como estar incurso en alguna incompatibilidad, y 2) Que al auditor o sociedad de auditoría le resulte absolutamente imposible realizar el trabajo que se le ha encargado por circunstancias que no le sean imputables<sup>61</sup>.

57. Consulta núm. 6, publicada en el BOICAC núm. 12, de 1993 y RDGRN de 25 de octubre de 1993.

58. La DA 4.ª del RLAC, señala que la extinción de la obligación de auditar las cuentas anuales de una entidad constituye una justa causa de revocación del auditor nombrado. Ello tendrá lugar si dejan de superarse los umbrales cuánticos fijados por la legislación.

59. Art. 29.1 b) LC Cataluña; art. 31.1 a) LC Valencia; art. 31.1 c) de la LC Galicia.

60. Art. 31.3 b) LC Euskadi; arts. 43.1 a) y 96.2 LC Castilla-La Mancha; art. 29.3 b) LC Madrid; art. 43.2 b) y 104.3 de la LC Asturias; arts. 37.2 y 84.4 LC Murcia; art. 78.4 LC Castilla y León.

61. El Reglamento señala que dicha circunstancia tendrá lugar cuando la entidad a auditar ni siquiera entrega al auditor las cuentas anuales tras habérselas solicitado por escrito. Se considera que la entrega no se ha producido si ha transcurrido más de un año desde la fecha de las cuentas [art. 7.2 b) RLAC]. Según el RLAC también existirá imposibilidad absoluta cuando, «excepcionalmente», otras circunstancias distintas de las de carácter técnico y no imputables al auditor, impidan a éste hacer el trabajo que le ha sido encargado en los aspectos fundamentales, no incluyéndose aquellos supuestos en que el auditor no pueda aplicar los procedimientos de auditoría necesarios para obtener evidencias en relación con la información de las cuentas anuales (art. 7.2 RLAC), ya que en este último caso se emitirá un informe con limitación al alcance o se denegará la opinión. Según la Consulta del ICAC núm. 1, BOICAC núm. 89, de 2012, siempre que la imposibilidad absoluta de realizar el trabajo de auditoría sea por causas no atribuibles al auditor y dicha imposibilidad quede acreditada mediante evidencias suficientes, fehacientes y documentadas, no será necesario esperar el transcurso de un año.

El auditor puede ser objeto de *sanciones disciplinarias*. Así, por la comisión de infracciones muy graves y graves puede imponerse al auditor individual infractor, a la sociedad de auditoría o al auditor que ha firmado el informe de auditoría en nombre de la sociedad de auditoría, además de una multa, la retirada de la autorización o baja definitiva en el ROAC o la suspensión de dicha autorización y baja temporal en el ROAC (art. 36 TRLAC).

## 9. La duración del mandato del auditor, la reelección y la rotación

### 9.1. Derecho francés

Los auditores de cuentas son nombrados para seis ejercicios. Sus funciones expiran tras la celebración de la asamblea general u órgano equivalente que decide sobre la aprobación de las cuentas del sexto ejercicio por el que fue contratado (art. L823-3 C. com.). Sin embargo, el auditor de cuentas suplente que reemplaza al titular ejercerá sus funciones hasta que concluya el mandato confiado al titular al que sustituye (art. L823-1 C. com.). Además, cuando el auditor es nombrado judicialmente, porque la asamblea no ha nombrado auditor y cualquier miembro de la asamblea ha solicitado el nombramiento judicial, el auditor así nombrado permanecerá en su cargo hasta que la asamblea general nombra otro auditor (art. L823-4 C. com.).

Los auditores de cuentas son indefinidamente *reelegibles*. La reelección debe ser expresamente realizada por la asamblea u órgano equivalente.

La *rotación* se exige a los auditores de entidades cuyos títulos financieros hayan sido admitidos a negociación en un mercado regulado. El Código de comercio señala, textualmente, que el auditor de cuentas persona física o el socio firmante de la sociedad de auditoría que audita las cuentas de una entidad cuyos títulos financieros han sido admitidos a negociación en un mercado regulado, no podrá auditar las cuentas de dicha entidad durante más de seis ejercicios consecutivos (L822-14 C. com.). Transcurridos seis ejercicios, los auditores sometidos a la obligación de rotar no podrán participar otra vez en la auditoría de cuentas de dicha persona o entidad antes de que transcurran dos años a contar desde el cierre del sexto ejercicio que verificaron<sup>62</sup>.

62. Este precepto se aplica también a las personas y entidades mencionadas en el art. L612-1 (personas jurídicas de derecho privado, como sociedades civiles, que realizan una actividad económica y deben nombrar auditor por superar determinada dimensión) y a las asociaciones mencionadas en el art. 612-4 del C. com., cuando dependan de la generosidad pública en el sentido del art. 3 de la Ley nº 91-772 de 7 de agosto de 1991.

En las Cooperativas pueden emitirse participaciones sociales (título básico de toda cooperativa equivalente a la acción de una sociedad anónima) cuya suscripción otorga a su titular derecho de voto independientemente del número de títulos efectivamente poseídos. No se emiten acciones que coticen en bolsa en un mercado secundario lo que no obsta para que, a veces, se constituyan sociedades no cooperativas que sí cotizan en bolsa y cuyo capital lo detentan las sociedades cooperativas del grupo (ej. *Crédit agricole*). Sin embargo, las Cooperativas de crédito pueden emitir títulos cotizados en un mercado regulado. Así, los certificados cooperativos de inversión son títulos que son parte integrante del capital de la sociedad sin derecho de voto<sup>63</sup>. Además, los títulos de crédito emitidos por las cooperativas, sean obligaciones o títulos del mercado monetario, pueden negociarse en un mercado regulado.

## 9.2. Derecho español

El nombramiento de los auditores en la Cooperativa deberá hacerse por un período de tiempo determinado que no podrá ser inferior a tres años ni superior a nueve a contar desde la fecha en que se inicie el primer ejercicio a auditar (art. 62 Ley Coop.), con independencia de que, una vez finalizado el contrato de auditoría, los auditores pueden ser reelegidos. Algunas leyes autonómicas sobre cooperativas contienen la misma disposición (art. 78.3 LC Castilla y León; art. 67.2 LC Madrid; art. 84.3 LC Murcia; art. 96.2 LC Castilla-La Mancha; art. 104.3 LC Asturias). El resto de las leyes autonómicas sobre cooperativas no regulan esta cuestión por lo que entendemos que les será aplicable lo dispuesto en la Ley estatal de cooperativas y en el art. 19.1 TRLAC que se pronuncian en el mismo sentido en relación a la duración del contrato de auditoría inicial.

En cuanto a la reelección del auditor cuyo período inicial de contratación ha finalizado, aunque la legislación sobre auditoría durante años exigió que, una vez finalizado el período inicial de contratación de un auditor, dicho auditor fuera reelegible por períodos anuales, dicha exigencia fue modificada por la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia

63. También existen los certificados cooperativos de socios que son títulos no cotizados que no dan derecho de voto y se negocian en persona o a través de una cartera de pedidos que lleva el emisor y cuya valoración depende de varios factores.

contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, a partir de la cual se sustituyó la posibilidad de reelecciones anuales por reelecciones sucesivas como máximo de tres años y así se mantiene hoy día en el art. 19 del TRLAC. El art. 62.3 de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas y algunas leyes autonómicas que se han pronunciado sobre esta cuestión señalan, sin embargo, que, una vez finalizado el período de contratación inicial, los auditores serán reelegibles anualmente<sup>64</sup>. Estas últimas normas, a pesar del cambio sufrido por la legislación de auditoría, se han mantenido sin modificaciones respecto a esta cuestión.

En cuanto a la *rotación*, si la sociedad cooperativa auditada es una entidad de interés público, como una cooperativa de crédito o de seguros<sup>65</sup>, o el importe neto de la cifra de negocios es superior a 50.000.000 de euros, una vez transcurridos siete años desde el contrato inicial, será obligatoria la rotación del auditor firmante del informe de auditoría, debiendo transcurrir dos años para que dicho auditor pueda volver a auditar a la entidad de que se trate (art. 19.2 TRLAC).

Cuando la auditoría de cuentas no sea obligatoria, los límites máximo y mínimo y las normas sobre la reelección y la rotación no serán de aplicación.

## 10. La remuneración

### 10.1. Derecho francés

La remuneración del auditor deberá fijarse de común acuerdo entre el auditor de cuentas y la persona o entidad cuyas cuentas deben auditarse, en relación con la importancia de los trabajos a realizar teniendo en cuenta el tamaño, naturaleza y complejidad de las actividades de la entidad. Los honorarios serán abonados por la persona o entidad cuyas cuentas han sido verificadas. El auditor no podrá aceptar unos honorarios que pongan en riesgo la calidad de sus trabajos y la desproporción entre los honorarios percibidos y la importancia de los trabajos a realizar puede afectar a su independencia y objetividad (art. 31 Código ético).

64. Art. 78.3 LC Castilla y León; art. 67.2 LC Madrid; art. 84.3 LC Murcia; art. 96.2 LC Castilla-La Mancha; art. 104.3 LC Asturias.

65. Los arts. 2.5 TRLAC y 15 RLAC señalan cuáles son las entidades de interés público.

El auditor de cuentas realizará un programa de trabajo que defina la naturaleza y extensión de los procedimientos que estima necesarios para realizar su plan de trabajo e indicará el número de horas de trabajo para el cumplimiento de su función y los honorarios correspondientes (art. R823-11 C. com.). No podrá percibir ninguna forma de remuneración proporcional o condicionada (art. 33 Código ético).

El art. R823-12 del Código de comercio establece unos baremos estimativos de horas de trabajo en función de la cuantía total del balance, ingresos y productos financieros antes de impuestos. En caso de desacuerdo sobre el número de horas de trabajo necesarias para realizar el programa de trabajo, por excesivo o insuficiente, la parte interesada podrá solicitar ante el presidente de la Compañía Regional que se pronuncie al respecto antes de realizar la auditoría. El interesado indicará el número de horas que piensa que son necesarias y la otra parte dará su opinión (art. R823-14 C. com.). El presidente de la Compañía Regional informará acerca de su decisión en el plazo de quince días desde la solicitud pudiendo recurrirse la solicitud ante la Cámara regional de disciplina.

## 10.2. Derecho español

El art. 21 del TRLAC señala que los honorarios por los servicios de auditoría se fijarán, en todo caso, antes de que el auditor de cuentas o sociedad de auditoría comience los trabajos de auditoría y para todo el período en que deban desempeñarlos. Dichos honorarios no podrán estar influidos o determinados por la prestación de servicios adicionales a la entidad auditada, ni podrán basarse en ningún tipo de contingencia o condición distinta a cambios en las circunstancias que sirvieron de base para la fijación de los honorarios. Se prohíbe que los auditores o sociedades de auditoría perciban otra remuneración o ventaja por realizar auditorías. Los auditores de cuentas y sociedades de auditoría deberán comunicar al ICAC todos los años las horas y honorarios facturados a cada entidad auditada, distinguiendo las que corresponden a trabajos de auditoría de cuentas y otros servicios prestados, así como cualquier otra información que requiera el ICAC para el ejercicio de sus funciones.

Los honorarios del auditor serán abonados por la propia entidad auditada. Sin embargo, algunas leyes autonómicas regulan excepciones a esta regla general. Así, la Ley de Cooperativas valenciana prevé que, en aquellos casos en que el nombramiento se haga por el Registro de Cooperativas a solicitud de los socios legi-

timados para ello, los gastos originados por la auditoría deberán ser abonados por los solicitantes que podrán repetir contra los administradores de la cooperativa si en la contabilidad auditada se hubieran descubierto vicios o irregularidades (art. 50.1 c). Asimismo, la Ley de cooperativas de la Comunidad de Madrid (art. 67.1 c), la andaluza (art. 73.1 c), gallega (art. 55), extremeña (art. 45.4) y la balear (art. 87.2) señalan que, cuando la auditoría deba efectuarse a solicitud de los socios legitimados, los gastos de la auditoría serán a cargo de los solicitantes salvo cuando resulten vicios o irregularidades esenciales de las cuentas anuales. En estos casos los socios deberán estar muy seguros de que el auditor va a encontrar vicios o irregularidades en las cuentas verificadas<sup>66</sup>.

Es aplicable a todo tipo de sociedades, incluidas las sociedades cooperativas, la norma según la cual, si el juez atiende la petición fundada de quien acredite tener un interés legítimo en la auditoría de una entidad, nombrará auditor y la entidad se verá obligada a someter sus cuentas a auditoría. Ahora bien, quien efectuó la solicitud deberá depositar una garantía suficiente en el juzgado para pagar las costas del proceso y los gastos de auditoría a los que tendrá que hacer frente si no resultan vicios o irregularidades esenciales de las cuentas revisadas. Al contrario, si resultaran vicios o irregularidades los gastos deberán ser satisfechos por la entidad auditada (art. 40 C. com.).

## 11. Conclusiones

Con este artículo se ha pretendido realizar un estudio sobre las diferencias del régimen aplicable a la auditoría de las cooperativas francesas y las cooperativas españolas.

En cuanto al régimen general de cooperativas, en el Derecho francés existe una Ley de cooperativas general de 10 de julio de 1947 y varias leyes específicas dirigidas a los distintos tipos de cooperativas. La normativa general se aplica a las cooperativas sin normas particulares y como norma supletoria de las leyes específicas en caso de lagunas en éstas. En el Derecho español existe una Ley de cooperativas estatal, concretamente, la Ley 27/1999, de 16 de julio de cooperativas, y múltiples leyes autonómicas de las que es supletoria la estatal, además de

66. GADEA, E., SACRISTÁN, F. y VARGAS VASSEROT, C.: *Régimen jurídico...*, cit., p. 531.

algunas normas específicas para las cooperativas de crédito tanto estatales como autonómicas.

En lo relativo al régimen de la auditoría de cuentas, la legislación francesa y española se han adaptado a la VIII Directiva 2006/43/CE, de 17 de mayo de 2006, sobre auditoría de cuentas anuales y consolidadas, por lo que no podemos decir que existan diferencias notables entre ambas regulaciones en lo que a auditoría se refiere. Sin embargo, algunas diferencias, en mi opinión, revisten cierta relevancia.

En lo que a la organización de la profesión auditora se refiere, el ICAC es el máximo organismo en materia de contabilidad y auditoría de cuentas en España. Este organismo se creó en España a partir de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas. En Francia existe el *Haut Conseil du commissariat aux comptes* creado a partir de la Ley de seguridad financiera de 1 agosto de 2003. En cuanto a las instituciones que agrupan a los auditores de cuentas, en Francia existe la *Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes* como institución representativa de la profesión auditora y las *Compagnies Regionaux des Commissaires aux Comptes* en cada jurisdicción de apelación (en total 33) que agrupan a los auditores y sociedades de auditoría inscritos en cada circunscripción. En España, sin embargo, tras años reclamándose la unificación de las tres corporaciones existentes en una sola, y tras la unificación de dos de ellas, en este momento, existen dos Corporaciones representativas de auditores: por una parte el REA+REGA Auditores del Consejo General de Economistas fruto de la reciente unificación de los Consejos de Economistas y Titulares Mercantiles y, por otra parte, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE). Sería deseable que, al igual que en Francia, fuera una sola la Corporación de Derecho público representativa de los auditores de cuentas con el fin de favorecer el desarrollo de la actividad auditora, la calidad de la misma y cumplir con las expectativas que el mercado reclama.

En cuanto a las Cooperativas obligadas a someter sus cuentas a auditoría, en Francia algunas cooperativas, concretamente las agrarias y las de crédito, tienen su régimen especial pero, como regla general, al poder adoptar la forma de cualquier sociedad, habrá que atender a la forma que ha adoptado la sociedad cooperativa. Así, es obligatoria la designación de auditor en las sociedades anónimas y en las comanditarias por acciones independientemente de su dimensión (arts. L225-218 y L226-6 C. com.). Las sociedades limitadas, las colectivas, las comanditarias simples y las sociedades civiles, sin embargo, deberán nombrar auditor

atendiendo a su tamaño, en función de si superan o no determinadas cifras como el importe del activo, el volumen de negocios y el promedio de la cifra de empleados (arts. L221-9, L 222-2 y L225-235 C. com.). En el caso de sociedades por acciones simplificadas, son otras las cifras a superar (art. L227-9-1 del C. com.). Otra cosa es que algunas de dichas formas no se adoptan por las cooperativas por no ser adecuadas para ser, precisamente, cooperativas. En España, la Ley 27/1999, de 26 de julio, de Cooperativas remite a la DA 1.<sup>a</sup> del TRLAC que establece un listado de entidades obligadas a someter sus cuentas a auditoría. Se trata de entidades que, por dedicarse a una actividad, darse en ellas una determinada circunstancia o superar unas dimensiones, deben someter sus cuentas a auditoría. Tras analizar las cifras que conducen a la obligación de auditoría, llegamos a la conclusión de que serán más las entidades francesas que deben someter sus cuentas a auditoría que las españolas, al ser inferiores las cifras que deben superarse en Francia para tener que nombrar auditor que en España. Además, en Francia las sociedades anónimas deben someter sus cuentas a auditoría en todo caso y en España dependerá de la dimensión de la sociedad.

Respecto al órgano competente para nombrar al auditor, es cuando menos curioso que en España algunas leyes autonómicas sobre cooperativas atribuyan al órgano de administración la potestad de nombrar auditor en caso de no haber auditor nombrado por la asamblea, teniendo en cuenta que, muchas veces, el auditor no se ha nombrado por culpa del propio órgano de administración al que corresponde convocar la asamblea general. En ambas legislaciones, francesa y española, corresponde a la asamblea general el nombramiento de auditor en primer lugar. Sin embargo, en caso de no producirse este nombramiento, en Francia puede solicitarse el mismo a una instancia judicial mientras que en España será al Registro de Cooperativas (con excepción de Extremadura que, igual que la legislación francesa, prevé el nombramiento judicial previa solicitud de las personas legitimadas). La normativa francesa regula de forma bastante detallada la figura del suplente del auditor, al contrario que la normativa española que, excepto en la Ley de Sociedades de Capital, no menciona dicha figura. Sería deseable que las normas sobre auditoría regularan esta cuestión dejando menos lugar a interpretaciones que podrían evitarse en aquellos casos en que no se tiene claro cómo actuar en relación a esta cuestión. En nuestra opinión, el nombramiento de tantos suplentes como auditores titulares es necesario teniendo en cuenta que durante la auditoría pueden ocurrir incidentes que impidan al auditor titular continuar en el cargo durante todo el tiempo para el que fue nombrado,

no resultando práctico tener que convocar una asamblea para nombrar inmediatamente otro auditor.

La legislación francesa sobre auditoría castiga expresamente la falta de nombramiento de auditor cuando fuera obligatorio con la nulidad de los acuerdos adoptados en la asamblea e impone, además, penas de prisión y multa a los directivos que no convocaron la asamblea para el nombramiento o, habiéndose nombrado, hubieran obstaculizado el trabajo del auditor. En España son los Tribunales quienes han dispuesto la nulidad del acuerdo de aprobación de las cuentas anuales de cualquier tipo de sociedad cuando no hay informe de auditoría siendo éste obligatorio. En sede de cooperativas las leyes autonómicas sobre cooperativas tipifican como infracción grave o muy grave el incumplimiento del nombramiento de auditor imponiéndose la correspondiente sanción. Sin embargo, no se establece un castigo directo a los administradores que han incumplido sus obligaciones legales por lo que habrá que interponer contra ellos la correspondiente acción de responsabilidad. Se trata de un tema al que el legislador debería prestar más atención y, además de declarar la nulidad del acuerdo de aprobación de las cuentas anuales, deberían imponerse sanciones directas a los administradores que no se ocuparan de que efectivamente se nombre auditor en los casos en que fuera obligatorio.

En cuanto al sistema establecido para salvaguardar la independencia del auditor es híbrido en ambos países. Tras proclamar en principio de independencia y la necesidad de un sistema de amenazas y salvaguardas el legislador establece un listado de incompatibilidades o prohibiciones en las que el auditor no deberá incurrir en ningún caso.

Cuando transcurrido el plazo para el que se nombró al auditor, se propone a la asamblea general u órgano equivalente la no renovación de un auditor, la legislación francesa prevé que éste podrá solicitar ser oído por la asamblea. Sin embargo, la legislación española no ha previsto ninguna forma de defensa del auditor frente a su cambio por otro, no teniendo derecho a ser escuchado por los socios en la asamblea en la que se ha propuesto no renovarle. Para impedir que el auditor se sienta presionado y se vea mermada su independencia frente a la amenaza de no renovación, sería deseable que la legislación española incluyera una norma que permitiera al auditor ser escuchado por los socios con el fin de emitir su parecer sobre las razones por las que los administradores han propuesto su cambio. De esta forma, se evitaría que los directivos consigan cambiar a auditores que les resultan molestos, ya que, tras muchos de los cambios, suele haber problemas de

independencia<sup>67</sup>. Sería deseable también articular alguna vía para que los usuarios de la información económica de la entidad conozcan que el cambio se ha producido por conflictos entre los administradores y el auditor no renovado. Tampoco se ha previsto la necesidad de que los administradores justifiquen ante alguna institución pública, como por ejemplo el ICAC, los motivos del cambio lo cual habría dificultado los intentos de cambiar auditores molestos por independientes. Sin embargo, ambas legislaciones prevén que el auditor sucesor debe poder acceder a toda la documentación relativa a la entidad auditada y asegurarse de que entre los motivos de no renovación no se encuentre el hecho de que la entidad auditada desee eludir sus obligaciones legales debiendo evaluarse las circunstancias del cambio<sup>68</sup>.

La posibilidad de recusación judicial del auditor prevista en la legislación francesa por causa justificada en los 30 días siguientes a su nombramiento no ha sido recogida en la legislación española. Sin embargo, si se prevé en ambas legislaciones la posibilidad de revocación por justa causa. La diferencia se encuentra en que en Francia la revocación sólo la puede decidir el juez y en España corresponde a la asamblea general. Cuando la asamblea delibere sobre la revocación, no será necesario probar que existe una justa causa. Sólo en el caso de que se impugnara el acuerdo ante el juez llegaría éste a ocuparse de la revocación. En caso de que quien impugnara el acuerdo de la asamblea fuera el auditor por considerar que ha sido revocado injustamente es probable que éste no quisiera volver a su puesto de auditor en dicha empresa y se conformara con una indemnización<sup>69</sup> a pesar de reconocer el juez que fue injustamente revocado por lo que,

67. PAZ-ARES, C.: *La Ley, el mercado y la independencia del auditor*, Civitas, Madrid, 1996, pp. 89 y ss.; CAÑIBANO CALVO, L. y CASTRILLO LARA, L. A.: "La independencia de los auditores: un nuevo enfoque", *Actualidad Financiera*, núm. monográfico, tercer trimestre, 1999, p. 32; GÓMEZ AGUILAR, N.: *El informe de auditoría y su efecto sobre la decisión de cambio de auditor*, Ediciones Unica: On line, Madrid, 2003, p. 21.

68. La legislación francesa impone dicha obligación incluso al auditor de cuentas suplente que es llamado a sustituir al auditor titular que dimite o tiene algún impedimento antes de la normal expiración de su mandato (art. 21 Código ético). A pesar de la obligación de secreto del auditor, el auditor que por cualquier motivo le sucede al anterior puede acceder a todas las informaciones y documentos relativos a la persona o entidad cuyas cuentas son auditadas (art. L823-3 C. com.). En España el auditor saliente que incumple con su obligación de poner al alcance del auditor sucesor la información relativa a la entidad auditada estará cometiendo una infracción grave [arts. 25.2 f) y 34 o) del TRLAC]. V. párrafo 44 NTA "sobre relación entre auditores", aprobada por Resolución de 27 de junio de 2011 del ICAC.

69. Art. 1124 del Código civil.

de hecho, puede ser injustamente revocado. Por todo ello, consideramos más acertada la norma francesa que prevé la revocación judicial en todo caso.

Es relevante la diferencia de regulación en lo que a la duración del mandato de auditor se refiere. El sistema español es un sistema de duración plurianual variable de entre tres y nueve años y el sistema francés es un sistema de duración fijo. En ambos países los auditores son reelegibles pero, en España, por períodos sucesivos máximos de tres años y en Francia indefinidamente por contratos de seis años. El sistema de duración fijo francés tiene la ventaja de que no es posible negociar con el auditor un número distinto de años de contrato por lo que no puede ofrecérsele un contrato de una duración inferior o superior en función de su disponibilidad a satisfacer a los administradores, al contrario que con un sistema de duración variable<sup>70</sup>. Igualmente, en lo relativo a la reelección de los auditores, en España se permite no reelegir al auditor una vez transcurrido un año (si ha sido reelegido por un año y no por tres), lo cual puede dar lugar a que el interés por conservar su trabajo conduzca al auditor a emitir una opinión menos independiente<sup>71</sup>. Sin embargo, en Francia las reelecciones también son para seis años por lo cual el auditor se verá menos presionado porque sabe que, aunque no sea del agrado de los administradores, seguirá en el cargo hasta que finalice el contrato salvo que exista una justa causa de revocación.

Finalmente, en lo que a la remuneración del auditor se refiere, hay que destacar la amplitud con la que el legislador francés regula los conflictos en la fijación de la remuneración del auditor.

70. IGLESIAS PRADA, J.I.: “La duración del cargo de auditor. Consideraicones críticas”, *RdS*, núm. 3, 1994, p. 1905.

71. HUERTA VIESCA, M.ªI.: “Cuestiones sobre la remuneración de los auditores de cuentas en el derecho español”, *RDM*, núm. 241, 2001, pp. 1407 y 1408.

## Bibliografía

- AGUILA, Y.: “Le contrôle juridictionnel du code de déontologie des commissaires aux comptes”, *Revue Française de droit administratif*, núm. 3, 2006, pp. 463-482.
- ARANA GONDRA, F. J.: *Ley de Auditoría de Cuentas. Comentarios a la legislación mercantil*, Dir. Sánchez Calero, F., Edersa, Madrid, 1995.
- BORJABAD GONZALO, P.J.: *Manual de Derecho Cooperativo*, J.M. Bosch Editor, Barcelona, 1993.
- CAÑIBANO CALVO, L. y CASTRILLO LARA, L. A.: “La independencia de los auditores: un nuevo enfoque”, *Actualidad Financiera*, núm. monográfico, tercer trimestre, 1999, pp. 21-40.
- COURET, A. y TUDEL, M.: “Le nouveau contrôle légal des comptes”, *Recueil Dalloz*, núm. 33, 2003, p. 2290.
- CHAPUT, Y.: *Le commissaire aux comptes, partenaire de l'entreprise*, Creda, París, 1999.
- CUIF, P.F.: “Le conflit d'intérêts: essai sur la détermination d'un principe juridique en droit privé”, *Revue Trimestrelle de droit commercial et droit économique*, núm. 1, 2005, pp. 1-27.
- DIDIER, P. y DIDIER, P.: *Droit commercial. Les Sociétés commerciales*, T. 2, Economica editions, París, 2011.
- FAJARDO GARCÍA, G.: “Concepto, naturaleza, clases y legislación aplicable a las cooperativas”, en *Cooperativas: Régimen jurídico y fiscal*, Coord. Gemma Fajardo García, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2011, pp. 13-32.
- GADEA, E., SACRISTÁN, F. y VARGAS VASSEROT, C.: *Régimen jurídico de la sociedad cooperativa del siglo XXI*, Dykinson, Madrid, 2009.
- GERMAIN, M. y MAGNIER, V. (Ripert, G. y Roblot, R.): *Traité de droit des affaires, Les Sociétés Commerciales*, T. 2, 20.<sup>a</sup> ed., LGDJ editions, París, 2011.
- GÓMEZ AGUILAR, N.: *El informe de auditoría y su efecto sobre la decisión de cambio de auditor*, Ediciones Unica: On line, Madrid, 2003.
- GONZALO ANGULO, J. A. y CASTELLANOS RUFO, E.: “La reforma de 2010 en la Ley de Auditoría de Cuentas”, *Partida Doble*, núm. 224, 2010, pp. 22-55.
- GUYON, Y.: *Droit des Affaires*, T. 1, 12.<sup>a</sup> ed., Economica editions, París, 2003.

- GUYÉNOT, J.: *Cours de Droit Commercial*, vol. II, Editions Licet, París, 1977.
- HOVASSE, H.: “Comptes sociaux et liberté contractuelle”, *Droit des Sociétés*, núm.3, 2004, pp. 7-9.
- HUERTA VIESCA, M.<sup>a</sup>I.: “Cuestiones sobre la remuneración de los auditores de cuentas en el derecho español”, *RDM*, núm. 241, 2001, pp. 1395-1442.
- IGLESIAS PRADA, J.I.: “La duración del cargo de auditor. Consideraciones críticas”, *RdS*, núm. 3, 1994, pp. 11-34.
- LEJEUNE G. y EMMERICH, J. P.: *Réglementation professionnelle et déontologie de l'expert-comptable et du commissaire aux comptes*, Gualino Lextenso editions, París, 2012.
- MERLE, P.: *Droit commercial. Sociétés commerciales*, 16.<sup>a</sup> ed., Dalloz, París, 2013.
- MESTRE, J., PANCRAZI, M.E., ARNAUD-GROSSI, I., MERLAND, L. y TAGLIARION-VIGNAL, N.: *Droit commercial. Droit interne et aspects de droit international*, 29.<sup>a</sup> ed., LGDJ editions, París, 2012.
- MORILLAS JARILLO, M.<sup>a</sup> J.: *Las sociedades cooperativas*, Dykinson, Madrid, 2008.
- MORILLAS JARILLO, M.<sup>a</sup> J. y FELIÚ REY, M.I.: *Curso de Cooperativas*, Tecnos, Madrid, 2002.
- OPPETIT, B. y SAYAG, A.: *Les structures juridiques de l'entreprise*, 3.<sup>a</sup> ed., Editions Licet, París, 1981.
- PACHECO CAÑETE, M.: *Régimen legal de la auditoría de cuentas y responsabilidad de los auditores*, Consejo Económico y social, Madrid, 2000.
- PAZ-ARES, C.: *La Ley, el mercado y la independencia del auditor*, Civitas, Madrid, 1996.
- RIPERT, G. y ROBLOT, R.: *Traité de Droit Commercial*, T. I, vol. 2, 18.<sup>a</sup> ed., LGDJ editions, París, 2002.
- ROBERT, A.: “La huitième directive concernant le contrôle légal des comptes annuels et des comptes consolidés”, *Revue des sociétés*, núm. 4, 2008, pp. 733-766.
- SAINT ALARY, R.: “Sociétés Coopératives. Généralités”, *Juris-Classeur, Sociétés Traité*, Fasc. 168-10, 2010.
- SAINTOURENS, B.: “Sociétés coopératives et sociétés de droit commun”, *Revue des sociétés*, núm.1, 1996, pp. 1-15.
- SALOMON, F. : “Les commissaires aux comptes et le droit pénal”, *Droit des Sociétés*, núm. 4, 2004, pp. 7-15.

VICENT CHULIA, F.: “Reforma Contable y Derecho Mercantil”, *Revista de Contabilidad*, vol. 7, núm. monográfico 1, Coord. Monterrey Mayoral, J., Santander, 2004, pp. 161-211.

YÁNEZ LÓPEZ, J. C., VILLANUEVA VILLAR, M. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, M.<sup>a</sup> T.: “La independencia del auditor en la nueva Ley”, *Partida Doble*, núm. 220, 2010, pp. 10-24.