

■ **ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗ ΜΕΛΕΤΗ ΤΗΣ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗΣ  
ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑΣ ΤΟΥ ΟΡΚΩΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ-ΛΟΓΙΣΤΗ**

**Παναγιώτης Ταχυνάκης**

*Λέκτορας*

Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής

*Πανεπιστήμιο Μακεδονίας Οικονομικών και Κοινωνικών Επιστημών*



## 1. ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ

Η ανάγκη διενέργειας ελέγχου από πρόσωπα έξω από την εταιρία δεν είναι θέμα που αφορά αποκλειστικά την ανώνυμη εταιρία (α.ε.). Αντίθετα, η ανάγκη αυτή προκύπτει σε κάθε περίπτωση διαχείρισης κεφαλαίων (ιδιωτικών ή του δημοσίου) από πρόσωπα στα οποία δεν ανήκουν τα κεφάλαια αυτά.

Ο ορκωτός πρέπει να απολαμβάνει προσωπική και λειτουργική ανεξαρτησία από τη διοίκηση των ελεγχόμενων ανωνύμων εταιριών, έτσι ώστε να επιτυγχάνει αυτονομία στον τρόπο δράσης του. Το στοιχείο αυτό αποτελεί εγγύηση για την διενέργεια αντικειμενικού και ανεπηρέαστου ελέγχου, ώστε το έργο των εξωτερικών ελεγκτών να αποκτά αξιοπιστία και τα πορίσματα του ελέγχου να είναι ευρύτερα χρήσιμα. Με τον όρο ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή εννοούμε την ικανότητά του να δρά με ακεραιότητα και αντικειμενικότητα κατά την άσκηση των ελεγκτικών του καθηκόντων.

Σκοπός του παρόντος άρθρου είναι, η εξέταση της διαχρονικής εξέλιξης του θεσμού του εξωτερικού ελεγκτή και των προσπαθειών της Πολιτείας για τη θεσμοθέτηση της ανεξαρτησίας του. Η εξέταση χωρίζεται σε δύο ενότητες: η πρώτη καλύπτει την περίοδο 1920-1954 και η δεύτερη περιλαμβάνει την περίοδο 1991 έως σήμερα. Ο χρονικός διαχωρισμός έγινε με κριτήριο τις νομοθετικές αλλαγές κάθε περιόδου.

## 2. ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑΣ ΕΛΕΓΚΤΗ ΤΗΝ ΠΕΡΙΟΔΟ: 1920-1955

Το 1920 πραγματοποιήθηκε η πρώτη προσπάθεια νομοθετικής καθιέρωσης του θεσμού και της ιδιότητας του ελεγκτή ανωνύμων εταιριών<sup>1</sup>.

Τα κύρια χαρακτηριστικά γνωρίσματα της ελεγκτικής ιδιότητας, εκείνης της περιόδου, ήταν:

- Η απουσία κατάλληλων οργανωτικών δομών για τη σύσταση ελεγκτικού σώματος ή ειδικής επαγγελματικής οργάνωσης, και

- η παράλειψη του νομοθέτη να προσδιορίσει ρητά τα επιστημονικά και τα επαγγελματικά προσόντα του ελεγκτή.

Συνέπεια των προαναφερθέντων γνωρισμάτων ήταν να μεταπέσει σε απλό τύπο η απαίτηση του νόμου<sup>2</sup> για διενέργεια εξωτερικού ελέγχου. Έτσι οι α.ε., προκειμένου να πληρωθεί ο τύπος και το γράμμα του νόμου, προσελάμβαναν έναντι συμβολικής αμοιβής<sup>3</sup> πρόσωπα που δεν είχαν κατά κανόνα κανένα ουσιαστικό ή τυπικό προσόν και τα οποία υπέγραφαν απλώς τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις<sup>4</sup> (χ/κ) χωρίς να διενεργούν κανένα έλεγχο. Ο νόμος προέβλεπε την υποχρέωση των ελεγκτών για τήρηση απόλυτης εχεμύθειας για το σύνολο των πληροφοριών που ελάμβαναν γνώση κατά την διάρκεια του ελέγχου<sup>5</sup>.

Το έτος 1931<sup>6</sup> έγινε η πρώτη προσπάθεια για τη σύσταση Σώματος Ορκωτών Λογιστών (ΣΟΛ)<sup>7</sup>. Ένα χρόνο αργότερα, το 1932, εκδόθηκαν<sup>8</sup> νομοθετικά διατάγματα (ν.δ.) με τα οποία ρυθμίστηκε η σύσταση και η σύνθεση του διοικητικού συμβουλίου (δ.σ.) του ΣΟΛ. Εντούτοις, παρά τις νομοθετικές προβλέψεις οι προσπάθειες για δημιουργία ΣΟΛ ατόνησαν. Τα αίτια πρέπει να αποδοθούν, μεταξύ άλλων, και στην γενικότερη οικονομική κατάσταση. Συγκεκριμένα, η διεθνής οικονομική κρίση του 1932 αναπόφευκτα επηρέασε και την ελληνική οικονομία και χειροτέρευσε τη δημοσιονομική κατάσταση της χώρας. Ταυτόχρονα, η Ελλάδα αντιμετώπισε συχνές εκλογικές αναμετρήσεις με συνέπεια την πολιτική αστάθεια. Συνεπώς, δεν υπήρχαν ή δεν διαφαίνονταν να υπάρχουν οι κατάλληλες προϋποθέσεις για οικονομική ανάπτυξη της χώρας και εδραίωση ανεξάρτητου ελεγκτικού οργάνου.

Κατά την χρονική περίοδο που εξετάζουμε, η νομοθεσία εκτός του ότι δεν προέβλεπε συγκεκριμένα προσόντα για το πρόσωπο του ελεγκτή δεν όριζε ασυμβίβαστα που ενδεχόμενα θα μπορούσαν να εμποδίσουν την εκλογή οποιουδήποτε προσώπου ως ελεγκτή α.ε. Έτσι μπορούσαν να αναλάβουν τον τακτικό έλεγχο<sup>9</sup> α.ε. πρόσωπα οποιουδήποτε επαγγέλματος και οποιασδήποτε μόρφωσης, αρκεί να είχαν δικαιοπρακτική ικανότητα<sup>10</sup>.

Η νομοθεσία όριζε ρητά ότι: «Οι ελεγκταί αμείβονται πάντοτε υπό της Εταιρείας, του ποσού της αμοιβής αυτών

οριζόμενου εν τη περί του διορισμού αυτών αποφάσει της Γενικής Συνελεύσεως»<sup>11</sup>. Ο νόμος καθόριζε ότι οι ελεγκτές εκλέγονται πάντοτε από την προηγούμενη τακτική γενική συνέλευση (γ.σ.) για μια εταιρική χρήση<sup>12</sup>. Εκλογή σημαίνει τον ονομαστικό ορισμό των ελεγκτών από τη γ.σ. καθώς και τον καθορισμό της αμοιβής τους, (Πασσιάς 1969, σελ. 752). Η αρμοδιότητα<sup>13</sup> αυτή της γ.σ. ήταν αποκλειστική και δεν μπορούσε ούτε η γ.σ. ούτε το καταστατικό της εταιρίας να μεταβιβάσει σε άλλο όργανο της εταιρίας ή σε οποιοδήποτε τρίτο πρόσωπο, π.χ. διευθύνοντα σύμβουλο, την αρμοδιότητα εκλογής των ελεγκτών. Η διάταξη θεσπίστηκε προκειμένου να αποτρέψει τους διοικητές των ελεγχόμενων εταιριών από το να χρησιμοποιήσουν την αμοιβή ως μέτρο ενδεχόμενης άσκησης πίεσης προς τους ελεγκτές.

Ορισμένοι συγγραφείς<sup>14</sup> εξέφρασαν την άποψη ότι ο καθορισμός της αμοιβής των ελεγκτών από τη γ.σ., μπορεί να είναι κενό γράμμα του νόμου διότι τόσο το δ.σ. όσο και τα λοιπά όργανα διοίκησης της εταιρίας εκλέγονται από την πλειοψηφία του κεφαλαίου η όποια μπορεί να βρίσκεται συγκεντρωμένη στα χέρια της μειοψηφίας των μετόχων - 'μεγάλοι μέτοχοι'. Υπήρχε λοιπόν κίνδυνος η μειοψηφία αυτή να προσπαθεί να διατηρεί τον έλεγχο των διοικητικών οργάνων και κατ' επέκταση να λαμβάνει μέρος στην διαμόρφωση της συνολικής αμοιβής του ελεγκτή της πλειοψηφίας. Αρα, ενδέχεται, η γ.σ. να αποφασίζει αυθαίρετα το ύψος της αμοιβής του ελεγκτή και ταυτόχρονα να καθορίζει και την ποιότητα του παρεχόμενου ελεγκτικού έργου.

Σκοπός του τακτικού ελέγχου κατά το νόμο, ήταν ο έλεγχος της οικονομικής διαχείρισης, η εξακρίβωση και η διαπίστωση της πραγματικής οικονομικής κατάστασης της ελεγχόμενης α.ε.<sup>15</sup>

### **3. ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑΣ ΟΡΚΩΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ-ΛΟΓΙΣΤΗ ΤΗΝ ΠΕΡΙΟΔΟ: 1991 ΕΩΣ ΣΗΜΕΡΑ**

Η εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας με τις αντίστοιχες των άλλων χωρών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.), σε συνδυασμό με τις επικρατούσες εσωτερικές οικονομικές

συνθήκες, συνέβαλαν στο να μεταβληθεί η οργάνωση και λειτουργία του ελεγκτικού επαγγέλματος.

Η Πολιτεία με το ν. 1969/91<sup>16</sup>, όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με άλλα νομοθετήματα<sup>17</sup>, ίδρυσε το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών (ΣΟΕ) σε αντικατάσταση του ΣΟΛ.

Βασικός σκοπός του ΣΟΕ, νύν ΣΟΕ-Λ, είναι η άσκηση του ελέγχου της οικονομικής διαχείρισης των πάσης φύσεως δημοσίων και ιδιωτικών οργανισμών και επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων ανεξαρτήτως της νομικής τους μορφής<sup>18</sup>. Εξάλλου, η Πολιτεία με ρητή διάταξη<sup>19</sup> εξασφάλισε στους ορκωτούς ελεγκτές την προσωπική και λειτουργική τους ανεξαρτησία.

Η σπουδαιότερη νομοθετική μεταρρύθμιση είναι υποχρέωση των ορκωτών ελεγκτών να ιδρύουν υπό προϋποθέσεις<sup>20</sup> ελεγκτικές εταιρίες<sup>21</sup>. Το μέγεθος της ελεγκτικής εταιρίας συνδέεται με την υποχρέωση των ορκωτών ελεγκτών-λογιστών να ιδρύουν υπό προϋποθέσεις<sup>22</sup> ελεγκτικές εταιρίες ή κοινοπραξίες προκειμένου να αναλάβουν τον τακτικό διαχειριστικό έλεγχο των ανωνύμων εταιριών. Η διαπίστωση από την προαναφερθείσα διάταξη<sup>23</sup>, σε σχέση με την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή, είναι ότι με αυτήν αποκλείεται νομοθετικά η ανάπτυξη μεμονωμένης επαγγελματικής δραστηριότητας από τον ορκωτό, αφού οι ελεγχόμενες εταιρίες είναι πλέον υποχρεωμένες να αναθέτουν τη διενέργεια του ελέγχού τους σε ελεγκτικές εταιρίες ή κοινοπραξίες. Κατά την άποψή μας, ορθότερο θα ήταν να παρέχεται<sup>24</sup> η ευχέρεια άσκησης της ελεγκτικής ιδιότητας και από μεμονωμένους ανεξάρτητους ορκωτούς ελεγκτές-λογιστές (δηλ. μη συνασπισμένους σε εταιρίες ή κοινοπραξίες) με σκοπό την ενδυνάμωση του ανταγωνισμού αλλά με παράλληλη αύξηση της ευθύνης τους, πράγμα που δεν επιτρέπεται από το υφιστάμενο νομοθετικό καθεστώς.

Η παροχή διοικητικών και ελεγκτικών υπηρεσιών από τον ορκωτό ελεγκτή-λογιστή προς την ελεγχόμενη εταιρία-πελάτη σχετίζεται με την καθιέρωση επαγγελματικών ασυμβιβάστων<sup>25</sup>. Ο νομοθέτης, έτσι, αναγνωρίζει ότι ο ορκωτός ελεγκτής-λογιστής ασκεί έργο που απαιτεί την απερίσπαστη και αποκλειστική ενασχόλησή του μ' αυτό, πράγμα που δεν μπορεί να επιτευχθεί, όταν υπάρχουν πολλαπλές ιδιότητες ή ενασχολήσεις.

Ο νομοθέτης, πρόσφατα, προσδιόρισε ορισμένες περιπτώσεις<sup>26</sup> κατά τις οποίες η παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών<sup>27</sup> διοίκησης ή/και η ύπαρξη οικονομικού συμφέροντος από τον ορκωτό για την πορεία των εργασιών ενός ελεγχόμενου-πελάτη προξενεί αμοιβαιότητα συμφερόντων και άρα δημιουργεί κινδύνους σε βάρος της ανεξαρτησίας και της αντικειμενικότητάς του. Η διάταξη που θεσπίστηκε αφορά ελεγχόμενους-πελάτες που έχουν μετοχές εισηγμένες στο Χ.Α.Α. ή σε θυγατρικές εταιρίες αυτών. Ωστόσο, ο νομοθέτης θεώρησε ότι δεν υπάρχει άμεσος κίνδυνος για την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή γιατί οι διατάξεις<sup>28</sup> που αφορούν την παροχή διοικητικών και ελεγκτικών υπηρεσιών θα ισχύσουν μετά από δύο χρόνια.

Ο ανταγωνισμός μεταξύ των ελεγκτικών εταιριών για έλεγχο πελατών στην περιοχή όπου εργάζονται και προσφέρουν τις υπηρεσίες τους συνδέεται αφενός με την δυνατότητα των ορκωτών ελεγκτών-λογιστών να διαπραγματεύονται το ύψος της ελεγκτικής αμοιβής και αφετέρου με τον όγκο των ελεγκτικών εργασιών που επιτρέπεται να αναλάβει-παρακολουθήσει ένας ορκωτός ελεγκτής-λογιστής.

Η θητεία σε έτη του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή μέσα στην ελεγχόμενη εταιρία-πελάτη, πρόσφατα, προσδιορίστηκε ότι δεν θα υπερβαίνει τις πέντε συνεχείς ή διακεκομμένες χρήσεις. Με τον τρόπο αυτό, ο νομοθέτης προσπάθησε να αποτρέψει ή/και να προστατέψει τον ορκωτό ελεγκτή-λογιστή από τη δημιουργία σχέσεων με τα μέλη της ελεγχόμενης εταιρίας-πελάτη και επομένως να ενισχύσει την ανεξαρτησία του και έτσι να διαφυλάξει τα συμφέροντα της μειοψηφίας των μετόχων και των εξωτερικών χρηστών των οικονομικών-λογιστικών καταστάσεων. Πρακτικά, εντούτοις, η ανάπτυξη διαπροσωπικών σχέσεων είναι ως ένα βαθμό απόρροια της εκτελούμενης εργασίας. Η έκταση και ο χειρισμός τέτοιων σχέσεων είναι θέμα προσωπικής ακεραιότητας και επαγγελματικής ηθικής.

#### 4. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η παρούσα μελέτη προσπάθησε να συνθέσει και να παρου-

σιάσει το νομοθετικό πλαίσιο, όπως αυτό προκύπτει από την σχετική βιβλιογραφία και την αντίστοιχη νομολογία και αφορά την επαγγελματική ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή.

Η μελέτη δεν περιορίστηκε μόνο στην κριτική παράθεση των διαφόρων επιδράσεων και σχέσεων που ενδέχεται να αναπτύσσονται μεταξύ ελεγκτή και ελεγχόμενης εταιρίας αλλά προχώρησε και σε μια συνοπτική παράθεση μελετών που διερευνούν τις επιδράσεις.

Από την μελέτη διαπιστώνεται ότι, αρχικά, πριν τη σύσταση του ΣΟΛ το 1955, σε καμία α.ε δεν διενεργείτο πραγματικός διαχειριστικός έλεγχος, διότι ο έλεγχος που προέβλεπε ο νόμος είχε καταντήσει εντελώς τυπική διαδικασία.

Σήμερα, το προεδρικό διάταγμα 226/92 (όπως ισχύει) που διέπει τη λειτουργία του ελεγκτικού επαγγέλματος στηρίζει την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή, με τη δημιουργία ενός γενικότερου περιγράμματος που στόχο έχει την ανάπτυξη της αντικειμενικότητας και υπευθυνότητάς του. Ωστόσο, παρά τα θετικά, ίσως, μέτρα που έχουν θεσπιστεί, το πλαίσιο αυτό λειτουργίας διακρίνεται για τις συχνές αναθεωρήσεις ή καταργήσεις διατάξεων που καθιερώθηκαν πριν από ελάχιστο χρονικό διάστημα, ή αντίστοιχα για τροποποιήσεις και επαναπροσδιορισμούς των όρων λειτουργίας ή, ακόμη συχνότερα, για αναβολή και μετάθεση επίλυσης προβλημάτων υπό τη μορφή της μελλοντικής εκδόσεως νομοθετικών πράξεων<sup>29</sup>, με τις οποίες θα ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια περί των θεμάτων του Σ.Ο.Ε.-Λ. Η κατάσταση αυτή, όπως γίνεται φανερό, αποδεικνύει την προχειρότητα με την οποία συντάσσονται οι νόμοι με αποτέλεσμα να οδηγεί αφενός στην ύπαρξη αντιφατικών μεταξύ τους ρυθμίσεων και αφετέρου στην μη ενδυνάμωση και εδραίωση της ανεξαρτησίας του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή.

Ολοκληρώνοντας τονίζεται ότι, θα πρέπει, σήμερα, να επιδιωχθεί η δημιουργία ενός ενιαίου και ευδιάκριτου νομοθετικού πλαισίου δράσης και λειτουργίας, που να καλύπτει όλες τις πλευρές του ελεγκτικού επαγγέλματος και ειδικότερα αυτές που αναφέρονται στην ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή. Αυτό σημαίνει ότι θα πρέπει,



μεταξύ άλλων, να εκλείψει το φαινόμενο της νομοθετικής προώθησης αποσπασματικών ρυθμίσεων, πράγμα που παρατηρείται έντονα σήμερα, και μάλιστα με εμβόλιμες διατάξεις σε κείμενα ασχέτων με το ελεγκτικό επάγγελμα νομοθετημάτων<sup>30</sup>.

## ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ

1. Άρθρο 36 παρ.1 ν.2190/20: «Ινα ληφθή υπό Γενικής Συνελεύσεως εγκύρωσ απόφασιν επί του ισολογισμού, δέον να έχη εξελεγχθή ούτος υπό δύο τουλάχιστον ελεγκτών.»
  2. Όπου στην παρούσα ενότητα αναφέρεται η λέξη νόμος νοείται το αρχικό κείμενο του νόμου 2190/20, καθώς και όλες οι τροποποιήσεις μέχρι και το 1955.
  3. ΠΕΡΑΚΗΣ ΕΜ. ΕΥΑΓ., «Ο Τακτικός Έλεγχος της Ανώνυμης Εταιρίας», Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, (1984), σελ. 161: «...Στην πράξη οι αμοιβές των ελεγκτών είναι μάλλον συμβολικές (κυμαίνονται μεταξύ 10.000-30.000 δρχ. για ολόκληρο το ελεγκτικό έργο), έτσι...η προϋπόθεση της ανεξαρτησίας αποβαίνει μάλλον αστεία...».
  4. ΛΕΒΑΝΤΗΣ Φ.Ε. και ΓΡΗΓΟΡΑΚΟΣ Γ.Θ., «Το Δίκαιο των Εμπορικών Εταιριών», τ.ΙΙΙ-Ανώνυμες Εταιρίες, (1989), σελ. 1017, που παραπέμπουν στα ΕΠΙΣΗΜΑ ΠΡΑΚΤΙΚΑ ΤΗΣ ΒΟΥΛΗΣ, Ειδικής Επιτροπής της Βουλής άρθρου 35 του Συντάγματος, Συνεδρίαση Ζ, 14.6.62, σελ. 135, και Συνεδρίαση ΚΖ, 19.7.62, σελ. 552: «...ο έλεγχος της α.ε. εις την χώραν μας είναι πράξις καθαρώς τυπική, αποτελούσα ειρωνείαν έναντι της Πολιτείας όσον και έναντι των μετόχων και λοιπών ενδιαφερομένων...» και «...δεν πιστεύω να υπάρχη τις μεταξύ υμών όστις να πιστεύη ότι πλέον της υπογραφής των έπραξάν τι περισσότερο ή ολιγώτερον οι ελεγκταί...διότι όπως είναι γνωστό...εν τη πράξει...οι διοριζόμενοι ελεγκταί περιορίζουσι τήν δράσιν των αυτήν εις τήν υπογραφήν της υπό του ΔΣ ετοιμασθείσης διάυτους εκθέσεως...».
- ΑΝΑΣΤΑΣΙΑΔΗΣ-ΡΟΚΑΣ, παρ. 125 σημ.5 κατά παραπομπή από ΠΑΣΣΙΑ Ι., «Το Δίκαιο της Ανωνύμου Εταιρίας», τ.ΙΙ, Αθήνα, (1969), υποσημ.6, σελ. 769: «...Αληθώς ειπείν, ίνα ο έλεγχος γίνεται καθ'όν τρόπον αξιόο νόμος, θα απητείτο διαρκής και αποκλειστική απασχόλησις των ελεγκτών, απολύτου ακεραιότητος και άκρας ευσυνειδησίας όντων, εις το έργον του έλεγχου, προκειμένου δέ περί εταιρειών μεγάλης δραστηριότητος, δεκάδες όλοι ελεγκτών!».
- ΠΑΣΣΙΑΣ Ι., ό.π., σσ.735,769: «...Εκλέγουν επομένως ελεγκτάς...εις το τέλος της εταιρικής χρήσεως υπογράφουν τυπικήν έκθεσιν υπό των διαχειριστών συντασσομένην, άνευ οιοδήποτε έλέγχου, ουδέν ελέγξαντες και αναρμόδιοι άλλωστε δι'οιονδήποτε έλεγχον...». «...Οι ελεγκταί αντιγράφουν εν τή εκθέσει των τάς φράσεις τού νέου νόμου, ως αντέγραφον τάς φράσεις του παλαιού, χωρίς κατ'ουδέν να έχη ουσιαστικώς μεταβληθή η εργασία αυτών...».
5. Άρθρο 63 παρ.1 εδάφ.α, ν.2190/20.
  6. Ν. 5076/31 «Περί Ανωνύμων Εταιρειών και Τραπεζών».
  7. Άρθρο 31 παρ.1 ν.5076/31: «1. Επιτρέπεται η σύστασις και η λειτουργία σώματος ορκωτών λογιστών εις ους δύναται νά ανατεθή η διεξαγωγή του τακτικού ελέγχου επί των ανωνύμων εταιρειών και επί πάσης άλλης επιχειρήσεως, ως και οιαδήποτε λογιστική ή τεχνική πραγματογνωμοσύνη αφορώσα τήν διοίκησιν ή διαχείρισιν εμπορικών ή άλλων επιχειρήσεων». Παράγραφος 2 του ίδιου άρθρου και νόμου: «2. Το σώμα των ορκωτών λογιστών διατελεί υπό την εποπτείαν του Υπουργείου της Εθνικής Οικο-

νομίας, του τρόπου της διοικήσεως αυτού οριζομένου διά διατάγματος εκδομένου προτάσει του Υπουργού της Εθνικής Οικονομίας».

Παράγραφος 3 του ίδιου άρθρου και νόμου: «3. Ο τρόπος του διορισμού και απολύσεως των ορκωτών λογιστών, τα καθήκοντα αυτών, το ασυμβίβαστον της υπηρεσίας των προς άλλας υπηρεσίας, αι αποζημιώσεις και πάσα άλλη λεπτομέρεια οργανώσεως και λειτουργίας του σώματος τουτού, ορισθήσονται δι'οργανισμού συντασσομένου υπό της Διοικήσεως αυτού και εγκρινομένου υπό του Υπουργού της Εθνικής Οικονομίας».

8. Ν.Δ. 23/32 «Περί συστάσεως και διοικήσεως του ΣΟΛ». Ν.Δ. 28/32 Περί τροποποιήσεως του άρθρου 3 του από 23 Μαρτίου 1932 Διατάγματος «περί συστάσεως και διοικήσεως του ΣΟΛ». Ν.δ. 11/32 «Περί συστάσεως και διοικήσεως του ΣΟΛ».
9. Με τον όρο τακτικό έλεγχο α.ε. εννοούμε τον έλεγχο που: (α) Εκτείνεται σε ολόκληρη την διαχειριστική περίοδο και καλύπτει τον Ισολογισμό, τα Αποτελέσματα Χρήσεως, και (β) διενεργείται από ελεγκτές που διορίζονται μετά από απόφαση της γ.σ. της ελεγχόμενης εταιρίας.
10. ΠΑΣΣΙΑΣ Ι., ό.π., σελ. 756: «...τό ελληνικόν δίκαιον ουδεμίαν εθέσπιζεν ιδιότητα ως απαραίτητον διά τό πρόσωπον του ελεγκτού, ουδ' ωριζε κώλυμά τι εμποδίζον τήν εκλογήν οιουδήποτε προσώπου ως ελεγκτού. Υπό τήν νοουμένην, καί νυν ως εικός ισχύουσαν, προϋπόθεσιν ότι έχει πλήρη δικαιοπρακτικήν ικανότητα, ηδύνατό τις να εκλεγή ελεγκτής οιασδήποτε ανωνύμου εταιρείας. Δέν απητείτο ούτε ιδιότης μετόχου, ούτε ημεδαπή ιθαγένεια. Δέν απηγορεύετο η εκλογή γυναικός, συγγενούς μέλους του διοικητικού συμβουλίου, πτωχεύσαντος...».
11. Άρθρο 36 παρ.3 ν.2190/20.
12. Άρθρο 36 παρ.2 ν.2190/20.
13. Η αρμοδιότητα αυτή της γ.σ. ισχύει μέχρι σήμερα.
14. ΠΑΣΣΙΑΣ Ι., ό.π., σελ.735: «...Αλλ' η πλειονοψηφία, καί ακριβέστερον οι διαθέτοντες κατ'ουσίαν τήν πλειονοψηφίαν 'μεγάλοι' μέτοχοι, εφορεύουν αμεσώτερον τήν διοίκησιν, ασκούντες οι ίδιοι ή διά προσώπων υποχειρίων των αυτήν, καί διά τούτο όχι μόνον δέν χρειάζονται τάς υπηρεσίας του ελεγκτικού οργάνου το οποίον καθιέρωσεν ο νόμος, αλλά καί αποστέρουν αυτάς, προτιμώντες, όπως αι ενέργειαι της διοικήσεως παραμένουν εν ταις λεπτομερείαις των άγνωστοι, καί η όλη διαχείρισις της εταιρείας...καλύπτεται υπό πυκνού πέπλου ως προς πάντα άλλον...». ΤΣΙΡΙΝΤΑΝΗΣ Α., «Στοιχεία Εμπορικού Δικαίου», τόμ. Β, Αθήνα, (1960), σελ. 151: «...ο έλεγχος τον οποίον...υποβοηθεί ο νόμος είναι εν τη πράξει σκιώδης...πρόκειται περί ελεγκτών οι οποίοι εκλέγονται υπό της γ.σ., δηλ. υπ'αυτής της ελεγχόμενης πλειονοψηφίας...τα συμφέροντα συμπίπτουν...πρός τά των μελών του δ.σ...εν τη πράξει έλεγχος εκ μέρους των ελεγκτών της πλειονοψηφίας σημαίνει ότι το δ.σ. ελέγχει εαυτό διά προσώπων της εμπιστοσύνης του, την εκλογήν των οποίων επιτυγχάνει κατ'αρέσκειαν...».
15. Άρθρο 37 παρ.1 ν. 2190/20: «Οι ελεγκταί έχουσι το δικαίωμα οποτεδήποτε κατά τήν διάρκειαν της χρήσεως να εξελέγγωσιν οιονδήποτε βιβλίον ή λογαριασμόν της Εταιρείας, υποχρεούνται δέ μετά τήν λήξιν της χρήσεως να εξελέγξωσι τόν ισολογισμόν καί να υποβάλωσι προς τήν τακτικήν Γενικήν Συνέλευσιν έκθεσιν περί του πορίσματος του ελέγχου αυτών. Ως εξέλεξις του ισολογισμού νοείται τουλάχιστον η εξέλεξις της

ακριβείας και της νομιμότητας των εγγραφών, εξ ων προέκυψαν τά εν τω ισολογισμό αναγραφόμενα κονδύλια...».

Στην πραγματικότητα, όμως, η απασχόληση των ελεγκτών δεν ξεπερνούσε τα λίγα λεπτά της ώρας, όσα δηλ. απαιτούνταν για να υπογράψουν ένα τυποποιημένο κείμενο, που είχε προετοιμάσει η αρμόδια υπηρεσία της α.ε.

16. Ν.1969/91, «Εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου, αμοιβαία κεφάλαια, διατάξεις εκσυγχρονισμού και εξυγιάνσεως της.
17. Ενδεικτικά αναφέρονται:
  - Π.Δ. 226/92, «Περί συστάσεως οργανώσεως και λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών, καθώς και περί των όρων εγγραφής σε Ειδικό Μητρώο και ασκήσεως του επαγγέλματος του Ορκωτού Ελεγκτή».
  - Π.Δ. 227/92, «Περί 1) προσαρμογής των διατάξεων της νομοθεσίας για τις Ανώνυμες Εταιρείες και Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης, προς τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 75 του Ν. 1969/91, 2) πόρων λειτουργίας του Εποπτικού Συμβουλίου του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών». Εξάλλου: «Όπου στην κείμενη νομοθεσία προβλέπεται υποχρεωτικός έλεγχος της οικονομικής διαχειρίσεως Ανωνύμων Εταιρειών και Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης από Ορκωτούς Ελεγκτές, ο έλεγχος ανατίθεται σε εταιρία ή κοινοπραξία ελεγκτών που είναι εγγεγραμμένη στο ειδικό Μητρώο του άρθρου 13 του ΠΔ 226/1992. Η ανάθεση του τακτικού ελέγχου και η αμοιβή γι' αυτόν διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 18 του ίδιου προεδρικού διατάγματος και τις τυχόν ειδικότερες διατάξεις που διέπουν την υποκείμενη στον έλεγχο οικονομική μονάδα.». Άρθρο 1 π.δ. 227/92 (όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 2 π.δ. 341/97).
  - Ν. 2065/92, «Αναμόρφωση της άμεσης φορολογίας και άλλες διατάξεις», άρθρο 47 παρ.1.
  - Π.Δ. 233/92, «Αύξηση του αριθμού των Ορκωτών Λογιστών».
  - Ν. 2076/92, «Ανάληψη και άσκηση δραστηριότητας πιστωτικών ιδρυμάτων και άλλες συναφείς διατάξεις», άρθρο 32.
  - Ν. 2093/92, «Διαρρυθμίσεις στην έμμεση φορολογία και άλλες διατάξεις», άρθρο 31.
  - Π.Δ. 121/93, Τροποποίηση του ΠΔ 226/1992 «Περί συστάσεως οργανώσεως και λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών καθώς και περί των όρων εγγραφής σε Ειδικό Μητρώο και ασκήσεως του επαγγέλματος του Ορκωτού Ελεγκτή».
  - Ν. 2166/93, «Κίνητρα ανάπτυξης επιχειρήσεων, διαρρυθμίσεις στην έμμεση και άμεση φορολογία και άλλες διατάξεις», άρθρα 14 και 27 παρ.15-20.
  - Ν. 2187/94, «Ρύθμιση θεμάτων σχετικών με τη σύναψη και διαχείριση από το εξωτερικό και άλλες διατάξεις», άρθρο 11.
  - Ν. 2231/94, «Σύσταση και λειτουργία Ελληνικού Ινστιτούτου Μετρολογίας, Εθνικού Συμβουλίου Διαπίστευσης και άλλες διατάξεις», άρθρο 18.
  - Ν. 2257/94, «Για την οργάνωση και λειτουργία του Ο.Τ.Ε.», άρθρο 32 του καταστατικού του Ο.Τ.Ε. όπως κυρώθηκε με το άρθρο 1 του ν. 2257/94 και άρθρο 3 παρ.2 του ίδιου νόμου.
  - Ν. 2339/95, «Περί τροποποίησης και συμπλήρωσης του Ν.2190/20 'πε-

- ρί ανωνύμων εταιρειών, όπως κωδικοποιήθηκε σε ενιαίο κείμενο με το Β.Δ. 174/63 (ΦΕΚ 37Α/30.3.63) και προσαρμόστηκε προς το Κοινοτικό Δίκαιο με τα Π.Δ. 409/86 (ΦΕΚ 191Α), 498/87 (ΦΕΚ 236Α) και όπως ισχύει σήμερα, και άλλες διατάξεις», άρθρα 13 και 15.
- Ν. 2533/97, «Χρηματιστηριακή αγορά παραγώγων και άλλες διατάξεις», άρθρο 70 παρ.1.
  - Π.Δ. 341/97, «Προσαρμογή της ισχύουσας νομοθεσίας περί του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών (Σ.Ο.Ε.) στις διατάξεις του άρθρου 18 του Ν. 2231/1994».
  - Απόφαση Προέδρου ΕΣ του ΣΟΕ 623, «Κανονισμός Επαγγελματικής Δεοντολογίας των μελών του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών», ΦΕΚ 364Β/7.5.97.
  - Απόφαση Προέδρου ΕΣ του ΣΟΕ Β38/3, «Κανονισμός διεξαγωγής επαγγελματικών εξετάσεων των μελών του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών», ΦΕΚ 847Β/12.8.98.
  - Ν.2733/99, «Σύσταση Νέας Χρηματιστηριακής Αγοράς (ΝΕ.Χ.Α.), ρυθμίσεις γενικότερων θεμάτων της Κεφαλαιαγοράς, των Δημοσίων επιχειρήσεων και Οργανισμών, της Ανώνυμης εταιρίας διώρυγας της Κορίνθου και άλλες διατάξεις», άρθρο 38.
  - Απόφαση Προέδρου ΕΣ του ΣΟΕ-Λ Γ17/2, «Τροποποίηση της παρ.2 του άρθρου 2 του Κανονισμού διεξαγωγής των επαγγελματικών των μελών του ΣΟΕ-Λ», ΦΕΚ1118/8.9.00.
  - Απόφαση Προέδρου ΕΣ του ΣΟΕ-Λ 8, «Τροποποίηση της παρ.2 του άρθρου 2 του Κανονισμού διεξαγωγής των επαγγελματικών των μελών του ΣΟΕ-Λ», ΦΕΚ 1459/30.11.00.
  - Ν.3148/03, «Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων, αντικατάσταση και συμπλήρωση των διατάξεων για τα ιδρύματα ηλεκτρονικού χρήματος και άλλες διατάξεις», άρθρα 12 και 13.
18. Άρθρο 2 παρ.1 π.δ. 226/92.
19. Άρθρο 2 παρ.2 π.δ. 226/92: «...οι ορκωτοί ελεγκτές απολαμβάνουν προσωπικής και λειτουργικής ανεξαρτησίας...». Άρθρο 75 παρ.5 εδάφ. 2, ν.1969/91: «Το προεδρικό διάταγμα το οποίο εκδίδεται...διέπεται από τις ακόλουθες αρχές:...2. Η εξασφάλιση πλήρους ανεξαρτησίας του ελεγκτή από τον ελεγχόμενο...». Άρθρο 4 παρ.1 Απόφαση Προέδρου ΕΣ του ΣΟΕ 623/97: «1. Κάθε μέλος του ΣΟΕ οφείλει πάντοτε να ασκεί το ελεγκτικό έργο κατά τρόπο αντικειμενικό και ανεξάρτητο από κάθε είδους επιρροή του ελεγχόμενου...». Άρθρο 1 παρ.2 εδάφ. δ, της ίδιας Απόφασης: «2...ο Ορκωτός Ελεγκτής...οφείλει... δ. Να τηρεί επιμελώς όλους τους κανόνες που διασφαλίζουν την ανεξαρτησία του έναντι των ελεγχόμενων...». Άρθρο 13 παρ.1 της ίδιας Απόφασης: «...κάθε ελεγκτικός φορέας δικαιούται για όσους Ορκωτούς Ελεγκτές μέλη του τελούν σε ουσιώδη επαγγελματική αδράνεια για λόγους που δεν οφείλονται σε δική τους υπαιτιότητα, να ζητήσει από το ΕΣ την έγκριση συμμετοχής του ΣΟΕ στην κάλυψη της δαπάνης μίας αξιοπρεπούς διαβίωσης τους...».
20. Συγκεκριμένα το άρθρο 17 παρ.1 εδάφ. α-β, π.δ. 226/92 (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 1 παρ.12 π.δ. 341/97) ορίζει ότι: «Το Εποπτικό Συμβούλιο εγγράφει στην ιδιαίτερη μερίδα του μητρώου...μόνο τις εταιρίες ή κοινοπραξίες δύο τουλάχιστον Ορκωτών Ελεγκτών (ελεγκτικούς φορείς) που πληρούν τις ακόλουθες προϋποθέσεις: (α) Σε περίπτωση

- σύστασης εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, προσωπικής εταιρείας ή κοινοπραξίας άπαντες οι εταίροι και οι διαχειριστές πρέπει να είναι Ορκωτοί Ελεγκτές εγγεγραμμένοι στο Μητρώο Ορκωτών Ελεγκτών. (β) Σε περίπτωση σύστασης ανωνύμου εταιρείας οι μετοχές αυτής πρέπει να είναι ονομαστικές και άπαντες οι μέτοχοι και τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου να είναι Ορκωτοί Ελεγκτές εγγεγραμμένοι στο Μητρώο Ορκωτών Ελεγκτών». Πρβλ. Άρθρο 2 παρ.1 εδάφ.α-β της 8<sup>ης</sup> Οδηγίας της ΕΟΚ: «1. Ο νόμιμος έλεγχος των εγγράφων...είναι δυνατόν να διεξάγεται μόνον από...: α)...φυσικά πρόσωπα...β)...εταιρίες ελέγχου που πληρούν τουλάχιστον τις εξής προϋποθέσεις:...ii) την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου έχουν φυσικά πρόσωπα ή εταιρίες ελέγχου...» ή «...όλα τα μερίδια ή οι μετοχές της εταιρίας ελέγχου είναι ονομαστικές και είναι δυνατόν να μεταβιβαστούν μόνο με τη συμφωνία της εταιρίας ελέγχου ή/και...με την έγκριση της αρμόδιας αρχής, iii) η πλειοψηφία των μελών του διοικητικού ή διαχειριστικού οργάνου της εταιρίας ελέγχου αποτελείται από φυσικά πρόσωπα ή εταιρίες ελέγχου...Όταν...αποτελείται από δύο μόνο μέλη, το ένα από αυτά πρέπει να πληροί τις προϋποθέσεις...».
21. Το άρθρο 2 παρ.2 εδάφ.β, Απόφαση Προέδρου ΕΣ του ΣΟΕ 623/97 ορίζει την ελεγκτική εταιρία ως την: «...κατά νόμο εταιρεία ή κοινοπραξία Ορκωτών Ελεγκτών, που είναι εγγεγραμμένη στο ειδικό μητρώο του Σ.Ο.Ε., σύμφωνα με την ισχύουσα κάθε φορά νομοθεσία.».
22. Άρθρο 17 παρ.1 εδάφ. α-β, π.δ. 226/92 (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 1 παρ. 12 π.δ. 341/97).
23. Όπου στην συνέχεια της ενότητας αναφέρεται η λέξη διάταξη νοείται το κείμενο του π.δ. 226/92, καθώς και όλες οι τροποποιήσεις μέχρι σήμερα (2003).
24. Η 8<sup>η</sup> Οδηγία της Ε.Ο.Κ (άρθρο 2 παρ.1, εδάφ. α-β), προβλέπει παράλληλα με την δυνατότητα σύστασης ελεγκτικής εταιρίας την άσκηση της ελεγκτικής δραστηριότητας σε ατομική βάση.
25. Άρθρο 4 παρ.3 εδάφ. β-γ και παρ.5 εδάφ.α-β, Απόφαση Προέδρου Ε.Σ. του ΣΟΕ 623/97. Πρβλ. Άρθρα 10 παρ.1 (όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 10 π.δ. 409/86) και 37 παρ.4 ν.2190/20 (όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 13 παρ.4 ν. 2339/95) σε συνδυασμό με το άρθρο 1 π.δ.227/92 (όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 3 π.δ. 341/97). Πρβλ. Άρθρο 15 παρ.1,3 π.δ. 226/92.
26. Άρθρο 12 παρ.3, ν.3148/03: «...3. Δεν επιτρέπεται σε ελεγκτική εταιρία, στην οποία ανήκει ο ορκωτός ελεγκτής που διενεργεί τον έλεγχο...των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χ.Α.Α. ή σε θυγατρικές εταιρίες αυτών, η παροχή οποιαδήποτε υπηρεσίας ή η δημιουργία ...σχέσης... από την οποία προξενείται αμοιβαιότητα συμφερόντων, όπως: (α) εκπροσώπηση της επιχείρησης προς τρίτους ή αρχές, (β) συμμετοχή στη διοίκηση της εταιρίας, (γ) συμμετοχή σε εταιρίες, κοινοπραξίες, εργαλαβίες, υπεργολαβίες ή άλλο σχήμα κοινών συμφερόντων με την επιχείρηση, (δ) προώθηση προϊόντων της επιχείρησης, (ε) τήρηση λογιστικών βιβλίων, (στ) λογιστικές υπηρεσίες, (ζ) εκπροσώπηση προς φορολογικές και δικαστικές αρχές, (η) υπηρεσίες ή εργασίες εσωτερικού ελεγκτή, (θ) εκπόνηση μελετών, αναλογιστικών μελετών, αποτιμήσεων ή εκτιμήσεων τα αποτελέσματα των οποίων εισάγονται κατ' ευθείαν στα λογιστικά βιβλία της εταιρίας ως εγγραφές ή ενσωματώνονται στις λογιστικές κα-

- ταστάσεις, (ι) ανάπτυξη ή παραμετροποίηση και συντήρηση λογισμικού, (ια) εξεύρεση στελεχών για θέσεις ευθύνης, (ιβ) κατάρτιση οργανωτικών μελετών και ανάπτυξη διαδικασιών, με εξαίρεση το τμήμα εσωτερικού ελέγχου, (ιγ) διαχείριση προγραμμάτων και έργων, (ιδ) χρηματοοικονομικές προβλέψεις, (ιε) αποτιμήσεις εταιριών, περιουσιακών στοιχείων και δικαιωμάτων για εισφορά, πώληση, εξαγορά ή συγχώνευση, (ιστ) υπηρεσίες διαμεσολάβησης σε εξαγορές, συγχωνεύσεις και πωλήσεις εταιριών, περιουσιακών στοιχείων ή δικαιωμάτων, (ιζ) υπηρεσίες συμβούλου επενδύσεων, (ιη) υπηρεσίες εκκαθαριστού, (ιθ) υπηρεσίες εκτάκτου οικονομικού ελέγχου σε περιπτώσεις εισαγωγής της εταιρίας στο Χ.Α.Α...».
27. Άρθρο 12 παρ.1, ν. 3148/03: «1. Δεν επιτρέπεται η πρόσληψη ορκωτού ελεγκτή-λογιστή ως συμβούλου ή υπαλλήλου σε εταιρία που ελέγχθηκε από αυτόν κατά την τελευταία διετία πριν από την πρόσληψή του. Η απαγόρευση αίρεται εάν προηγηθεί και ολοκληρωθεί ποιοτικός έλεγχος χωρίς επιβαρυντικό αποτέλεσμα γι' αυτόν που πρόκειται να προσληφθεί. Η δαπάνη βαρύνει την εταιρία που προσλαμβάνει.».
28. Άρθρο 12 παρ.4, ν.3148/03: «4. Η ισχύς των παραγράφων 1-3 αρχίζει μετά δύο έτη από την ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου...στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.». Σημειώνεται ότι το σχετικό Φ.Ε.Κ. έχει αριθμό 136Α/05.06.2003.
29. Άρθρο 38 παρ.4 ν. 2733/99.
30. Ενδεικτικά αναφέρεται ο ν. 3148/03 με τίτλο: «Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων, αντικατάσταση και συμπλήρωση των διατάξεων για τα ιδρύματα ηλεκτρονικού χρήματος και άλλες διατάξεις», στον οποίο υπάρχουν τα άρθρα 12-13 που θίγουν θέματα που αφορούν την επαγγελματική ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή καθώς και τον τρόπο άσκησης του ελεγκτικού επαγγέλματος.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Caramanis, C. (1998), 'Assessing the impact of 'Liberalization' on auditor behavior accounting research in politically charged contexts', *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol.11, No. 5, pp. 562-592.
- Κίνογλου, Δ., Ταχυνάκης, Π. και Πρωτόγερος, Ν. (2004), 'Λογιστικά Πληροφοριακά Συστήματα-Μηχανογραφημένη Λογιστική', Εκδόσεις Rosili, Αθήνα.
- Κίνογλου, Δ. και Ταχυνάκης, Π. (2004), 'Λογιστική Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων', Εκδόσεις Rosili, Αθήνα.
- Γεωργακόπουλος, Α. (1974), 'Το Δίκαιο των Εταιρειών', τόμ.3<sup>ος</sup>, Μέρος Β, Αθήνα.
- Γρηγοράκος, Θ. (1989), 'Γενικές Αρχές Ελεγκτικής', ΣΟΛ, Αθήνα.
- (1989), 'Νομοθεσία ΣΟΛ: Κωδικοποιημένη μετά το π.δ. 15/5.1.89', ΣΟΛ, Αθήνα.
- Δαγτόγλου, Π. (1987), 'Η υποχρεωτική ανάθεση ελέγχου ανωνύμων εταιριών σε μέλη του Σώματος Ορκωτών Λογιστών κατά το Συνταγματικό Δίκαιο και το Ευρωπαϊκό Κοινοτικό Δίκαιο', Γνωμοδότηση, ΝοΒ, τόμ. 37, σσ. 1022-32.
- Ευθύμογλου, Π. (2001), 'Χρηματοοικονομική Λογιστική', τεύχος Ι και ΙΙ, Πειραιάς.
- Ιγνατιάδης, Α. (2000), 'Χρηματοοικονομική Λογιστική', τεύχος Ι και ΙΙ, Θεσσαλονίκη.
- (1999), 'Θεωρητική και Εφαρμοσμένη Λογιστική Εταιρικών Επιχειρήσεων', Θεσσαλονίκη.
- (1999), 'Λογιστική Κόστους', τεύχος Ι και ΙΙ, Θεσσαλονίκη
- Καραγιώργος, Θ. και Παπαδόπουλος, Δ. (2003), 'Χρηματοοικονομική Λογιστική – Θεωρητική διερεύνηση στα πλαίσια της Ελληνικής πραγματικότητας', Εκδόσεις Γερμανός, Θεσσαλονίκη.
- Καραγιώργος, Θ. (2002), 'Χρηματοοικονομική Λογιστική', τόμ. Α', Ελληνικό Ανοικτό Πανεπιστήμιο, Πάτρα.
- Καραγιώργος, Θ. και Πετρίδης, Α. (2001), 'Μηχανογραφημένη Γενική Λογιστική: Θεωρία και Πράξη', Εκδόσεις Γερμανός, Θεσσαλονίκη
- Κιντής, Σ. (1983), 'Η ανάγκη ενός νέου συστήματος διοίκησης της ανώνυμης εταιρίας', ΝοΒ, τόμ.31, σσ.458-472.
- Λεβαντής, Ε. και Γρηγοράκος, Θ. (1990), 'Το Δίκαιο των Εμπορικών Εταιριών', τ.Β,Γ,Δ, Ανώνυμες Εταιρίες, Ενημέρωση ετών 1988-1990 επί των άνω τριών τόμων, Εκδόσεις Α.Σάκκουλα, Κομοτηνή.



- \_\_\_ (1989), *‘Το Δίκαιο των Εμπορικών Εταιριών’*, τόμ. Α,Β,Γ,Δ,Ε, Εκδόσεις Α.Σάκκουλα, Αθήνα.
- Λεονταρής, Μ. (1996), *‘Ελεγκτές Ανωνύμων Εταιριών’*, *Λογιστής*, σσ. 372-76.
- \_\_\_ (1986), *‘Ανώνυμες Εταιρίες – Από άποψη νομική, οικονομική, οργανωτική, λογιστική και φορολογική’*, Εκδόσεις Πάμμισος, Αθήνα.
- Μασούλας, Θ. (1984), *‘Τακτικός έλεγχος των ανωνύμων εταιριών υπό ορκωτών λογιστών (ΣΟΛ)’*, *ΕλλΔικ*, σσ.1008-10.
- Μηνούδης, Μ. (1993), *‘Η εξέλιξη του ελεγκτικολογιστικού θεσμού στην Ελλάδα’*, *Τιμ.Τόμ. Δελούκα ΙΙ, Σχολή Ν.Ο.Ε., Τμήμα Νομικών Επιστημών, Α.Π.Θ.*, σσ. 607-614.
- Μουζούλας, Σ. (1992), *‘Ο ελεγκτής όργανο της ανώνυμης εταιρίας’*, *Αρμενόπουλος*, σσ. 107-110.
- \_\_\_ (1992), *‘Οριοθετήσεις του τακτικού ελέγχου της ανώνυμης εταιρίας’*, *Δ.Φ.Ν.*, τόμ. 46, σσ. 97-99.
- Μπαρπαλέξης, Σ. (2000), *‘Τενική Λογιστική-Συνοπτική Θεωρία και Λυμένες Ασκήσεις’*, Θεσσαλονίκη.
- Ναούμ, Χ. (1999), *‘Εισαγωγή στη Χρηματοοικονομική Λογιστική’*, Αθήνα.
- \_\_\_ (1999), *‘Μαθήματα Χρηματοοικονομικής Λογιστικής’*, Αθήνα.
- Ντζανάτος, Δ. (1995), *‘Ορκωτοί ελεγκτές – Η κρίση συνεχίζεται’*, *Δ.Φ.Ν.* τόμ. 49, σσ. 1009-16.
- \_\_\_ (1994), *‘Νέες αλλαγές στη νομοθεσία για τους ορκωτούς ελεγκτές’*, *Δ.Φ.Ν.*, τόμ. 48, σσ. 1547-54.
- \_\_\_ (1993), *‘Ένα εναλλακτικό σενάριο για την οργάνωση των ορκωτών ελεγκτών’*, *Δ.Φ.Ν.*, τόμ. 47, σσ. 1132-35.
- Παπάς, Α. (2003), *‘Ελεγκτική’*, Εκδόσεις Μπένου, Αθήνα.
- Πασσίας, Ι. (1969), *‘Το Δίκαιο της Ανωνύμου Εταιρίας’*, τόμ. Β, Αθήνα.
- Περάκης, Ε. (1992), *‘Το Δίκαιο της Ανώνυμης Εταιρίας’*, τ.1(α), ν.2190/20, Άρθρα 1-40ε, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.
- \_\_\_ (1984), *‘Ο τακτικός έλεγχος της ανωνύμου εταιρίας’*, *ΝοΒ*, Αθήνα.
- \_\_\_ (1984), *‘Έκλογή ελεγκτών από μη τακτική γενική συνέλευση’*, *Δ.Φ.Ν.*, τόμ.38, σσ. 547-560.
- Σκαλίδης, Λ., Βελέτζας, Γ. και Σκαλίδη, Χ. (2004), *‘Εμπορικός Κώδικας’*, *JuS*, Θεσσαλονίκη.
- Σκαλίδης, Λ. και Βελέντζας, Γ. (1995), *‘Εμπορικός Κώδικας και νομοθετήματα Εμπορικού Δικαίου Ουσιαστικού, Δικονομικού, και Φορολογικού (Νομοθεσία, νομολογία, βιβλιογραφία, σχόλια-παρατηρήσεις, υποδείγματα δικογράφων και εταιρικών)’*, τόμ.3<sup>ος</sup> – Εταιρίες, *JuS*, Θεσσαλονίκη.

- Tahinakis, P. (2004), 'The legal framework of Auditor Independence in Great Britain: Joint Stock Act 1844 to Company Act 1989-PART V', *Proceedings of 3<sup>rd</sup> European Economics and Finance Society Annual Conference 'European Integration and World Economy'*, 13-16 Μαΐου, University of Gdansk, Gdansk, Poland.
- \_(2004), 'The Independence of the Greek Certified Auditor-Accountant: The Law Influence', *Proceedings of International Conference on Accounting, Analysis and Auditing*, Faculty of Accounting, D. Tsenov Academy of Economics, 27-29 Μαΐου, Svishtov, Republic of Bulgaria.
- \_(2004), 'The concept of Greek certified auditor-accountant independence: An analysis of evidence', *Proceedings of International Applied Business Research Conference*, 15-19 Μαρτίου, San Juan, Puerto Rico, Mexico.
- Ταχυνάκης, Π. (2001), 'Η επαγγελματική ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή', *Τιμ. Τόμος Ομότιμης Καθηγήτριας Λ. Νικολάου-Σμοκοβίτη, Πανεπιστήμιο Πειραιά*, Πειραιάς.
- Tahinakis, P. and Nicolaou, A. (2004), 'An Empirical Analysis on the Independence of the Greek Certified Auditor-Accountant', *Accounting and Business Affairs Journal*, Vol. 3, No.1, pp.32-47.
- \_(2001), 'An examination of the influence of SIZE, MAS, COMPETITION and TENURE on the independence of the Greek certified auditor', *Proceedings of 24<sup>th</sup> European Accounting Association Congress*, Athens, Greece.
- Τσιριντάνης, Α. (1960), *Στοιχεία Εμπορικού Δικαίου*, τόμ. Β, Αθήνα.
- Τσακλάγκανος, Α. (2000), *Έλεγκτική*, Εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη.