

УДК 657

Костюченко В.М.

доктор економічних наук, доцент

Київського національного торговельно-економічного університету

Бондарь А.С.

студентка

Київського національного торговельно-економічного університету

## ЄВРОКОНВЕРГЕНЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: ДОСВІД ІТАЛІЇ

THE EUROPEAN UNION ACCOUNTING CONVERGENCE:  
THE ITALY EXPERIENCE

## АНОТАЦІЯ

У статті розглядаються передумови конвергенції бухгалтерського обліку в Італії відповідно до Європейських Директив у сфері бухгалтерського обліку та аудиту. З'ясовано, що регулювання бухгалтерської професії в Італії повністю реформовано з 1 січня 2008 року. Професія бухгалтера в Італії поділена на такі два рівні, як бухгалтер та дипломований бухгалтер, які різняться за об'ємом і характером професійної діяльності. Правила італійського бухгалтерського обліку ґрунтуються на законодавчій базі, Цивільному Кодексі, який відповідає чинній Директиві ЄС у галузі обліку. У 1991 року, згідно із Законом, було запроваджено вимоги Четвертої та Сьомої Директив ЄС в італійське законодавство щодо підготовки і представлення фінансової звітності. Впровадження нової Директиви 2013/34/ЄС у липні 2015 року спрямовано на поліпшення розкриття інформації бухгалтерського документа, початок процесу спрощення адміністративних процедур і стандартів для підготовки, оприлюднення та аудиту фінансової звітності компаній з обмеженою відповідальністю.

**Ключові слова:** конвергенція, бухгалтерський облік, бухгалтерська професія, Європейська Директива, Італійські загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку, фінансові звіти, аудит фінансової звітності.

## АННОТАЦІЯ

В статье рассматриваются предпосылки конвергенции бухгалтерского учета в Италии в соответствии с Европейскими Директивами в области бухгалтерского учета и аудита. Выяснено, что регулирование бухгалтерской профессии в Италии полностью реформировано с 1 января 2008 года. Профессия бухгалтера в Италии разделена на такие два уровня, как бухгалтер и дипломированный бухгалтер, которые различаются по объему и характеру профессиональной деятельности. Правила итальянского бухгалтерского учета основаны на законодательной базе, Гражданском Кодексе, который соответствует действующей Директиве ЕС в области учета. В 1991 году, согласно Закону, были введены требования Четвертой и Седьмой Директив ЕС в итальянское законодательство по подготовке и представлению финансовой отчетности. Внедрение новой Директивы 2013/34/ЕС в июле 2015 года направлено на улучшение раскрытия информации бухгалтерского документа, начало процесса упрощения административных процедур и стандартов для подготовки, обнародования и аудита финансовой отчетности компаний с ограниченной ответственностью.

**Ключевые слова:** конвергенция, бухгалтерский учет, бухгалтерская профессия, Европейская Директива, Итальянские общепринятые принципы бухгалтерского учета, финансовые отчеты, аудит финансовой отчетности.

## ANNOTATION

The aim of this paper is to consider the convergence of accounting in Italy in accordance with EU Directives in accounting and auditing. It is found out that the regulation of the accounting profession in Italy has been completely reformed since January 1, 2008. The profession of an accountant in Italy is divided into two levels – an accountant and a certified accountant, which differ

in the scope and nature of the professional activity. The rules of Italian accounting are based on the legislative framework, the Civil Code, which corresponds to the current EU Directive on Accounting. In 1991, according to the Law the requirements of the Fourth and Seventh EU Directives were introduced into the Italian legislation on the preparation and reporting of financial statements. New EU Directive 2013/34/EU was implemented in July, 2015. The aim of the implementation of the new Directive 2013/34/EU is to improve the disclosure of the information of the accounting document and initiating the process of simplifying administrative procedures and standards for the preparation, publication and audit of financial statements of limited liability companies.

**Key words:** convergence, accounting, accounting profession, European Directive, Italian generally accepted accounting principles, financial statements, audit of the financial statements.

**Постановка проблеми.** Сучасною світовою тенденцією є глобалізаційні процеси, які сприяють поглибленню співпраці між країнами, окремими підприємствами, фізичними особами-підприємцями. Бухгалтерський облік здійснений у формуванні інформаційного забезпечення суб'єкта господарювання. Аналіз облікової інформації сприяє прийняттю виважених, економічно-обґрунтованих рішень зацікавленими користувачами. Кожна країна, залучена у міжнародний поділ праці, має національну систему бухгалтерського обліку, яка знаходиться під впливом політичних, економічних, соціальних, культурних та інших факторів. З огляду на значне розширення й збільшення обсягів переміщення капіталу, товарів, ресурсів, технологій, робочої сили між країнами питання розуміння облікової інформації, яка узагальнена у фінансовій звітності суб'єктів господарювання інших країн, набуває все більшого значення. Особливої актуальності на сучасному етапі розвитку України набувають питання конвергенції бухгалтерського обліку відповідно до Директив Європейського Союзу у рамках підписання Угоди про асоціацію між Україною та країнами-членами ЄС. Процес євроконвергенції спрямований на зближення моделей бухгалтерського обліку країн-членів та асоційованих членів ЄС.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням конвергенції національних систем бухгалтерського обліку, згідно з МСФЗ, присвячені праці вітчизняних та іноземних вчених. Серед таких науковців варто відзначити

С.Ф. Голова, В.М. Пархоменко, Г.Г. Кірейцева, О.В. Харламову, Ф.Ф. Бутинця, П. Міллера, П. Бенсона, А. Савані.

**Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми.** Водночас є незначна частина публікацій, у яких досліджується досвід запровадження Європейських Директив країнами-членами спільноти.

**Мета статті** полягає у вивченні досвіду Італії у конвергенції національного бухгалтерського обліку відповідно до Директив ЄС у сфері обліку та аудиту, виокремлення особливостей підготовки, подання, оприлюднення та аудиту фінансової звітності італійських компаній з обмеженою відповідальністю.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Регулювання бухгалтерської професії в Італії повністю реформовано відповідно до Постанови від 28 червня 2005 року № 139 ("Norms for the Unification of the Order of dottori commercialisti and the Order of ragionieri in the Order of dottori commercialisti ed esperti contabili"), опублікованої в офіційному італійському журналі "Gazzetta Ufficiale" 19 липня 2005 року [1].

В результаті реформування професії був створений новий професійний орган, а саме Національна Рада Дипломованих Бухгалтерів (*Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, CNDCEC*), який є компетентним і єдиним професійним органом бухгалтерів в Італії, що ефективно працює з 2008 року. Національна Рада Дипломованих Бухгалтерів (CNDCEC) представляє учасників-членів, як на національному, так і на міжнародному рівнях; здійснює контроль і координує діяльність місцевих органів; контролює дотримання різних правил і рекомендацій, зокрема етичного кодексу. 143 місцеві осередки здійснюють контроль на місцевому рівні за поведінкою бухгалтерів і мають дисциплінарні повноваження. Крім того, вони забезпечують безперервну професійну освіту і відповідну оцінку роботи бухгалтерів згідно з нормативними актами (*CPE Regulation*), прийнятими Національною Радою [2].

Відповідно до законодавства з 2008 року професія бухгалтера в Італії поділена на два рівні, які різняться за об'ємом і характером професійної діяльності. Обидва рівні бухгалтерів вимагають наявності вищої освіти, однак терміни вищої освіти різняться. Це створює жорсткий зв'язок між академічним шляхом бухгалтера та його подальшою професійною діяльністю. Для базового рівня – бухгалтер (*Esperti Contabili, Section B*) – кандидати повинні отримати принаймні трирічну вищу освіту в галузі економіки і ділового адміністрування, тоді як для рівня дипломованого бухгалтера (*Dottori Commercialisti, Section A*) необхідно отримати принаймні п'ятирічну освіту в галузі економіки і бізнес-адміністрування [2]. Слід зазначити, що до реформування бухгалтерської професії в Італії, тобто до 2008 року, були два професійні рівні, віднесені до регульованих професій у сфе-

рі бухгалтерського обліку. Це дипломований бухгалтер (*Dottore Commercialista*) та бухгалтер і комерційний експерт (*Ragioniere e Perito Commerciale*). Перед тим, як бажаного стати бухгалтером занесуть у реєстр бухгалтерів, йому також необхідно набути практичного досвіду, тобто завершити трирічний період навчання з професійною реєстрацією або реєстрацією професійного партнерства й здати державний екзамен. Законодавчими актами було визначено, що бухгалтерська професія має визнані компетенції у сферах бізнес-адміністрування, корпоративних законів, фінансів і оподаткування.

Професійний рівень дипломованого бухгалтера є прикладом створення професійного органу на основі рівня освіти, а не функції. Дійсно, це була основа, на якій фахівці спробували побудувати свою власну професійну монополію. Історія дипломованого бухгалтера характеризується цілим рядом юрисдикційних конфліктів з іншими аналогічними професіями, які в деяких випадках навіть сьогодні залишаються не вирішеними. Дипломовані бухгалтери намагалися відрізнити себе від своїх професійних антагоністів вищим рівнем освіти. Це в кінцевому підсумку сприяло відкриттю університетів, що зосереджені виключно на формуванні фахівців в економічній сфері, таких як бухгалтерський облік.

Загальний контроль за діяльністю бухгалтерів і аудиторів в Італії здійснює Міністерство юстиції. Правила італійського бухгалтерського обліку основані на законодавчій базі, Цивільному Кодексі, який відповідає чинній Директиві ЄС у галузі обліку. Цивільний кодекс, відповідно до статей 2423-ter, 2424 і 2425, містить вимоги щодо змісту, аналізу та класифікації статей, включених в обов'язкову фінансову звітність.

У 1991 році, згідно із Законом (the 1991 Law), було запроваджено вимоги Четвертої та Сьомої Директив ЄС в італійське законодавство щодо підготовки і звітування фінансової звітності. Вимоги Четвертої та Сьомої Директив ЄС набували чинності для облікових періодів, які закінчувались 31 грудня 1993 року і 31 грудня 1994 року відповідно [3]. Закон 1991 року мав значний вплив на формат фінансових звітів і вимоги збільшення рівня розкриття інформації. Цей Закон змінив статті в італійському Цивільному Кодексі, запровадивши жорсткий формат звітів для всіх італійських компаній з обмеженою відповідальністю і різний формат для компаній, які надають фінансові послуги, такі як банки, фондові брокери та інші фінансові інститути.

З прийняттям Директиви 2013/34/ ЄС «Про щорічну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язані з ними звіти певних типів компаній, що вносить поправки до Директиви 2006/43/ЄС Європейського парламенту і Ради і скасовує Директиви Ради 78/660/ЄЕС і 83/349/ЄЕС» від 26 червня 2013 року Парламент і Європейська Рада задекларували

нову еру для фінансової звітності компаній в країнах-членах Європейського Союзу. Впровадження нової директиви спрямовано на поліпшення розкриття інформації бухгалтерського документа і початок процесу спрощення адміністративних процедур і стандартів для підготовки та оприлюднення фінансової звітності. В Італії положення Директиви були імplementовані у законодавство Італії законодавчою Постановою від 18 липня 2015 року № 139. Положення, зазначені в Директиві, застосовуються до фінансової звітності за звітні періоди, що починаються з 1 січня 2016 року або протягом календарного 2016 року.

Деякі з нових правил, наприклад, у частині критеріїв виділення різних типів підприємств та груп компаній, принципів підготовки фінансової звітності, оцінки статей звітних форм, нових форм фінансової звітності, істотно відрізняються від підходів, що використовувалися в Італії з прийняттям Четвертої та Сьомої Директив ЄС.

Відповідно до статті 3 нової Директиви [4] та відповідно до нової статті 2435-bis Цивільного Кодексу Італії бенефіціари були згруповані на основі кількісних критеріїв, щоб відрізнити мікропідприємство від малого бізнесу, від середнього бізнесу і великих підприємств. Тоді як у разі бізнес-груп групи поділені на малі, середні та великі. У табл. 1 наведено характеристики і кількісні межі для ідентифікації різних категорій підприємств.

Загальні принципи підготовки фінансової звітності визначені у статтях 4 і 6. Це підтвердило те, що було у попередній Четвертій Директиві, а саме принципи першого рівня (стаття 4). Зокрема, принципи обачності, прозорості, правдивого і справедливого подання та послідовності. До них додаються принципи другого рівня (стаття 6), що описані у новій Директиві більш органічно, а саме принципи безперервної діяльності та суттєвості.

Новий принцип суттєвості розкрито у статті 2423 Цивільного Кодексу Італії (номер 4), яка також вимагає розкриття критеріїв, використовуваних для застосування принципу суттєвості.

У Директиві 2013/34/ЄС зазначено, що елементи фінансових звітів повинні бути оцінені перш за все на основі покупної ціни або собівартості виробництва (стаття 6, літера «і»). Особлива увага приділяється основним засобам (стаття 7) і фінансовим інструментам (стаття 8), для яких існують винятки з загальних принципів [4].

Що стосується основних засобів, то законодавець визнав, що держави можуть приймати закони на користь компаній, які пропонують їм можливість переоцінки основних засобів відповідно до концептуальних основ фінансової звітності. Таким чином, на відміну від положень попереднього законодавства, у новій Директиві не передбачено використання «відновлюваної вартості» і «підвищеної вартості» як альтернативи «покупної ціни» і «собівартості виробни-

Таблиця 1

Кількісні критерії для різних типів компаній

Компанії	Характеристики	Директива 2013/34/ЄС
Мікропідприємства – компанії, що на дату балансу не повинні виходити за межі принаймні двох із трьох наступних критеріїв.	а) Загальна сума балансу становить 350,000 євро; б) чисті доходи від продажу та надання послуг становлять 700,000 євро; в) середня кількість співробітників протягом фінансового року дорівнює 10.	Стаття 36 надає спрощення під час підготовки балансу, звіту про прибутки та збитки і приміток до фінансових звітів. Інші спрощення стосуються підготовки управлінського звіту і оприлюднення фінансових звітів.
Малі компанії – компанії, які на дату балансу не перевищують межі принаймні двох з трьох наступних критеріїв.	а) Загальна сума балансу становить 4,000,000 євро; б) чисті доходи від продажу та надання послуг становлять 8,000,000 євро; в) середня кількість співробітників протягом фінансового року дорівнює 50.	Відповідно до статті 14 держава-член може уповноважити малі компанії оформити баланс і звіт про прибутки та збитки у скороченому вигляді. Інші спрощення для оприлюднення фінансових звітів містяться у статті 31.
Середні компанії – компанії, які на дату балансу не перевищують межі принаймні двох з трьох наступних критеріїв.	а) Загальна сума балансу становить 20,000,000 євро; б) чисті доходи від продажу та надання послуг становлять 40,000,000 євро; в) середня кількість співробітників протягом фінансового року дорівнює 250.	Відповідно до статті 14 держави-члени можуть уповноважити їх у підготовці звіту про прибутки і збитки в скороченому вигляді. Надання додаткової інформації міститься в Примітці відповідно до статті 17.
Великі компанії – компанії, які на дату балансу перевищують межі принаймні двох з трьох наступних критеріїв.	а) Загальна сума балансу становить 20,000,000 євро; б) чисті доходи від продажу та надання послуг становлять 40,000,000 євро; в) середня кількість співробітників протягом фінансового року дорівнює 250.	Повинні надати додаткову інформацію в Примітці відповідно до положень статей 17 та 18.
Компанії публічного інтересу	Вважаються великим бізнесом незалежно від чистого доходу від продажу, загальної суми активів у балансі і середньої кількості співробітників протягом року.	Повинні надати додаткову інформацію в Примітці відповідно до положень статей 17 та 18.

цтва», а залишається тільки «переоцінена вартість» (табл. 2).

Таблиця 2

## Зміни в оцінці активів

Показник	Закон 1991 року, Директива 78/660/ЄС	Директива 2013/34/ЄС
Активи	Відновлювана вартість, переоцінка	Метод перерахунку (стаття 7)
Фінансові інструменти	Ринкова вартість	Чиста вартість

У Директиві 2013/34/ЄС зазначено, що мінімальний склад документів, включених до фінансової звітності, складається з балансу, звіту про прибутки і збитки, а також приміток до фінансових звітів. Крім того, вона дає змогу державам-членам вимагати додаткові звіти від усіх тих підприємств, які не підпадають під класифікацію малих підприємств. Таким чином, у Цивільному Кодексі Італії передбачено звіт про рух грошових коштів як додатковий звіт, який буде представлений з фінансовими звітами, які вже визначені для певних компаній [5]. Змінені стаття 2423 (перший абзац) Цивільного Кодексу вказує на те, що фінансова звітність складається з балансу, звіту про прибутки і збитки, звіту про рух грошових коштів та приміток до фінансової звітності. Склад статей звіту про рух грошових коштів наведено у новій статті 2425-ter, яка пояснює, що такий звіт буде відображати рух і склад грошових коштів та їх еквівалентів внаслідок здійснення операційної, інвестиційної, фінансової діяльності та операцій за участі акціонерів. Звіт про рух грошових потоків повинен бути представлений за поточний і попередній роки.

Положення Директиви 2013/34/ЄС поширюються на окремі типи компаній, зокрема в Італії на компанії з обмеженою відповідальністю. Згідно з італійським законодавством компанії з обмеженою відповідальністю можуть бути утворені або у формі акціонерного товариства (*Societa per Azioni, SpA*) з мінімальним капіталом 100,000 євро, або у формі товариства з обмеженою відповідальністю (*Societa a responsabilita limitata, Srl*) з мінімальним капіталом 10,000 євро. Партнерства, компанії з обмеженою відповідальністю з акціями (*Societa in Accomandita per Azioni, SAPA*) також існують, хоча їх менше, ніж звичайних.

Компанії, що працюють в Італії, можуть використовувати як Італійські загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку (*Italian GAAP*), так і МСФЗ (IFRS) для складання фінансової звітності. Національним органом, який розробляє стандарти бухгалтерського обліку, є Італійська Рада з обліку (*Organismo Italiano di Contabilita, OIC*). Рада з обліку була заснована у правовій формі фонду, яким управляє Рада директорів, що складається з 15 членів. Італій-

ська Рада з обліку у 2014 році видала 20 нових принципів бухгалтерського обліку, які містять деякі нові принципи порівняно з тими, що були введені у 2005 році [6]. Нові принципи більш схожі на міжнародні стандарти фінансової звітності, однак деякі відмінності залишаються.

Італія є членом Європейського Союзу, тому усі компанії, чії цінні папери знаходяться в обігу на ринку цінних паперів, зобов'язані подавати звітність відповідно до МСФЗ, тобто відповідно до Директив 2002/1606//ЄС [7; 8]. Також банки та інші фінансові установи й страхові компанії зобов'язані застосовувати МСФЗ під час складання консолідованої звітності. Решта компаній, окрім малих компаній (SEs), можуть використовувати МСФЗ під час складання звітності. Для малих компаній існують форми скороченої звітності, й складають вони звітність відповідно до Італійських загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку (*Italian GAAP*).

Усі італійські компанії з обмеженою відповідальністю зобов'язані дотримуватися подвійного запису для ведення книги рахунків. Документи, що підтверджують здійснення основних операцій, повинні зберігатися протягом 10 років.

Фінансовий рік не може тривати більше дванадцяти місяців. Компанія має право мати більш короткий термін фінансового року лише за виняткових обставин. Кінець року встановлюється в підзаконних актах і може бути змінений на позачергових загальних зборах акціонерів. Компанії зазвичай закривають свій фінансовий рік на 31 грудня, але це не є обов'язковим.

Відповідно до законодавства Італії директори всіх компаній з обмеженою відповідальністю повинні представити своїм членам на щорічних загальних зборах річну фінансову звітність, встановлену законом, що складається з балансу (*Stato Patrimoniale*), звіту про прибутки і збитки (*Conto Economico*), звіту про рух грошових коштів (*Rendiconto finanziario*), приміток до фінансової звітності (*Nota Integrativa*), управлінського звіту (*Relazione sulla gestione*) та обов'язкового звіту аудитора.

Річні загальні збори мають проводитися акціонерним товариством (*Societa per Azioni, SpA*) або товариством з обмеженою відповідальністю (*Societa a Responsabilita Limitata, Srl*) протягом 120 днів кожного кінця року для затвердження фінансової звітності. За певних обставин компанії можуть провести свої загальні збори протягом 180 днів після закінчення року. Фінансові звіти повинні бути подані до Реєстру підприємств протягом одного місяця після затвердження. З 2015 року є зобов'язання подавати бухгалтерську фінансову звітність у форматі XBRL.

Усі акціонерні товариства (SpA) та товариства з обмеженою відповідальністю (Srl) повинні підготувати повний склад обов'язкової фінансової звітності. А деякі малі і середні

компанії мають можливість подавати скорочені фінансові звіти. Відповідно до статті 2435-bis Цивільного Кодексу Італії скорочена фінансова звітність допускається, якщо протягом двох послідовних фінансових років компанія не перевищує такі показники:

- чистий обіг не перевищує 8 800 000 євро;
- загальна сума активів не перевищує 4 400 000 євро;
- середнє число співробітників у фінансовому році не перевищує 50.

Річні звіти складаються в євро і повинні надавати достовірне й об'єктивне уявлення про наявні активи, зобов'язання, фінансове становище і прибутки або збитки компанії за фінансовий рік; кожен елемент повинен бути визначений з обачністю. У примітках до фінансової звітності необхідно вказувати критерії, які застосовуються під час оцінюванні статей. Вони повинні містити детальний опис елементів у річній фінансовій звітності; перераховані зміни, які відбулися за звітні періоди; причину, чому це сталося. Крім того, вони повинні містити інформацію про середню кількість співробітників, кількість і вартість акцій компанії, фінансування, зроблені його членами, лізингові угоди, які відбулися, та іншу суттєву інформацію.

Відповідно до статті 25 законодавчої постанови 127/91 компанії, які контролюють інші компанії (будь-якої організаційно-правової форми), зобов'язані складати консолідовану фінансову звітність.

Існують два винятки під час підготовки консолідованої фінансової звітності, передбачені статтею 27 законодавчої Постанови 127/91:

1) якщо група не перевищує протягом двох фінансових років поспіль два з трьох таких критеріїв: чистий обіг не перевищує 35 000 000 євро; загальна сума активів не перевищує 17 500 000 євро; середнє число співробітників у фінансовому році не перевищує 250;

2) якщо група є субхолдингом компанії ЄС, яка готує консолідовані звіти.

Оскільки основну масу підприємств складають малі та середні компанії, що належать індивідуальним власникам, практика складання консолідованих звітів у країні невелика.

Бухгалтерську діяльність обов'язково повинні супроводжувати постійний контроль і перевірка. Задля виконання цих завдань необхідно проводити аудит фінансової звітності. Аудит в Італії здійснюється за законодавчим декретом від 27 січня 2010 року № 39 ("Implementation of directive 2006/43/EC on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts").

13 вересня 2012 року італійським Міністерством економіки і фінансів був заснований Реєстр аудиторів. Він включає в себе всі аудиторські фірми, які були раніше зареєстровані в спеціальному реєстрі аудиторських фірм, який вела Національна комісія по компаніям і біржам (CONSOB).

Аудитори призначаються рішенням акціонерів на три роки без будь-яких обмежень та можливості для поновлення. Для підприємств публічного інтересу (Public Interest Entities) термін, на який вибираються аудитори, становить дев'ять років без можливості на поновлення.

Згідно зі статтями 11 і 12 законодавчого декрету від 27 січня 2010 року № 39 ("Implementation of directive 2006/43/EC on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts") з 2015 року всі аудиторські фірми в Італії зобов'язані проводити аудит відповідно до Міжнародних Стандартів Аудиту Італії (ISA Italia). Міжнародні Стандарти Аудиту Італії – це перекладені Міжнародні Стандарти Аудиту, що змінені відповідно до певних місцевих правил. Вони замінили наявні італійські стандарти аудиту, які були обов'язковими в минулому тільки для перевірки підприємств публічного інтересу. Аудиторські компанії також повинні прийняти систему контролю якості відповідно до ISQC Italia 1 [9].

Існують певні відмінності під час проведення аудиту в акціонерних товариствах (SpA) та у товариствах з обмеженою відповідальністю (Srl). Відповідно до статті 37 Указу обов'язковий аудит в акціонерних товариствах здійснюється аудитором або аудиторською компанією. Для компаній, що не зобов'язані складати консолідовану фінансову звітність, аудит може бути здійснено спілкою аудиторів (*Collegio Sindacale*). Акціонерні товариства (SpA) зобов'язані мати спілку аудиторів, яка повинна контролювати адекватність організаційних, адміністративних і бухгалтерських систем, а також може здійснювати аудит. До складу спілки аудиторів входять 3–5 постійних членів і два їх заступники.

Відповідно до статті 2477 Цивільного кодексу товариства з обмеженою відповідальністю (Srl) зобов'язані бути перевірені, якщо вони повинні складати консолідовану фінансову звітність, або якщо вони контролюють іншу компанію, яка перевіряється відповідно до закону, або якщо вони перевищують протягом двох років дві з таких умов: чистий обіг становить 8 800 000 євро; загальний баланс становить 4 400 000 євро; середньооблікова чисельність працівників у звітному періоді становить 50. Аудит товариства з обмеженою відповідальністю (Srl) може здійснюватися аудиторською компанією, спілкою аудиторів або одноосібним аудитором.

**Висновки.** Євроконвергенція як процес сприяє зближенню моделей бухгалтерського обліку країн-членів ЄС, який фактично знаходить вираження у зближенні систем національних стандартів бухгалтерського обліку з Європейськими Директивами у сфері обліку і аудиту. Італія є членом Європейського Союзу, тому розгляд чинних вимог для обов'язкової фінансової звітності й змін до них необхідно розпочинати з Директив ЄС, зокрема Директиви 2013/34/

ЄС від 26 червня 2013 року, оскільки статті Цивільного Кодексу Італії, що регламентують облік та аудит, відповідають саме Директивам ЄС. Як і інші країни світу, італійські лістингові компанії застосовують практику використання міжнародних стандартів (МСФЗ) відповідно до Директиви 2002/1606/ЄС. Річна фінансова звітність і консолідована звітність італійських компаній з обмеженою відповідальністю мають пройти обов'язковий аудит за окремими винятками. З 2015 року, відповідно до Директиви 2006/43/ЄС, імплементованої в законодавство, усі аудиторські компанії в Італії зобов'язані проводити аудит відповідно до Міжнародних Стандартів Аудиту Італії, які є перекладом Міжнародних Стандартів Аудиту та які змінені відповідно до певних місцевих правил. Конвергенція бухгалтерського обліку в ЄС сприяє підвищенню якості роботи бухгалтерів та аудиторів, забезпечує зрозумілість та прозорість методичних підходів до ведення обліку, складання і подання фінансової звітності зацікавленим користувачів, дає змогу останнім приймати обґрунтовані, виважені рішення.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Divergence and convergence in the Italian Accountancy profession / [E. Barone, M.J. Jones, G. Albertinazzi] [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apira2013.org/proceedings/pdfs/K068.pdf>.
2. The Italian accountancy profession – Consiglio nazionale dei dottori commercialisti E degli esperti contabili [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.studioiberati.it/it/wp-content/uploads/descrizione-attivita-dottore-commercialista.pdf>.
3. The International Handbook of Financial Reporting / edited by Y. Goodhead. – 3d edition. – London : Nexia International, Tolley Publishing, 2000. – P. 297–309.
4. Директива 2013/34/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 26 червня 2013 року про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язані звіти деяких видів підприємств, що вносить зміни до Директиви 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради і припиняє дію Директив Ради 78/660/ЄЕС та 83/349/ЄЕС [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.ua-energy.org/.../Accounting\\_Directive\\_for\\_translation\\_UK](http://www.ua-energy.org/.../Accounting_Directive_for_translation_UK).
5. Paola D'Angelo Directive 2013/34/EU and its implementation in the Italian discipline [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.newslettereuropean.eu/directive-201334eu-implementation-italian-discipline-legislative>.
6. Country by Country Financial Reporting and Auditing Framework Italy – Crowe Horwath AS Srl (prepared July 2015) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.crowehorwath.net/crowe-horwath-global/services/audit/financial-reporting-frameworks/italy.aspx>.
7. IFRS application around the world jurisdictional profile: Italy [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Documents/Jurisdiction-profiles/Italy-IFRS-Profile.pdf>.
8. Financial reporting framework in Italy [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.iasplus.com/en/jurisdictions/europe/italy>.
9. Audit-Italy [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://globalconnections.hsbc.com/france/fr/tools-data/country-guides/it/audit>.