

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Provoz a ekonomika



Bakalářská práce

**Mezinárodní standardy účetnictví a finančního
výkaznictví a jejich užití v Kazachstánu**

Anastassiya Taisumova

© 2012 ČZU v Praze

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci "Mezinárodní standardy účetnictví a finančního výkaznictví a jejich užití v Kazachstánu" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího bakalářské práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu literatury na konci práce. Jako autorka uvedené bakalářské práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne _____

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala Ing. Martě Starové

Mezinárodní standardy účetnictví a finančního výkaznictví a jejich užití v Kazachstanu

International Financial Reporting Standards and their Application in The Republic of Kazakhstan

Souhrn

Tato bakalářská práce se skládá ze dvou částí. Teoretická část definuje základní principy účetnictví, pojednává o vzniku, rozvoji a harmonizaci účetních standardů v USA, EU, a Kazachstánu. Popisuje zásady a cíle mezinárodního standardu účetnictví a finančního výkaznictví pro malé a střední podniky.

Praktická část se zabývá analýzou rozdílů mezi plnou verzí IFRS a IFRS pro malé a střední podniky. Zaměřuje se na řešení problémů přechodu z Národních standardů finančního výkaznictví v Republice Kazachstán na Mezinárodní standard účetnictví a finančního výkaznictví pro malé a střední podniky.

Prvním cílem bakalářské práce je charakteristika Mezinárodních standardů účetnictví a finančního výkaznictví IFRS a jejich použití ve světě. Druhým cílem je analyzovat situaci ve finančním výkaznictví Republiky Kazachstán.

Summary

This thesis consists of two parts. The theoretical part defines the basic principles of accounting, deals with the origin, development and harmonization of accounting standards in the U.S.A, EU, and Republic of Kazakhstan. Describes the principles and objectives of the International Standards of Accounting and Financial Reporting for Small and Medium Businesses.

The practical part deals with the analysis of the differences between the full version of IFRS and IFRS for SMEs. It focuses on the problems of transition from national Financial Reporting Standards in the Republic of Kazakhstan on the International Standard Accounting and Financial Reporting for Small and Medium Businesses.

The first objective of this work is characteristic of the International Standards of Accounting and Financial Reporting Standards IFRS and their use in the world. The second objective is to analyze the situation in the financial reporting Rebuliky Kazakhstan.

Klíčová slova: mezinárodní standardy účetnictví a finančního výkaznictví IFRS, IFRS pro malé a střední podniky, finanční trhy, účetní závěrka, výkaz o finanční, výkaz úplného výsledku hospodaření, výkaz peněžních toků, výkaz změn vlastního kapitálu, výnosy, náklady, oceňování.

Keywords: International Standards of Accounting and Financial Reporting, IFRS, IFRS for SMEs, financial markets, financial statements, a statement of financial statement of comprehensive income, cash flow statement, statement of changes in equity, income, expenses, valuation.

Obsah

1. Úvod	8
2. Cíl práce a metodika	8
3. Teoretická východiska	9
3.1 Účetnictví.....	9
3.1.1 Funkce účetnictví	10
3.1.2 Metodologie účetnictví	11
3.1.3 Cíle účetnictví	11
3.2 Harmonizace účetnictví.....	12
3.2.1 Harmonizace účetnictví v USA	12
3.2.2 Harmonizace účetnictví v EU.....	13
3.2.3 Harmonizace účetnictví v Kazachstánu.....	13
3.3 Mezinárodní standardy účetnictví a finančního výkaznictví.....	16
3.3.1 Rada pro Mezinárodní standardy účetního výkaznictví.....	16
3.3.2 Vývojové etapy Mezinárodních standardů účetnictví a finančního výkaznictví.	19
3.3.3 IFRS v současné době	21
3.4 Mezinárodní standardy účetnictví a finančního výkaznictví pro malé a střední podniky.....	23
3.4.1 Cíl Mezinárodních standardů účetnictví a finančního výkaznictví pro malé a střední podniky	23
3.4.2 Zásady Mezinárodních standardů účetnictví a finančního výkaznictví pro malé a střední podniky	24
3.4.3 Přednostní práva Mezinárodních standardů účetnictví a finančního výkaznictví pro malé a střední podniky	25
3.4.4 Vymezení pojmu malé a střední podniky dle Mezinárodních standardů účetnictví a finančního výkaznictví pro malé a střední podniky.....	26
3.4.5 Struktura Mezinárodních standardů účetnictví a finančního výkaznictví pro malé a střední podniky	28
4. Analytická část.....	29
4.1. Zjednodušení Mezinárodních standardů účetnictví a finančního výkaznictví pro malé a střední podniky	29
4.2. Porovnání Mezinárodních standardů účetnictví a finančního výkaznictví pro malé a střední podniky a plné verze Mezinárodních standardů účetnictví a finančního výkaznictví.....	31
4.3. Přejít na Mezinárodní standardy účetnictví a finančního výkaznictví pro malé a střední podniky v Republice Kazachstán	38
5. Výsledky a diskuse	38
Zavěr	41
Seznam použitých zdrojů:	42

1. Úvod

Významným charakteristickým rysem vývoje světové ekonomiky je globalizace. Globalizace teda je způsobena nárůstem přeshraničních aktivit v podobě pohybu zboží, kapitálu i pracovních sil. Investoři stále více vkládají peníze do zahraničních podniků. A proto jsou důležité ekonomické informace, které jsou pro ně pochopitelné a na zaklade kterých si mohou rozhodovat. Potřeba sjednocení informačních systémů, urychlení komunikace, zvýšení srovnatelnosti, všeobecné srozumitelnosti a spolehlivosti ekonomických informací jsou určujícími faktory dalšího vývoje účetnictví a finančního výkaznictví.

Je nutné, aby kazachstánská společnost, pokud chce fungovat na mezinárodním trhu, byla plnohodnotným účastníkem tohoto trhu a dodržovala standardy účetnictví, které dávají informace společnosti o činnostech a finanční situaci podniku. Mezinárodní trh má určité požadavky k potenciálním příjemcům úvěrů a dokonce i k partnerům, se kterými budou účetní jednotky spolupracovat. Není pochyb o tom, že každá společnost na mezinárodním trhu preferuje spolupráci s rentabilní a solventní firmou. Zjistit rentabilitu a solventnost je možné předně zkoumáním účetních výkazů. V poslední době se v Kazachstánu používalo účetnictví, které bylo pro mezinárodní společnosti nepochopitelné.

V této práci je popsán význam účetnictví pro společnost a předpoklady vzniku Mezinárodního standardu účetního výkaznictví a Mezinárodního standardu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky. Dále je popsáno zavedení Mezinárodních standardů účetního výkaznictví do účetnického systému a také přechod na IFRS pro malé a střední podniky v republice Kazachstán.

2. Cíl práce a metodika

Tato bakalářská práce má dva vymezené cíle. Prvním cílem je charakterizovat mezinárodní standardy účetnictví a finančního výkaznictví IFRS a jejich použití ve světě. Druhým cílem je analýza situace ve finančním výkaznictví Republiky Kazachstán. Dílčím cílem bakalářské práce je zpracovat přehled o struktuře a obsahové náplni Mezinárodního standardu účetnictví pro malé a střední podniky.

Vypracování bakalářské práce předcházelo nastudování českých i zahraničních informačních zdrojů, které vedlo k získání základních znalostí báze dané problematiky. Získané informace byly hodnocené a posouzené z hlediska vhodnosti použití v práci s ohledem na splnění vytyčených cílů. Při zpracování práce byly použity analyticko-syntetické poznávací postupy. K hlubšímu seznámení se s jednotlivými oblastmi problémů byla provedena jejich analýza, která odhalila určité zákonitosti daného systému, odhalila jeho jednotlivé prvky a vazby mezi nimi. Při plnění jednoho z hlavních cílů, v rámci analýzy vybraných oblastí standardu IFRS, byly charakterizovány metody, které mohou být použity při vlastní aplikaci standardu.

Samotný výzkum bakalářské práce je zaměřen na analýzu odlišností plných IFRS a IFRS pro SME a problém přechodu Kazachstánského účetnictví z národních účetních standardů pro malé a střední podniky na IFRS pro SME.

V kapitole Analytická část jsou prozkoumané některé vybrané oddíly plných IFRS a IFRS pro SME. Je popsán rozdíl požadavků k malým a středním podnikům a velkým podnikům. Jsou definovány základní principy přechodu z národních účetních standardů pro malé a střední podniky na IFRS pro SME v Republice Kazachstán.

V kapitole Výsledky a diskuze, je probrán proces přechodu z národních účetních standardů pro malé a střední podniky na IFRS pro SME v Republice Kazachstán. Jsou definovány hlavní otázky, týkající se problematiky přizpůsobení účetnictví v malých a středních podnicích mezinárodnímu standardu IFRS pro SME.

3. Teoretická východiska

V kapitole Teoretická východiska jsou definované základní pojmy účetnictví, popsán proces harmonizace účetnictví v U.S.A, EU a Republice Kazachstán a předpoklady a vývoj IFRS a IFRS pro SME.

3.1 Účetnictví

Účetnictví je systém pozorování, zobecnění a odražení finančně-hospodářské činnosti podniku, který má za účel dostat věrohodné informace o činnostech společnosti. Objekt studia účetnictví je hmotný majetek, změny hmotného majetku během procesu výroby, zdroje jejich vzniku a využití. [1.] Systém evidence zásob a výsledků finanční-

ekonomické činnosti společnosti, firmy, který se provádí v souvislosti s přijatými pravidly a použitím stanovených forem dokladu. Jedním z hlavních problémů kterým se zabývá účetnictví je účetní bilance. [2.] Účetnictví je činnost vedoucí k zjištění stavu a změn majetku a jeho zdrojů, výsledku hospodaření za určité období. Umožňuje kontrolu hospodaření. Je to písemné zaznamenávání informací o hospodářských jevech podniku a to v peněžních jednotkách. [20.]

3.1.1 Funkce účetnictví

K pokrytí požadavků kladených na účetnictví plní účetnictví podniku několik základních funkcí.

Informační funkce – je nejdůležitější funkcí, která spočívá v poskytování informací interním i externím uživatelům o ekonomické situaci firmy, její finanční stabilitě, výnosnosti, likviditě apod. Prostřednictvím účetnictví skládají manažeři účty vlastníkům podniku o tom, jak spravují a ochraňují jim svěřený majetek a jak úspěšně s ním podnikají.

Registrační funkce – spočívá ve vedení soustavných zápisů o podnikových jevech.

Dokumentační funkce – koncentruje minulé hospodářské dění firmy, vytváří paměťový systém podnikatelů, který je průkazným prostředkem při vedení sporů (zejména při ochraně a uznání práv vyplývajících ze vztahu mezi věřiteli a dlužníky) a základem pro vyměření daňových povinností.

Dispoziční funkce – je plněna účetnictvím v podobě podkladu poskytovaných manažerům (podnikatelům) k řízení podniku.

Kontrolní funkce – spočívá v umožnění kontroly hospodaření podniku, stavu majetku i přezkoušení správnosti zaznamenaných údajů.

Z výčtu těchto funkcí je zřejmé, že účetnictví se neorientuje pouze na minulost, ale uplatňuje se i jako zdroj informací k řešení úkolů souvisejících se stanovením budoucích cílů podniku a zaměřených na usměrňování jeho budoucího vývoje. Orientace na budoucnost je především doménou manažerského účetnictví, které využívá takových nástrojů finančního řízení, jako jsou kalkulace, rozpočty, matematicko-statistické metody a finanční analýza. [3.]

3.1.2 Metodologie účetnictví

Účetnictví jako metoda je způsob vedení účetní agendy, soustava prvků a metodických postupů, pomocí nichž účetnictví plní své cíle.

Základními prvky a metodickými postupy účetnictví jsou:

- 1) bilanční princip, rozvaha
- 2) podvojnost účetních zápisů a souvztažnost účtů
- 3) oceňování majetku
- 4) inventarizace
- 5) účetní dokumentace
- 6) účet a soustava účtů [3.]

Firmy a organizace, které jsou právnické osoby, bez ohledu na jejich podřízenost a formy majetku (včetně podniků se zahraniční investice), instituce a organizace, jejichž hlavní činnost je financovaná ze státního rozpočtu, musei vest záznamy o jejich majetku a hospodařských činnostech na základě kontinualních a solidních dokumentálních potvrzení. Ty záznamy musejí být vyjádřeny v peněžní podobě. [21.]

3.1.3 Cíle účetnictví

Hlavními cíli účetnictví jsou monitorování přítomnosti a pohybu majetku, použití materiálu, práce a finančních prostředků v souladu se schválenými pravidly, předpisy a odhady. Hospodařská a finanční činnost – identifikace a mobilizace vnitřních rezerv, úplná a spolehlivá informace o činnostech a výsledky provozované živnosti. Tato informace je nezbytná pro operativní řízení a kontrolu. Ale z hlediska použití i pro investory, dodavatele, zákazníky, věřitele, danové, finanční a bankovní úřady. Při organizaci vedení účetního výkaznictví, podniky a instituce nezávislé stanovují formu vedené účetnictví, na základě existujících forem a metod. Dále s vyhradou metodických zásad vytvářejí systém dalšího procesu účetnictví, výkaznictví a kontroly.

Behem účetního období, podnikem mělo by být zajištěno sledování pravidel účetní politiky (metodiky) odražení určitých hospodařských činností a ocenění nemovitosti.

Účetní politika musí být určena na základě podmínek hospodaření a pravidel, popsaných v

„Mezinárodních standardech účetního výkaznictví“. Změny v účetních pravidlech ve srovnání s předchozím rokem musí být vysvětleny v roční účetní závěrce: úplnost zachycení všech obchodních transakcí provedených v tom to období (měsíc, čtvrtletí, rok), výsledky inventarizace majetku a závazků: správná klasifikace příjmů a výdajů za účetní období: oddělení v účetnictví pro stávající náklady na výrobu a kapitálové investice: shodnost dat analytického a syntetického účetnictví k prvnímu dni měsíce. Odpovědný za organizaci účetnictví je ředitel podniku. Účetnictví podniku nebo instituce je vedeno účetní jednotkou.

Podle pravidel, ve všech společnostech a organizacích, ředitel, naznačuje nebo uvolňuje hlavní účetní. Hlavní účetní je pod řízením ředitele společnosti. Hlavní účetní je zodpovědný za dodržování obecných metodických zásad účetnictví, poskytuje kontrolu a odražení všech hospodářských operací prováděných firmou nebo společností v účetních záznamech, poskytnutí operativní informací, sestavení účetní závěrky.[1.]

3.2 Harmonizace účetnictví

Harmonizace je proces sjednocování účetních pravidel a výkazu, aby tyto informace byly srozumitelné pro uživatele různých zemí. Vyšším stupněm harmonizace je standardizace.

Ve světě existují tři **významné linie mezinárodní účetní standardizaci**:

- Mezinárodní standardy účetnictví a finančního výkaznictví (IFRS)
- Účetní směrnice Evropské unie
- Národní účetní standardy USA – US GAAP (General Accepted Accounting Principles) [5.]

3.2.1 Harmonizace účetnictví v USA

US GAAP (Generally Accepted Accounting Principles), přesto že představují soubor národních účetních standardů USA, jsou významné pro celosvětovou harmonizaci účetnictví. Příčinou je zejména ekonomický význam a síla USA, ale i kvality tohoto systému. Newyorská burza je nejvýznamnější burzou světa a společnosti, které chtějí na této burze kótovat své cenné papíry, musejí sestavovat svoje účetní závěrky v souladu s US

GAAP, v případě mezinárodních společností jsou akceptovány newyorskou burzou rovněž výkazy sestavené v souladu s IFRS.[4.]

3.2.2 Harmonizace účetnictví v EU

Regulace účetnictví a finančního výkaznictví v Evropské unie existuje již od vydání první směrnice, která se týkala účetnictví (Čtvrtá směrnice Rady ES z roku 1978 o individuální účetní závěrce.). Pro oblast účetnictví zásadními právními normy jsou:

- Čtvrtá směrnice Rady Evropského společenství (ES) z 25.6.1978 – je zaměřena na obsah roční účetní závěrky. Tato směrnice byla od roku 2000 doplněna ještě o další tři významné směrnice řídící účetnictví;
- Sedmá Směrnice Rady (EHS) t 13.6.1983 – je věnována konsolidované účetní závěrce;
- Směrnice Rady (EHS) upravující účetní závěrky banka ostatních finančních institucí a pojišťoven.

Směrnice ES však postupem času zastarávaly a přestaly vyhovovat potřebám hlubší harmonizace. Problémem obsaženým zejména ve 4. směrnici ES je rovněž to, že umožňuje velké množství variantních přístupů, variantnost je patrná například i z navrhovaných formátů rozvahy ve 4. Směrnici. Výběr konkrétních přístupů má být proveden buď v rámci předpisů upravujících účetnictví v jednotlivých členských státech EU, nebo je volba ponechaná na účetních jednotkách. [4.]

3.2.3 Harmonizace účetnictví v Kazachstánu

Právní úprava účetnictví v Kazachstánu

Finanční účetnictví podniku v republice Kazachstán je regulováno zákonem Republiky Kazachstán „O účetnictví a účetní závěrce“ (se změnami a doplňky od 12.01.2012).

Ten to zákon se vztahuje na:

- Fyzické osoby
- Právnícké osoby, pobočky, úřady a stálé provozovny zahraničních právníckých osob, registrované na území Republiky Kazachstán v souladu s právní úpravou Republiky Kazachstán.

V souladu se zákonem „O účetnictví a účetní závěrce“, cílem účetnictví a účetního výkaznictví je :

Článek 4. „Cíl účetnictví a účetního výkaznictví“

Cílem účetnictví a účetního výkaznictví je poskytování zúčastněným stranám úplných a přesných informací o finanční situaci a výsledku hospodaření, změnách ve finanční situaci jednotlivých podnikatelů a organizací.

Principy a základní kvalitativní charakteristiky účetních a finančních výkazu jsou uvedeny v článku číslo 5 tohoto zákona:

1. Principy vedení účetnictví a sestavení účetní závěrky jsou:

- Kontinuita podniku
- Aktuální princip

2. Základními kvalitativními charakteristikami finanční závěrky jsou :

- Srozumitelnost
- Relevance
- Spolehlivost
- Porovnatelnost

V článku číslo 8. „Organizace účetnictví“ zákona Republiky Kazachstán „ O účetnictví a finanční závěrce“, jsou uvedeny principy organizace účetnictví:

1. Ředitel společnosti nebo jednotlivý podnikatel:

- Vyjednává a (nebo) schvaluje účetní pravidla
- Zajišťuje organizaci účetnictví

Účetní pravidla jsou stanovena v souladu s právní úpravou Republiky Kazachstán a stanovami společnosti.

2. V závislosti na objemu účetní práce může ředitel nebo jednotlivý podnikatel:

1. Stanovit účetní služby jako zvláštní oddělení v čele s hlavní účetní
2. Zavést v zaměstnání pozici hlavní účetní

3. Na základě smlouvy předat účetní práce na starost účetní nebo auditorské organizaci nebo profesionální účetní, tzn. vedení účetnictví a sestavení finanční závěrky

4. Osobně vést účetnictví

Položky 3. a 4. neplatí pro neziskové organizace.

Účetní organizace může být i součástí zahraničního institutu v případě, že je platným členem Mezinárodní účetní federace. [22.]

Předpoklady zavedení Mezinárodních standardů účetnictví a finančního výkaznictví do systému účetnictví Republiky Kazachstán.

Přechod na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví je v souladu se strategií prezidenta Republiky Kazachstán o vstupu do společnosti 50 rozvinutých států v celém světě. Tato strategie není možná bez moderního systému účetního výkaznictví. Kvůli zavedení IFRS má ekonomika Republiky Kazachstán možnost přechodu na kvalitativně novou úroveň rozvoje, kdy nejdůležitější hodnoty jsou dobré investiční klima, transparentnost účetní závěrky, otevřenost, důvěryhodnost finanční pozice a výsledky hospodaření. Kromě toho bude Kazachstán brzy přijat do WTO (World Trade Organization).

Proces zavádění mezinárodních standardů do účetního systému začal v Republice Kazachstán před přijetím potřebných právních norem, stejně jako v ostatních zemích. Standardy byly velice potřebné, neboť měly zajišťovat maximálně spolehlivé informace. A toto se zejména projevilo na kapitálové burze. Kazachstánská kapitálová burza začala žádat kotované společnosti o sestavení účetní závěrky v souladu s IFRS. [6.]

V souladu s právní úpravou Republiky Kazachstán, která je platná do roku 2007 (pak doplněna novými změnami od 28.02.07 № 234-III „O účetnictví a účetní závěrce“) přechod na Mezinárodní účetní standardy týkal se všech organizací.

„Účetní závěrka v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví, finanční organizace zpracovávají od 01.01.2003, akciové společnosti od 01.01.2005 a ostatní organizace od 01.01.2006 (státní instituce jsou výjimkou). [22.]

K roku 2012 všechny organizace v Kazachstán, bez ohledu na formu a druh činnosti musejí vést účetnictví svého hmotného a nehmotného majetků v souladu s mezinárodními standardy účetnictví a finančního výkaznictví. Spolu s růstem počtu

organizací a společností se zvětšuje význam účetních informací ve sféře managementu. Kvalita, včasnost a pravdivost informací může být dosáhnuta pouze na základě kompetentního vedení účetnictví.

Za poslední desetiletí došlo k rychlým změnám v celosvětové ekonomické situaci. Na základě toho se změnily přístupy používané státy pro tvorbu pravidel účetnictví a finančního výkaznictví. V souvislosti s rozvojem národních ekonomik se rozvíjejí kapitálové trhy a uplatňují se integrační procesy. Expanze kapitálových trhů vyžaduje vysoký stupeň srozumitelnosti ohledně rozvojových impulsů investorů a také hlavně jistotu jejich posílení, stability a likvidity. Na základě výše uvedeného je možné vysledovat, že přijetí jediného programu „Mezinárodní standard účetního výkaznictví“ napomáhá ve snížení nákladů organizací při zvyšování atraktivity pro investory. Je to kvůli tomu, že se snižuje cena půjček a administrativních nákladů v procesu sestavení finanční závěrky na základě standardů, který nejsou důležité pro investory.

Dle mezinárodních standardů musejí v Kazachstánu sestavovat finanční závěrku od roku 2003 všechny finanční organizace, od roku 2005 všechny akciové společnosti a od roku 2006 ostatní společnosti kromě státních organizací. [7.]

3.3 Mezinárodní standardy účetnictví a finančního výkaznictví

Mezinárodní standardy účetnictví a finančního výkaznictví (IFRS, International Financial Reporting Standards), je soubor standardů vydávaných Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB, International Accounting Standards Board), upravující sestavování a prezentaci finančních výkazů účetní závěrky.

3.3.1 Rada pro Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

Výbor pro Mezinárodní standardy účetnictví a finančního výkaznictví (International Accounting Standards Committee) byl nezávislým soukromým subjektem, jehož cílem byl dosažení jednotných účetních zásad, které používají společnosti a jiné instituce na celém světě při finančním vykazování. [31.] Vznikl v roce 1973 a skládal se z dobrovolných pracovníků. Zakládajícími členy byli zástupci profesionálních účetních z Austrálie, Kanady, Francie, Mexika, Nizozemí, Velké Británie a spojených států. V roce

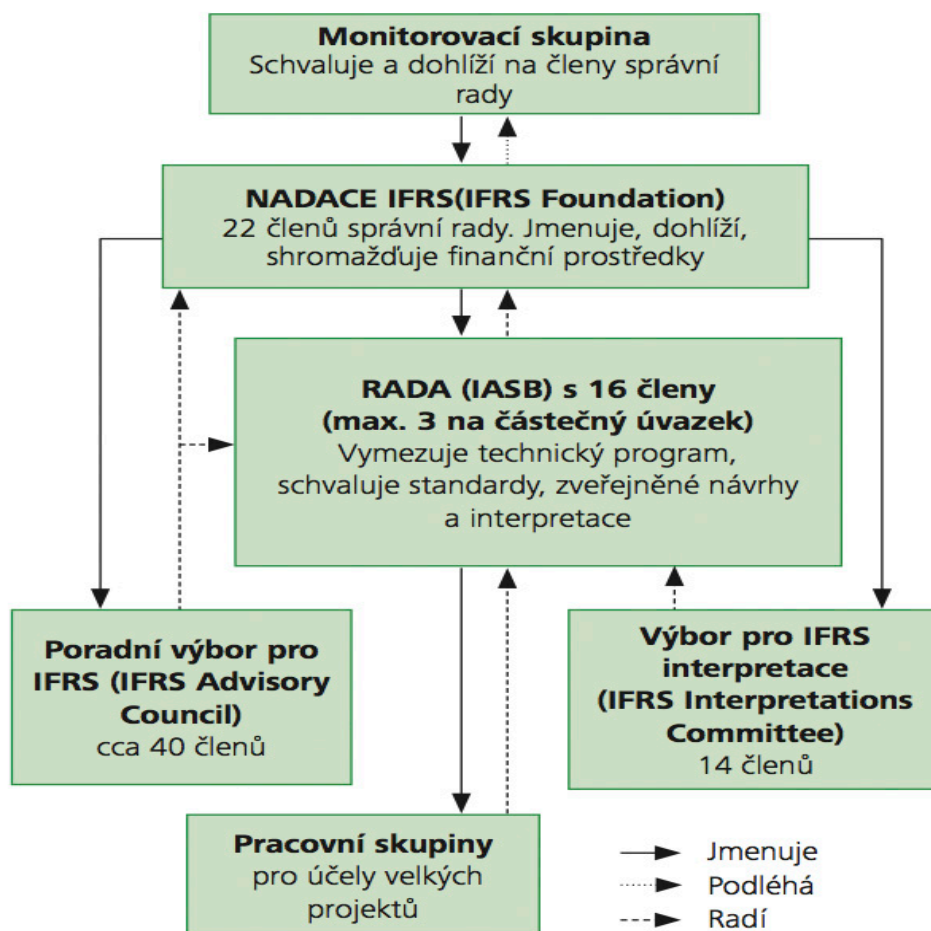
1999 MĚL IASC 142 členů ze 103 zemí světa a reprezentoval více než 2 miliony účetních. Standardy používaly i země které nebyly členy IASC. [8.]

V roce 1995 byl vytvořen poradní sbor (SAC – Standing Advisory Committee), složený z odborníků účetních profesí. Jeho úkolem bylo připomínkovat strategie a plány Rady, připravovat roční zprávu o účinnosti Rady, zapojovat odbornou veřejnost do práce IASC a vyhledávat zdroje finanční činnosti IASC, aniž by byla ohrožena nezávislost této konstituce.

V roce 1997 vytvořila Rada Stálý interpretační výbor (SIC – Standing Interpretations Committee). Úkolem SIC bylo posuzovat sporné účetní problémy, k jejich řešení bylo přistupováno v praxi nejednotně, a vytvářet k těmto problémům interpretace, které sjednotí řešení problematických otázek v kontextu s existujícími standardy a Koncepčním rámcem. [4.]

V roce 2001 vznikla nová (americká) struktura, která měla zajistit vyšší nezávislost na společnostech a vyšší důraz na tvorbu účetních standardů. IASC se přeměnil na Radu pro mezinárodní standardy účetnictví a finančního výkaznictví (IASB). Kromě toho vznikla nadřízená Nadace IASC (International Accounting Standards Committee Foundation, IASC Foundation, IASCF). Ta se v lednu 2010 přejmenovala na Nadaci IFRS (IFRS Foundation). Jedná se o neziskovou společnost se sídlem v americkém státě Delaware.

Schéma č.1.



Zdroj: Deloitte ČR, „IFRS do kapsy“, (2010)

Nadaci IFRS podléhají:

- **Rada pro Mezinárodní standardy účetnictví a finančního výkaznictví** (International Accounting Standards Board, IASB), která měla do roku 2012 - 15 členů jmenovaných správci (od roku 2012 členů je 16); předsedou je Holanďan Hans Hoogervorst ,

- **IFRS interpretační výbor** (IFRS Interpretations Committee), který má podle stanov 14 hlasujících členů jmenovaných správci; nehlasujícím předsedou je Američan Wayne Upton,
- **IFRS poradní výbor** (IFRS Advisory Council), který má podle stanov 30 a více členů jmenovaných správci; předsedou je Kanadčan Paul Chery.

Nadace IFRS je nezávislá organizace. Za získávání finančních prostředků potřebných na její chod mají odpovědnost správci. Příjmy plynou hlavně z dobrovolných příspěvků soukromých a veřejných institucí ve světě a částečně také z prodeje publikací. [9.]

3.3.2 Vývojové etapy Mezinárodních standardů účetnictví a finančního výkaznictví.

Celý komplex mezinárodních standardů účetnictví a finančního výkaznictví (IFRS) je primárně určen pro kapitálové společnosti, jejichž cílem je dosahování zisku. Cílem IASB je vytvořit komplexní systém kvalitních, srozumitelných a vymahatelných účetních standardů a prosadit jejich celosvětové použití. Účetní závěrky sestavené v souladu s IFRS by měli obsahovat kvalitní, transparentní a srovnatelné informace, relevantní pro uživatele. Ve spolupráci s tvůrci národních účetních standardů je třeba harmonizovat celý komplex IFRS s národními účetními standardy jednotlivých zemí, vždy je však nutno dbát na to, aby bylo přijato nejkvalitnější řešení. [4.]

Formální proces přípravy, schvalování a vydání standardů

Proces vydání standardů a interpretací (tzv. due process) je formálně systematizován. Klíčovými prvky procesu jsou:

- transparentnost a přístupnost: veškeré agenda a její návrhy jsou diskutovány veřejně; připomínkové dopisy jsou publikovány
- rozsáhlé konzultace a vstřícnost
- zodpovědnost (comply or explain approach): dodržuje se předepsaný postup a současně se vysvětlí, proč nebyly v procesu aplikovány nepovinné kroky [10.]

Postup tvorby Mezinárodních standardů účetnictví a finančního výkaznictví je promyšlenou inspirativní záležitostí. Tvorba standardů zahrnuje následující kroky:

- a) Návrh tématu (projektu) se žádostí o identifikaci a posouzení souvisejících otázek, zvážení, zda je problematiku nutno upravit samostatným standardem, či je-li možno daný problém řešit aplikací obecných zásad a definic v Koncepčním rámci.
- b) Studium národních úprav daného problému a řešení úživných v praxe.
- c) Konzultace s Poradním sborem (IFRS Advisory Council) o vhodnosti zařazení daného tématu (povinný krok)
- d) Vytvoření poradní skupiny, která bude poskytovat Radě doporučení při řešení projektu.
- e) Publikování diskusních materiálů k veřejnému připomínkování.
- f) Publikování Zveřejněného návrhu, který muselo schválit nejméně devět či deset členů rady, k veřejnému připomínkování (povinný krok).
- g) Publikování Zdůvodnění závěru v rámci Zveřejněného návrhu (povinný krok).
- h) Posouzení připomínek k ED obdržných ve stanovené lhůtě (povinný krok).
- i) Uskutečnění veřejného slyšení či testu v praxi, pokud se budou jevit jako účelné.
- j) Schválení standardu nejméně devíti (pokud je přítomno méně než 16 členů rady) či deseti hlasy (povinný krok).
- k) Publikování zdůvodnění závěrů v rámci standardu (povinný krok). [4.]

Nezastupitelné místo při aplikaci mezinárodních standardů účetnictví a finančního výkaznictví má **Koncepční rámec pro účetní výkaznictví** (Conceptual framework for financial reporting). Rámec není účetním standardem. Žádné jeho ustanovení neruší ani nenahrazuje žádný standard ani interpretaci.[9.]

První stěžejní obsahovou částí IFRS je Koncepční rámec, který formuluje kvalitativní charakteristiky účetnictví a finančního výkaznictví, vytyčuje základní účetní zásady a předpoklady, definuje jednotlivé účetní kategorie, výchozí varianty oceňování a koncepce uchování podnikové podstaty. [4.]

Struktura koncepčního rámce :

- Předmluva
- Úvod
- Účel a status
- Rozsah působnosti
- Kapitoly:

- Cíl účetního výkaznictví pro všeobecné užití
- Účetní jednotka
- Kvalitativní charakteristiky užitečných účetních informací
- Koncepční rámec (1989): zbývající část:
 - Předpoklady
 - Prvky účetních výkazů
 - Uznání prvků účetních výkazů
 - Pojetí a uchování kapitálu
- Schválení
- Zdůvodnění závěrů
- Tabulka shody [11.]

3.3.3 IFRS v současné době

Mezinárodní standardy účetnictví a finančního výkaznictví (International Financial Reporting Standards, IFRS) jsou standardy, které vydává IASB. K 1. lednu 2012 IFRS obsahovaly:

- 13 mezinárodních standardů účetnictví a finančního výkaznictví (IFRS 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13),
- 29 mezinárodních účetních standardů (International Accounting Standards, IAS), které publikoval Výbor pro mezinárodní účetní standardy (IAS 1, 2, 3, 7, 8, 10, 11, 12, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 23, 24, 26, 27, 28, 29, 31, 32, 37, 38, 39, 40 a 41); průběžně dochází k nahrazování a doplňování těchto standardů mezinárodními standardy účetnictví a finančního výkaznictví (IFRS),
- 19 interpretací mezinárodních standardů účetnictví a finančního výkaznictví (IFRIC 1, 2, 4 až 20) a
- 11 interpretací mezinárodních účetních standardů (SIC – 7, 10, 12, 13, 15, 21, 25, 27, 29, 31 a 32) ¹[9.]

¹ Znamená to, že pojem „mezinárodní standardy účetnictví a finančního výkaznictví“ (IFRS) má dva významy. V užším významu se jedná o 13 mezinárodních standardů účetnictví a finančního výkaznictví (IFRS). V širším významu pojem zahrnuje také 29 IAS, 19 IFRIC a 11 SAC.

Tabulka č. 1. Přehled vydaných mezinárodních standardů účetnictví a finančního výkaznictví

Standard v anglickém znění	Standard v českém znění
IFRS 1 <i>First-time Adoption of International Financial Reporting Standards</i>	IFRS 1 První přijetí mezinárodních standardů účetnictví a finančního výkaznictví
IFRS 2 <i>Share-based Payment</i>	IFRS 2 Úhrady vázané na akcie
IFRS 3 <i>Business Combinations</i>	IFRS 3 Podnikové kombinace
IFRS 4 <i>Insurance Contracts</i>	IFRS 4 Pojistné smlouvy
IFRS 5 <i>Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations</i>	IFRS 5 Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ucončované činnosti
IFRS 6 <i>Exploration for and evaluation of Mineral Resource</i>	IFRS 6 Průzkum a hodnocení nerostných drojů
IFRS 7 <i>Financial Instruments: Disclosures</i>	IFRS 7 Finanční nástroje: Zveřejňování
IFRS 8 <i>Operating Segments</i>	IFRS 8 Provozní segmenty
IFRS 9 <i>Financial Instruments</i>	IFRS 9 Finanční nástroje
IFRS 10 <i>Consolidated Financial Statements</i> IFRS 10 <i>Consolidated Financial Statements - revised 28 June 2012</i>	IFRS 10 Konsolidovaná účetní závěrka
IFRS 11 <i>Joint Arrangements</i> IFRS 11 <i>Joint Arrangements - revised 28 June 2012</i>	IFRS 11 Společná uspořádání
IFRS 12 <i>Disclosure of Interests in Other Entities</i> IFRS 12 <i>Disclosure of Interests in Other Entities - revised 28 June 2012</i>	IFRS 12 Zveřejnění účastí v jiných účetních jednotkách
IFRS 13 <i>Fair Value Measurement</i>	IFRS 13 Oceňování ve fair value

Zdroj: IFRS.org

3.4 Mezinárodní standardy účetnictví a finančního výkaznictví pro malé a střední podniky

Po dlouhém období příprav, které trvaly pět let, vydala IASB dne 9.7.2009 IFRS pro malé a střední podniky. Jsou alternativou pro IFRS v plném rozsahu. Jejich praktické využití ale méně rozsáhlejší. Zatím v žádném účetním systému není stanovena povinnost sestavovat výkazy podle Mezinárodních standardů účetnictví a finančního výkaznictví pro malé a střední podniky. [12.]

3.4.1 Cíl Mezinárodních standardů účetnictví a finančního výkaznictví pro malé a střední podniky

Cílem mezinárodních standardů účetnictví a finančního výkaznictví pro malé a střední podniky je zjednodušit plné IFRS, které jsou především určeny pro velké kapitálové společnosti. Mezinárodní standardy účetnictví a finančního výkaznictví pro malé a střední podniky jsou významně zkráceny a tvoří zhruba jednu desetinu plné verze Mezinárodních standardů účetnictví a finančního výkaznictví.

Další cíl je, srovnatelnost finančních výkazu v čase, možnost srovnání podniků z různých zemí, které jsou více nebo méně rozvinuté. [8.]

IFRS jsou vytvořeny pro užití na univerzální účetní závěrky a ostatní finanční zprávy všech účetních jednotek orientovaných na dosahování zisku. Univerzální účetní závěrky jsou zaměřeny na obecné informační potřeby širokého spektra uživatelů, například akcionářů, věřitelů, zaměstnanců a široké veřejnosti. Univerzální účetní závěrky slouží k uspokojení potřeb uživatelů, kteří nejsou v takové pozici, aby mohli požadovat zprávy přizpůsobené jejich konkrétním informačním potřebám. Univerzální účetní závěrka poskytuje informace o finanční situaci, výkonnosti a peněžních tocích účetní jednotky.

Určování zdanitelného zisku vyžaduje specifické účetní závěrky – takové, které jsou sestaveny v souladu s daňovými zákony a předpisy v konkrétním právním prostředí. Podobně je tomu u zisku k rozdělení, který je určen zákony a předpisy dané země nebo právním prostředím, v němž účetní jednotka sídlí.

Daňové orgány jsou často také důležitým externím uživatelem účetních závěrek SME. Téměř vždy mají daňové orgány pravomoc určovat, jaké informace potřebují k posouzení výše daně a k výběru daně. Daňové orgány často jako výchozí bod při stanovování zdanitelného zisku posuzují účetní závěrku a některé uplatňují pro určení

zdanitelného zisku politiku minimalizace úprav účetního výsledku. Globální účetní standardy pro SME se proto nemohou zabývat daňovým výkaznictvím v jednotlivých právních prostředích. Výsledek určený podle *IFRS pro SME* však může sloužit jako výchozí bod při určování zdanitelného zisku v daném právním prostředí při využití srovnávacích nástrojů, které lze snadno vytvořit na národní úrovni. [23.]

3.4.2 Zásady Mezinárodních standardů účetnictví a finančního výkaznictví pro malé a střední podniky

Účetní principy a zásady, je to soubor pravidel, které podniky dodržují při vedení účetnictví a při sestavování a předkládání účte výkazů.

Malé a střední podniky mohly by používat plné mezinárodní standardy účetnictví a finančního výkaznictví, ale v tomto případě bylo by jejich využívání neefektivní. Mezinárodní standard účetnictví a finančního výkaznictví pro malé a střední podniky vychází ze stejných zásad jako plné mezinárodní standardy účetnictví a finančního výkaznictví.

Do Mezinárodního standardu účetnictví a finančního výkaznictví pro malé a střední nejsou zahrnuté oblasti:

- Zpětně získatelná částka goodwill
- Hyperinflace
- Úhrady vázané na akcie
- Těžba nerostných zdrojů
- Zemědělství
- Mezitímní výkaznictví
- Finanční leasing ze strany pronajímatele

V těchto případech mohou účetní jednotky postupovat podle plných mezinárodních standardů účetnictví a finančního výkaznictví.

Jsou také provedeny zjednodušení v následujících oblastech:

- Finanční nástroje
- Snížení hodnoty goodwillu
- Náklady na výzkum a vývoj
- Náklady na podnikové kombinace
- Použití časových rozdílů při vyjádření odložené daně

- Omezení používání reálné hodnoty v zemědělství
- Plány zaměstnaneckých požitků. [13.]

3.4.3 Přednostní práva Mezinárodních standardů účetnictví a finančního výkaznictví pro malé a střední podniky

Mezinárodní standard účetnictví a finančního výkaznictví pro malé a střední podniky vytvořen ze stejných podmínek jako plné IFRS. Ale ve srovnání s plné verze mezinárodních standardů účetnictví a finančního výkaznictví Mezinárodní standard účetnictví a finančního výkaznictví pro malé a střední podniky ma přednosti, které jsou vhodné pro pro malé a střední podniky:

- Standard je velice jednoduchý
- Standard zajišťuje lepší srovnatelnost pro uživatele účetních závěrek malých a středních společností
- Standard výrazně snižuje náklady pro dodržování norem na nadnárodní úrovni
- Standard je dobrá možnost pro rozvíjející se společnosti, které plánují vstup na trh cenných papírů.
- Standard je oddělen od plných IFRS, tento fakt umožňuje jeho přijetí řadou jurisdikcí, kdy se nepoužívá v plném IFRS. Každá jurisdikce může samostatně stanovit ty organizace, které budou používat tento standard.
- Standard je platný od okamžiku zveřejnění. [23.]

Postupování podle plných IFRS, pokud účetní jednotka užívá IFRS pro SME.

Rada zvažovala, zda by se mělo účetní jednotce, která užívá IFRS pro SME, povolit, aby mohla postupovat podle principů vykazování a oceňování povolených v plných IFRS, pokud se tyto principy liší od požadavků příslušného oddílu IFRS pro SME.

Někteří respondenti navrhovali, aby IFRS pro SME obsahovaly v konečném důsledku „výběrové zjednodušení IFRS“. V rámci této skupiny byly dva myšlenkové proudy:

- První by povolil SME postup podle plných IFRS v určitých oblastech, avšak jinak by firmy musely užívat IFRS pro SME.
- Druhý by povolil SME postupovat podle plných IFRS jako celku, ale ne pouze v určitých oblastech, zatímco v jiných by postupovaly podle IFRS pro SME. Zastánci

tohoto názoru tvrdili, že principy vykazování a oceňování v plných IFRS jsou natolik vzájemně propojené, že je nutno k nim přistupovat jako k celku.

Alternativním názorem je, aby účetní jednotka musela zvolit buď plné IFRS nebo IFRS pro SME. Povolit SME podle plných IFRS, ať již v konkrétních oblastech, nebo v rámci konkrétních standardů, zatímco v jiných transakcích a situacích by firmy postupovaly podle IFRS pro SME, což by znamenalo výrazné omezení srovnatelnosti. V takovém případě by pro SME existovalo prakticky nekonečné množství různých kombinací účetních pravidel, ze kterých by mohli uživatelé volit. (14.)

3.4.4 Vymezení pojmu malé a střední podniky dle Mezinárodních standardů účetnictví a finančního výkaznictví pro malé a střední podniky

23 milionů malých a středních podniků působících v EU představuje 99 % všech podniků a malé a střední podniky jsou hlavním hnacím motorem hospodářského růstu, inovací, tvorby pracovních míst a sociální integrace. Evropská komise se zaměřuje na podporu úspěšných podnikatelských aktivit a na zlepšení podnikatelského prostředí pro MSP, tak aby tyto podniky mohly v dnešní globální ekonomice plně realizovat svůj potenciál. [24.]

Vymezením malých a středních podniků se zabývá doporučení EU 2003/361/ EC. Malé a střední podniky jsou rozděleny do tří skupin:

1. **Střední podniky** – mají počet zaměstnanců od 50 do 250, obrat nižší než 50 mil. EUR nebo celková hodnota majetku nepřesahuje 43 mil. EUR
2. **Malé podniky** – počet zaměstnanců od 10 do 50, obrat nižší než 10 mil. EUR nebo celková hodnota majetku nepřesahuje 10 mil. EUR
3. **Mikro podniky** - počet zaměstnanců méně než 10, roční obrat nebo celková bilanční suma majetku maximálně 2 mil EUR. [8.]

Dle Mezinárodních standardů účetnictví a finančního výkaznictví malé a střední podniky jsou účetní jednotky, které:

a) **nemají veřejnou odpovědnost;** a

b) **zveřejňují univerzální účetní závěrku pro externí uživatele.** Jako příklad externích

uživatelů lze uvést vlastníky, kteří nejsou zapojeni do řízení podniku, existující a potenciální věřitele a ratingové agentury.

Jednotka má veřejnou odpovědnost, pokud:

a) její dluhopisy nebo nástroje vlastního kapitálu jsou obchodovány na veřejném trhu nebo je v procesu vydávání těchto nástrojů pro obchodování na veřejném trhu (domácí nebo zahraniční burze nebo OTC trhu, včetně místních a regionálních trhů); nebo

b) jako jednu ze svých primárních činností drží aktiva široké skupiny subjektů ve funkci zmocněnce. Takovou jednotkou jsou typicky banky, úvěrová družstva, pojišťovny, zprostředkovatelé/obchodníci s cennými papíry, společné fondy nebo investiční banky.[15.]

Některé účetní jednotky mohou také držet aktiva široké skupiny subjektů ve funkci zmocněnce, protože drží a řídí finanční zdroje, které jim byly svěřeny klienty, zákazníky nebo členy, kteří nejsou angažováni v řízení této jednotky. Pokud je to však z důvodu, který pouze souvisí s jejich primární činností (například může jít o cestovní kanceláře nebo realitní makléře, školy, charitativní organizace, družstva, která požadují peněžní vklad od členů, a prodejce, kteří získávají platby před tím, než je uskutečněna dodávka zboží nebo služeb, jako jsou veřejné služby), nejedná se o jednotky s veřejnou odpovědností.

Pokud jednotka s veřejnou odpovědností použije tento standard, její účetní závěrka nesmí být označena jako závěrka v souladu s *IFRS pro SME* – i kdyby národní právní úprava nebo nařízení povolovaly nebo požadovaly použití tohoto standardu jednotkami s veřejnou odpovědností.

Dceřiné společnosti, jejíž **mateřská společnost** užívá **plné IFRS**, nebo která je součástí **skupiny** užívající plné IFRS, se nezakazuje užívání tohoto standardu v její individuální závěrce, pokud tato dceřiná společnost nemá sama veřejnou odpovědnost. Pokud je její účetní závěrka označena jako v souladu s *IFRS pro SME*, musí být v souladu se všemi požadavky tohoto standardu. (15.)

3.4.5 Struktura Mezinárodních standardů účetnictví a finančního výkaznictví pro malé a střední podniky

Standard IFRS for SME vydaný 9. července 2009 je první verzí pravidel pro malé a střední podniky. Tato pravidla vzešla z plné verze IAS/IFRS. Jedná se o text, založený na stejné „vizi“ jako IAS/IFRS. Na rozdíl od IAS/IFRS pro velké společnosti, jejichž text je rozčleněn na Konceptní rámec a jednotlivé standardy, jsou veškeré skutečnosti IFRS for SME shrnuty do jediného dokumentu (standardu) rozděleného do 35 sekcí.

Samotný text standardu je ještě doplněn dvěma samostatnými soubory – ilustrativní účetní závěrkou (upravující prezentaci a seznam požadavků na zveřejnění) (Illustrative Financial Statements Presentation and Disclosure Checklist) a dále důvodovou zprávou (Basis for Conclusions). [16.]

Tabulka č. 2. Seznam oddílů IFRS pro SME

Oddíl	Název oddílu
	Úvod
	Mezinárodní standard pro malé a střední podniky (IFRS pro SME)
	Předmluva
1	Malé a střední podniky
2	Koncepty a obecné principy
3	Prezentace a účetní závěrky
4	Výkaz o finanční situaci
5	Výkaz o celkovém výsledku a výsledovka
6	Výkaz o změnách vlastního kapitálu a výkaz o výsledku a nerozdělených ziscích
7	Výkaz o peněžních tocích
8	Příloha k účetní závěrce
9	Konsolidována a individuální účetní závěrka
10	Účetní pravidla, odhady a chyby
11	Základní finanční nástroje
12	Ostatní finanční nástroje
13	Zásoby
14	Investice do přidružených společností
15	Investice do společných podniků
16	Investice do nemovitostí
17	Pozemky, budovy a zařízení
19	Nehmotná aktiva jiná než Goodwill
19	Podnikové kombinace a Goodwill
20	Leasingy
21	Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky (dodatek – Průvodce vykazováním a oceňováním rezerv)
22	Závazky a vlastní kapitál (Dodatek – Příklad účtování převoditelného dluhopisu u emitenta)
23	Výnosy

24	Státní dotace
25	Výpůjční náklady
26	Úhrady vázané na akcie
27	Snížení hodnoty aktiv
28	Zaměstnanecké požitky
29	Daň ze zisku
30	Převody cizích měn
31	Hyperinflace
32	Události pro skončení účetního období
33	Zveřejnění spřízněných stran
34	Specializované činnosti
35	Přechod na IFRS pro SME
	Glosář
	Srovnávací tabulka
	Důvodová zpráva (viz samostatný materiál)
	Ilustrativní účetní závěrka a prezentace a seznam požadavků na zveřejnění (viz samostatný materiál)

Zdroj: IFRS pro SME

4. Analytická část.

Analytická část se zabývá analýzou rozdílů mezi plnou verzí IFRS a IFRS pro malé a střední podniky. Zaměřuje se na řešení problémů přechodu z Národních standardů finančního výkaznictví v Republice Kazachstán na Mezinárodní standard účetnictví a finančního výkaznictví pro malé a střední podniky.

4.1. Zjednodušení Mezinárodních standardů účetnictví a finančního výkaznictví pro malé a střední podniky

Oproti plným IFRS má standard pro malé a střední podniky mnohá zjednodušení a odlišnosti:

1. některé oblasti, které jsou součástí plných IFRS, jsou v IFRS pro SME zcela vypuštěny,
2. vmnohých oblastech, kde je v plných IFRS možnost volby účetní politiky, není tato volba pro malé a střední podniky možná; standard obsahuje pouze jedno řešení,
3. požadavky na vykazování a oceňování jsou oproti plným IFRS zjednodušeny,
4. požadavků na zveřejňování v příloze je výrazně méně,
5. proces promítání budoucích změn do tohoto standardu je zjednodušen. [26.]

Zjednodušení ve vykazování

Na základě posouzení potřeb uživatelů účetních závěrek malých a středních podniku a také nákladů u menších účetních jednotek, Rada pro mezinárodní standardy účetnictví a finančního výkaznictví rozhodla, že by mezinárodní standard účetnictví a finančního výkaznictví pro malé a střední podniky měl obsahovat následující zjednodušení v oblasti sestavování a zveřejňování účetní závěrky:

- účetní jednotka nemusí zveřejňovat výkaz o finanční situaci k počátku nejzazšího srovnávacího období, pokud aplikuje účetní pravidla retrospektivně nebo provádí retrospektivní přepočty položek účetní závěrky, nebo pokud překlasifikovává položky účetních výkazů.
- Všechny odložené daňové pohledávky a odložené daňové závazky se klasifikují jako dlouhodobá aktiva nebo závazky. Zveřejněný návrh *Daně ze zisku* uvádí, že se odložené daňové pohledávky a závazky klasifikují buď jako krátkodobé, nebo dlouhodobé podle toho, jak se klasifikují související nedaňová aktiva nebo závazky ve výkazu o finanční situaci.
- Účetní jednotka může zveřejnit pouze jeden výkaz o výsledku a nerozdělených ziscích místo dvou samostatných výkazů o úplném výsledku a o změnách ve vlastním kapitálu. [14.]

Zjednodušení v oblasti zveřejňování

Požadavky na zveřejňování jsou v *IFRS pro SME* ve srovnání s požadavky na zveřejňování v plných IFRS podstatně zredukovány. Důvody pro tyto redukce jsou čtyř typů:

- Některé požadavky na zveřejnění nejsou obsaženy proto, že se vztahují k oblastem řešeným v IFRS, ale neobsaženým v *IFRS pro SME*
- Některé požadavky na zveřejnění nejsou obsaženy proto, že se vztahují k principům vykazování a oceňování v plných IFRS, které byly nahrazeny zjednodušenými postupy obsaženými v návrhu standardu
- Některé požadavky na zveřejnění nejsou obsaženy proto, že se vztahují k možnostem volby v plných IFRS, které *IFRS pro SME* neobsahuje

- Některé požadavky na zveřejnění nejsou obsaženy z důvodu potřeb uživatelů nebo poměru nákladů k užítku [14.]

Kromě toho existují oblasti **obsažené v IFRS pro SME, které nejsou obsaženy v plných IFRS**

IFRS pro SME obsahuje několik oblastí, které jsou podle názoru Rady relevantní pro SME, ale které nejsou součástí plných IFRS:

- kombinovaná účetní závěrka
- prvotní emise akcií nebo jiných kapitálových nástrojů
- prodej opcí, práv a warrantů
- kapitalizace nebo bonusová emise akcií a štěpení akcií. [14.]

4.2. Porovnání Mezinárodních standardů účetnictví a finančního výkaznictví pro malé a střední podniky a plné verze Mezinárodních standardů účetnictví a finančního výkaznictví

Některé oblasti mezinárodních standardů účetnictví a finančního výkaznictví a mezinárodních standardů účetnictví a finančního výkaznictví pro malé a střední podniky se významně liší.

Odlišnosti lze kategorizovat do několika skupin:

1. Odlišnosti vzniklé zrušením možnosti alternativního způsobu volby účetní politiky (oproti plné verzi IAS/IFRS, kde alternativy existují) – jedná se zejména:

- o problematiku nehmotných aktiv (oceňují se pouze pořizovací cenou, kterou lze korigovat o oprávky a ztráty ze snížení hodnoty), dále
- o problematiku pozemků, budov a zařízení (oceňují se také pouze pořizovací cenou korigovanou o oprávky a ztráty ze snížení hodnoty),
- o problematiku investic do nemovitostí (oceňují se pouze reálnou hodnotou, pokud reálnou hodnotu není možné spolehlivě a bez nepřiměřených nákladů a úsilí stanovit, mají se účtovat jako dlouhodobý hmotný majetek),

- o zúčtování investic do společných podniků (kde nelze použít poměrnou konsolidaci²),
- o dotace (kde chybí zmínka o dotacích snižujících hodnotu dlouhodobého majetku, tzn. veškeré dotace je nutno zúčtovat do výnosů a to ihned – u nepodmíněných dotací, či po splnění kritérií u podmíněných dotací).

2. Odlišnosti vyplývající z vypuštění dílčí problematiky, která v plné verzi IAS/IFRS existovala, do IFRS for SME však převzata nebyla – jedná se zejména:

- o problematiku mezitímního účetního výkaznictví,
- o problematiku výpočtu a zveřejňování zisku na akcii (základního a zředěného ukazatele),
- o problematiku vykazování podle segmentů,
- o problematiku dlouhodobých aktiv držených k prodeji a ukončených operací.

Tyto oblasti tedy nejsou standardem IFRS pro SME řešeny, pokud by je však chtěla účetní jednotka vykazovat, zveřejní způsob určení jejich výše. To znamená, že malý a střední podnik nemusí v případě chybějícího ustanovení abstrahovat od plné verze IAS/IFRS, ale může být tvůrcem vlastního způsobu vykazování. [17.]

3. Odlišnosti vyplývající ze zjednodušení řešení oproti plné verzi IAS/IFRS – jedná se zejména:

- o odlišnosti ve způsobu účtování či oceňování:
 - výpůjční náklady se účtují přímo do nákladů, není možné je aktivovat do pořizovací ceny majetku,
 - výdaje na výzkum a vývoj se účtují přímo do nákladů, tzn. nelze aktivovat žádná nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností,
 - veškerá nehmotná aktiva musí mít omezenou dobu životnosti, přičemž u aktiv s neurčitelnou dobou životnosti je stanoven předpoklad deseti let životnosti. Všechna nehmotná aktiva včetně goodwillu se tedy odepisují,
 - biologická aktiva jsou oceňování v reálné hodnotě pouze, pokud je reálná hodnota určitelná bez neúměrných nákladů a úsilí. V ostatních případech je možné ocenit biologická aktiva v historické ceně,

² Poměrná konsolidace však byla zrušena již i v plné verzi standardů. IAS 28 stanoví, že investice do přidružené nebo společné jednotky se účtují za použití ekvivalenční metody.

- finanční nástroje je nutno rozdělit na skupinu základních finančních nástrojů, které jsou oceňovány v pořizovací ceně nebo amortizované pořizovací ceně, a ostatní finanční nástroje, které se oceňují reálnou hodnotou – výsledkovým způsobem. Zjednodušeně je také odúčtování finančního aktiva (odstranění z rozvahy),
- úhrady vázané na akcie – pro ocenění je využíváno reálné hodnoty zjištěné nejlepším možným odhadem vedení společnosti.
- doba životnosti, zbytková hodnota a metoda odpisu u pozemků, budov, zařízení a dalších nehmotných aktiv se nemusí revidovat na konci každého účetního období, ale pouze pokud existuje náznak, že se mohly oproti poslední účetní závěrce změnit. [17.]

O odlišnosti ve způsobu zveřejňování, neboť zjednodušení účetního systému s sebou přináší i méně požadavků na zveřejňování účetních informací a to jak ve výkazech samotných, tak i v komentáři k účetním výkazům.

Proces novelizací a přechodu na systém IAS/IFRS resp. IFRS pro SME je jednotlivá účetní řešení nebudou novelizována po sekcích, IASB bude revidovat vždy standard jako celek, přičemž první revize bude provedena až v okamžiku, kdy budou k dispozici účetní závěrky malých a středních podniků za minimálně dvě účetní období (IFRS pro SME). Poté IASB plánuje provést úpravu stávajícího standardu, a to o námítky uživatelů tohoto účetního systému a dále o změny přijaté v plném znění IAS/IFRS. [17.]

Odlišnosti některých vybraných oddílů plných IFRS a IFRS pro SME:

Byli vybrány některé oddíly plné verze IFRS a IFRS pro SME a provedená analýza jejich odlišností.

Koncepční rámec.

Koncepční rámec byl schválen Radou vboru IASC v dubnu 1989 a radou IASB přijat v dubnu 2001.

Hlavní rysy koncepčního rámce:

- Vymezuje cíl účetní závěrky, kterým je poskytovat informace o finanční pozici, výkonnosti a změnách ve finanční pozici účetní jednotky
 - Popisuje kvalitativní prvky: srozumitelnost, relevanci, spolehlivost, srovnatelnost
- Vymezuje základní prvky účetní závěrky a postupy posuzované při jejich zachycování a oceňování v účetní závěrce. [18.]

Tabulka č. 3. Oblasti odlišnosti plných IFRS a IFRS pro SME - Koncepční rámec

IFRS pro SME	IFRS
<ul style="list-style-type: none"> - Uživatelé účetních informací: banky, dodavatelé, ratingové agentury, podílníci, zákazníci. - Oceňovací základny jsou: Historická cena, reálná hodnota - Některé kvalitativní charakteristiky: srozumitelnost, spolehlivost, opatrnost 	<ul style="list-style-type: none"> - Uživatelé účetních informací: banky, dodavatelé, ratingové agentury, podílníci, zákazníci, investoři, věřitelé, stát a jeho orgány, konkurenti, burzovní makléři, veřejnost. - Oceňovací základny jsou: historické náklady, reprodukční cena, realizovatelná hodnota, současná hodnota - Některé kvalitativní charakteristiky: srozumitelnost, relevance, spolehlivost, srovnatelnost

Zdroj: Vlastní zpracování na základě IFRS a IFRS pro SME a deloit ČR

Účetní závěrka

Cílem účetní závěrky stanovit všeobecnou základnou pro překládání účetní závěrky pro všeobecné použití, včetně pokynů týkajících se její struktury a minimálního obsahu.

[18]

Tabulka č. 4. Oblasti odlišnosti plných IFRS a IFRS pro SME - účetní závěrka

IFRS pro SME	IFRS
--------------	------

<p>- Účetní závěrka musí obsahovat: výkaz o finanční situaci, jeden výkaz o úplném výsledku nebo samostatnou výsledovku a samostatný výkaz o úplném výsledku, výkaz o změnách vlastního kapitálu, výkaz o peněžních tocích, přílohu</p> <p>- Výkaz o finanční pozici musí obsahovat položky: peněžní prostředky a jejich ekvivalenty, pohledávky z obchodního styku a jiné pohledávky, finanční aktiva, zásoby, pozemky, budovy a zařízení, investice do nemovitostí, nehmotná aktiva, biologická aktiva, investice do přidružených podniků</p> <p>- Výkaz o změnách vlastního kapitálu obsahuje: úplný výsledek celkem za období, pro každou položku vlastního kapitálu dopady změn účetních pravidel a opravy chyb</p> <p>- Struktura přílohy: Prohlášení, že účetní závěrka byla zpracována v souladu se standardem, přehled použitých účetních pravidel, podpurné informace o položkách uvedených v účetních výkazech</p>	<p>- Účetní závěrka musí obsahovat: výkaz o finanční situaci, jeden výkaz o úplném výsledku nebo samostatnou výsledovku a samostatný výkaz o úplném výsledku, výkaz o změnách vlastního kapitálu, výkaz o peněžních tocích, přílohu a výkaz o finanční situaci k počátku nejstaršího srovnávacího období při splnění určitých podmínek</p> <p>- Výkaz o finanční pozici musí obsahovat položky: peněžní prostředky a jejich ekvivalenty, pohledávky z obchodního styku a jiné pohledávky, finanční aktiva, zásoby, pozemky, budovy a zařízení, investice do nemovitostí, nehmotná aktiva, biologická aktiva, investice do přidružených podniků a k tomu navíc investice účtované ekvivalenční metodou, součet aktiv klasifikovaných jako držené k prodeji a aktiv zahrnutých do skupin určených k vyřazení klasifikovaných jako držených k prodeji a závazky zahrnuté do skupin určených k vyřazení klasifikovaných jako určených k prodeji</p> <p>- Výkaz o změnách vlastního kapitálu obsahuje: úplný výsledek celkem za období, pro každou položku vlastního kapitálu dopady změn účetních pravidel a opravy chyb a k tomu navíc výkaz o změnách ve vlastním kapitálu musí obsahovat čatsky finančních operací s vlastníky.</p> <p>- Struktura přílohy: Prohlášení, že účetní závěrka byla zpracována v souladu se standardem, přehled použitých účetních pravidel, podpurné informace o položkách uvedených v účetních výkazech a další požadavky</p>
---	---

Zdroj: Vlastní zpracování na základe IFRS a IFRS pro SME a deloit ČR

Finanční nástroje

Část standardů IFRS 9, která je dokončena k 12.11.2009, stanovuje požadavky na klasifikaci a oceňování finančních aktiv . IFRS 9 bude komplexní standard upravující účtování finančních nástrojů. [18.]

Tabulka č. 5. Oblasti odlišnosti plných IFRS a IFRS pro SME - Finanční nástroje

IFRS pro SME	IFRS
IFRS pro SME klasifikuje finanční nástroje na: základní finanční nástroje, ostatní finanční nástroje	IFRS rozlišuje 4 kategorie finančních nástrojů: finanční aktivum nebo finanční závazek v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty, finanční investice držené do splatnosti, úvěry a pohledávky, realizovatelné finanční aktiva

Zdroj: Vlastní zpracování na základe IFRS a IFRS pro SME a deloit ČR

Zásoby

Zásoby se oceňují v nižší z hodnoty nákladů na jejich pořízení a čisté realizovatelné hodnoty. Náklady na pořízení se zahrnují náklady na zpracování a ostatní náklady vynaložené v souvislosti s uvedením zásob na jejich současné místo a do současného stavu. Nezahrnují kurzové rozdíly. [18.]

Tabulka č. 6. Oblasti odlišnosti plných IFRS a IFRS pro SME - zásoby

IFRS pro SME	IFRS
- Zásoby se oceňují v nižší hodnotě z pořizovací ceny a prodejní ceny snížené o náklady na dokončení a prodej	- Zásoby se oceňují v nižší hodnotě z pořizovací ceny a prodejní ceny snížené o náklady na dokončení a prodej ale IFRS odkazuje na čistou realizovatelnou hodnotu
- Výpůjční náklady jsou vykázány jako náklady	- Výpůjční náklady se zahrnují do ocenění zásob pouze v omezených případech,

<p>- Pro určení pořizovací ceny může účetní jednotka použít techniky jako: metoda standardních nákladů, metoda maloobchodních nákladů, poslední známá nákupní cena</p>	<p>kteřé vymezuje IAS 23³.</p> <p>- Pro určení pořizovací ceny může účetní jednotka použít techniky jako: metoda standardních nákladů, metoda maloobchodních nákladů, poslední známá nákupní cena (není přípustná v IFRS)</p>
--	---

Zdroj: Vlastní zpracování na základě IFRS a IFRS pro SME a deloit ČR

První přijetí plných Mezinárodních standardů účetnictví a finančního výkaznictví a Mezinárodních standardů účetnictví a finančního výkaznictví pro malé a střední podniky.

Přehled požadavků pro účetní jednotky, které poprvé použijí IFRS při sestavování své účetní závěrky pro rok končící 31.12.2012:

- Použít účetní pravidla na základě IFRS účinných k 31.12.2012
- Počáteční výkaz o finanční situaci je sestaven nepozději k 1. lednu 2011[18.]

Tabulka č. 7. Oblasti odlišnosti plných IFRS a IFRS pro SME - První přijetí

IFRS pro SME	IFRS
<p>Výjimky které může využít účetní jednotka při sestavování první účetní závěrky: podnikové kombinace, úhrady vázané na akcie, reálná hodnota a přecenění jako domnělá pořizovací cena, kumulativní kursově rozdíly z převodu závěrky na jinou měnu, složené finanční nástroje, odložená daň z příjmů, smlouvy o licencovaných službách, těžební činnosti</p>	<p>Výjimky které může využít účetní jednotka při sestavování první účetní závěrky jsou podobné IFRS pro SME ale jsou tam ještě: zaměstnanecké požitky, aktiva a závazky dceřiných, přidružených a společenských podniků, klasifikace dříve uznaných finančních nástrojů pojistné smlouvy.</p>

Zdroj: Vlastní zpracování na základě IFRS a IFRS pro SME a deloit ČR

4.3. Přechod na Mezinárodní standardy účetnictví a finančního výkaznictví pro malé a střední podniky v Republice Kazachstán

IFRS 1 požaduje, aby první účetní závěrka účetní jednotky podle IFRS obsahovala informace podle IFRS minimálně za jedno srovnávací minulé období. Mnozí z těch, kdo sestavují účetní závěrky SME, a také auditoři SME byli toho názoru, že požadavek na přepočítání veškerých údajů za minulé období by byl pro SME přecházející poprvé na *IFRS pro SME* složitý. Proto obsahuje *IFRS pro SME* „výjimku z důvodu neproveditelnosti“. Také obsahuje výjimku z důvodu neproveditelnosti v souvislosti s některými požadavky na přepočítání zahajovacího výkazu o finanční situaci. [14.]

Podmínky přechodu na IFRS pro SME v Kazachstánu.

Pro snadnější přechod na IFRS pro SME byly řadou auditorů republiky Kazachstán vyvinuty přechodné standardy, které se jmenují „Národní standard finančního výkaznictví -1“ a „Národní standard finančního výkaznictví – 2“ .

Tyto standardy jsou platné na základě zákona republiky Kazachstán „ O účetnictví a finančním výkaznictví“.

Cílem je regulování přechodu účetnictví na zjednodušené vedení účetnictví a finančního výkaznictví v malých a středních společnostech.

„Národní standard finančního výkaznictví – 1“ vypracován na základě právních předpisů Republiky Kazachstán v roce 2007. Cílem tohoto standardu byly regulace vedení účetnictví a finančního výkazování v malých a středních podnicích. [19.]

„Národní standard finančního výkaznictví – 2“ je vypracován na základě IFRS pro SME.

5. Výsledky a diskuse

Přechod na mezinárodní standard účetnictví a finančního výkaznictví v Kazachstánu – je jednou z podmínek podpory společnosti a podniků ze strany státních a daňových struktur. Počátkem 90. let, během přechodu od centračně plánovaného hospodářství k tržní ekonomice, v republice Kazachstán došlo k radikálním změnám. Tyto změny měly vliv na nejdůležitější elementy řízení jako je účetnictví, finanční kontrola a

analýza. Účetnictví v příkazně-administrativním systému má úplně jiné funkce než účetnictví v tržní ekonomice. To způsobilo problém při nových reformách účetnictví v souladu se společnou celosvětovou praxí.

V roce 2007, přesněji 21. června, bylo ministerstvem republiky Kazachstán I schváleno nařízení číslo 217 o přijetí „Národního standardu finančního výkaznictví – 2“. Ten standard obsahuje 36 kapitol a 3 přílohy. To byl jediný legislativní akt, který reguluje přijetí „Národního standardu finančního výkaznictví číslo 2“. Taky neexistovala žádná metodická doporučení, například, pro IFRS pro SME. S toho vyplývá že, kvůli malému počtu normativních aktů a metodických doporučení byl přechod na nový standard účetního výkaznictví velmi těžký. [25.]

Každý účetní v malých a středních firmách při přechodu na IFRS pro SME musel řešit velmi těžkou otázku a problémy. Problém byl v tom, že jediná legislativa spojená s vlastním přechodem byl „Národní standard finančního výkaznictví – 2“, ale toho není dostatečné pro přechod. Účetní musí provést vlastní transformace účetní evidence z národních účetních standardu do mezinárodních. To se provádí v několika etapách: Je nutné velmi pozorně prostudovat zákon republiky Kazachstán „O účetnictví a finančním výkaznictví“.

V případě že společnost zjistil, a že může vest účetnictví na základě IFRS pro SME, musí zjistit, zda se za 1-3 roky stane subjektem velkého byznysu. V případě pozitivního výsledku nemá smysl v podniku převádět účetnictví na IFRS pro SME ale rovnou na plně IFRS. V případě, že společnost rozhodla vest účetnictví podle IFRS pro SME, je třeba začít výběrem účetní politiky.

Než začne proces transformace v podniku, účetní by měl zhodnotit objem práce a své schopnosti. Toto pomůže přijmout správné rozhodnutí, zda provádět transformace vlastními silami nebo za pomoci externích firem. [25.]

K prvnímu lednu roku 2013 vše společnosti v Republice Kazachstán, které jsou považované jako malé s střední podniky³ musejí vest účetnictví v souladu s IFRS pro SME.

Ke konci roku 2013 bude sestaven podíl jednotlivých podniků, které k během roku 2013 dokázali převést účetnictví v podniku na IFRS pro SME. Analýzou přechodu malých

³ Malé s střední podniky jsou podniky, které nemají veřejnou odpovědnost, zveřejňují univerzální účetní závěrku pro externí uživatele

a středních podniku z národních účetních standardů na IFRS pro SME se zabývá statistický úřad Republiky Kazachstán. Až po ukončení této analýzy na začátku roku 2014 bude možno posoudit zda byl úspěšný přechod od národních účetních standardů k IFRS pro SME.

Zavěr

Tato bakalářská práce má dva vymezené cíle. Prvním cílem je charakterizovat mezinárodní standardy účetnictví a finančního výkaznictví IFRS a jejich použití ve světě. Druhým cílem je analýza situace ve finančním výkaznictví Republiky Kazachstán. Dílčím cílem bakalářské práce je zpracovat přehled o struktuře a obsahové náplni Mezinárodního standardu účetnictví pro malé a střední podniky.

V bakalářské práci jsou zachyceny všechny důležité aspekty vývoje Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS), aspekty vývoje a aplikace IFRS v Republice Kazachstán. Je popsána harmonizace účetnictví v USA, EU a Republice Kazachstán. Dostatek prostoru byl věnován vývojové etapě plné verze Mezinárodních standardů účetnictví a finančního výkaznictví (IFRS) a samostatného standardu, který se oficiálně nazývá Mezinárodní standard účetnictví a finančního výkaznictví pro malé a střední podniky.

Na základě provedené analýzy, při které, informace byla čerpaná zejména ze zdrojů odborné literatury a z informací získaných na různých internetových stránkách, lze posoudit, jaký vliv měla mezinárodní harmonizace účetních standardů na rozvoj podniků, působících na mezinárodním trhu. Dále se byla provedena analýza rozdílu plných mezinárodních standardů účetnictví a finančního výkaznictví IFRS a IFRS pro malé a střední podniky. V této analýze jsou definované rozdíly působnosti a požadavků na vedení účetnictví a finančního výkaznictví pro účetní jednotky, na které se vztahují standardy IFRS a IFRS pro SME.

Ze sestavených srovnávacích tabulek vybraných oddílů IFRS a IFRS pro SME tyto odlišnosti a zjednodušení je snadno vidět. Některé oblasti obsažené v plných IFRS jsou odstraněny z IFRS pro SME.

Dále jsou popsány etapy přechodu účetnictví malých a středních podniků v Republice Kazachstán z národních účetních standardů na mezinárodní standard účetnictví a finančního výkaznictví pro malé a střední podniky (IFRS pro SME). O výsledků přechodu Kazachstánského účetnictví z národních standardů na IFRS pro SME bude možno posoudit jenom v budoucnu. Ve skutečné době se nedá říct nic konkrétního, kromě toho, že převod účetnictví Republiky Kazachstán na IFRS a IFRS pro SME je velký krok pro rozvoj kazachstánské ekonomiky a postavení Republiky Kazachstán na mezinárodním trhu.

Seznam použitých zdrojů

1. Tištěné zdroje

1. Borisov A. B. «Velký ekonomický slovník », Moskva 2010, ISBN: 978-5-8041-0426-0
2. Raizberg B. A., Lozovský L. Š., Starodubceva E. B. „Moderní ekonomický slovník“, Moskva 2010, ISBN 978-5-16-003390-7
3. Sedlaček, J. Účetnictví podnikatelů. Po vstupu do Evropské unie, Praha 2004, ISBN 80-7179-859-2
4. Dvořáková, D., «Finanční účetnictví a výkaznictví podle IFRS», Brno 2011, ISBN 978-80-251-3652-2
5. Bartková, H., Paseková, M., «Mezinárodní účetnictví. Vysoká škola Baňská – Technická univerzita Ostrava», Ostrava 2006, ISBN 80-248-1181-2
6. Požadavky Kazachstánské fondové burze. Listingové pravidla a.s. „Kazachstánská burza“ 01.03.2002
7. Proekt koncepce rozvoje odvětví účetnictví a auditu v Republice Kazachstán 2007-2009
8. Bohušová, H., «Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS», Praha 2008, ISBN 978-80-7357-366-9
9. Jílek, J., Svobodová, J., «Účetnictví podle IFRS», Praha 2012, 978-80-247-4255-7
10. Prochazková, D., «Regulace a mezinárodní harmonizace účetnictví», VŠE, Praha 2012
11. Prochazka, D., «Nová verze koncepčního rámce», VŠE, Praha 2012
12. Ficbauer, J., Ficbauer, D., «Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy», Ostrava 2011
13. Nerudová, D., Bohušová, H., Svobodá, P., Široký, J., «Harmonizace účetních standardů pro malé a střední podniky», 2009
14. «IFRS pro SME», důvodová zpráva , 2009
15. «IFRS pro SME», 2009
16. Hinke, J., Zborková, J., «Trendy v podnikání»

17. Hinke, J., Zborková, J., Analysis of the current harmonization process for financial reporting standards in European Union and ITS progress, vědecká konference IBIMA, 2012, [22]
18. Deloitte ČR, „IFRS do kapsy“, Praha, 2010
19. «Národní standard finančního výkaznictví – 1“, standard finančního výkaznictví – 1“

2. Internetové zdroje

- 20 Podvojný účetnictví. <http://podvojne-ucetnictvi.webnode.cz/co>
- 21 <http://ucetnictvi.studentske.cz/2008/10/2-metodologie-etnictv.html>
- 22 Zákon Republiky Kazachstán „O účetnictví a finanční závěrečce“ (se změny a doplnění od 12.01.2012), http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30092011
- 23 Univerzita profesionálních účetní a auditorů Ruska, rok 2009, <http://www.ipbr.org/> [16]
- 24 Evropská komise: Malé a střední podniky [online], http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/index_cs.htm
- 25 Kazakh Education, <http://www.kazedu.kz/>
- 26 Daňáři online: Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky - IFRS pro SME, 18.08.2009, <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d5593v7722-mezinarodni-standard-ucetniho-vykaznictvi-pro-male-a-stredni-podniky/>

Zdroje pro zpracování tabulek:

1. IFRS, 2011, <http://www.ifrs.org/Pages/default.aspx>
2. IFRS pro SME 2009, <http://www.ifrs.org/Pages/default.aspx>