

Međunarodni računovodstveni standard 12

Porezi na dobit

Cilj

Cilj ovog Standarda je propisati računovodstvo poreza na dobit. Glavno pitanje u računovodstvu poreza na dobit je kako iskazati tekuće i buduće porezne učinke:

- (a) budućeg nadoknađivanja (podmirenja) knjigovodstvene vrijednosti imovine (obaveza) koje su priznate u izvještaju o finansijskom položaju subjekta; i
- (b) transakcija i drugih događaja tekućeg perioda koji su priznati u finansijskim izvještajima subjekta.

Prilikom priznavanja imovine ili obaveze se podrazumijeva da izvještajni subjekt očekuje nadoknađivanje ili podmirenje knjigovodstvene vrijednosti te imovine ili obaveze. Ako je vjerovatno da će nadoknađivanje ili podmirenje te knjigovodstvene vrijednosti povećati (umanjiti) buduća plaćanja poreza u odnosu na plaćanja kada takva nadoknađivanja ili podmirenja ne bi imali poreznih učinaka, ovaj Standard zahtijeva da subjekt prizna odgođenu poreznu obavezu (odgođenu poreznu imovinu), uz određene ograničene izuzetke.

Ovaj Standard zahtijeva da subjekt porezne učinke transakcija i drugih događaja iskaže na isti način kako inače iskazuje same transakcije i druge događaje. Stoga se kod transakcija i drugih događaja priznatih u dobiti ili gubitku, svi povezani porezni učinci također priznaju u dobiti ili gubitku. Kod transakcija i drugih događaja priznatih izvan dobiti ili gubitka (ili u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti ili direktno u kapitalu), svi povezani porezni učinci se također priznaju izvan dobiti ili gubitka (ili u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti ili direktno u kapitalu). Slično tome, priznavanje odgođene porezne imovine i obaveza u poslovnoj kombinaciji utječe na iznos goodwilla proizašlog iz te poslovne kombinacije ili iznos priznate dobiti na osnovu kupovine po cijeni nižoj od fer vrijednosti.

Ovaj Standard se također bavi priznavanjem odgođene porezne imovine proizašle iz neiskorištenih poreznih gubitaka ili neiskorištenih poreznih umanjenja, prezentiranjem poreza na dobit u finansijskim izvještajima i objavljivanjem informacija povezanih s porezima na dobit.

Djelokrug

1. **Ovaj Standard treba primjenjivati u računovodstvu poreza na dobit.**
2. Za svrhe ovog Standarda, porezi na dobit ubuhvataju sve domaće i strane poreze koji su zasnovani na oporezivoj dobiti. Porezi na dobit također obuhvataju i druge poreze, kao što su porezi po odbitku koji su porezna obaveza zavisnog subjekta, pridruženog subjekta ili zajedničkog poduhvata prilikom raspodjela izvještajnom subjektu.
3. [Brisano]

4. Ovaj Standard se ne bavi računovodstvenim metodama za državna bespovratna sredstva (vidjeti MRS 20 *Računovodstvo državnih bespovratnih davanja i objavljivanje državne pomoći*) ili poreznim olakšicama za ulaganja. Međutim, ovaj Standard se bavi računovodstvom privremenih razlika koje mogu nastati iz državnih davanja ili poreznih olakšica za ulaganja.

Definicije

5. Sljedeći izrazi korišteni u ovom Standardu imaju navedeno značenje:

Računovodstvena dobit je dobit ili gubitak perioda prije oduzimanja rashoda za porez.

Oporeziva dobit (porezni gubitak) je dobit (gubitak) perioda, određena u skladu s propisima koje su donijele porezne vlasti, prema kojima postoji obaveza plaćanja (povrat) poreza na dobit.

Porezni rashod (porezni prihod) je zbirni iznos tekućeg poreza i odgođenog poreza koji je uključen prilikom određivanja dobiti ili gubitka perioda.

Tekući porez je iznos poreza na dobit koji se treba platiti (vratiti) shodno oporezivoj dobiti (poreznom gubitku) za period.

Odgođene porezne obaveze su iznosi poreza na dobit plativi u budućim periodima koji se odnose na oporezive privremene razlike.

Odgođena porezna imovina su iznosi poreza na dobit koji su nadoknadivi u budućim periodima i odnose se na:

- (a) privremene razlike koje se mogu odbiti,
- (b) prenesene neiskorištene porezne gubitke, i
- (c) prenesene neiskorištene porezne olakšice.

Privremene razlike su razlike između knjigovodstvene vrijednosti imovine ili obaveze u izvještaju o finansijskom položaju i njihove porezne osnovice. Privremene razlike mogu biti ili:

- (a) *oporezive privremene razlike*, što su privremene razlike koje će za posljedicu imati oporezive iznose pri određivanju oporezive dobiti (poreznog gubitka) u budućim periodima kada će knjigovodstvena vrijednost imovine biti nadoknađena ili podmirena; ili
- (b) *odbitne privremene razlike*, što su privremene razlike koje će za posljedicu imati iznose koji su odbitni pri određivanju oporezive dobiti (poreznog gubitka) u budućim periodima kada će knjigovodstvena vrijednost imovine biti nadoknađena ili podmirena.

Porezna osnovica imovine ili obaveze je iznos pripisiv taj imovini ili obavezi za porezne svrhe.

6. Porezni rashod (porezni prihod) obuhvata tekući porezni rashod (tekući porezni prihod) i odgođeni porezni rashod (odgođeni porezni prihod).

Porezna osnovica

7. Porezna osnovica imovine je iznos koji će se za porezne svrhe odbiti od svake oporezive ekonomske koristi koja će pritićati u subjekt kada on nadoknađuje knjigovodstvenu vrijednost te imovine. Ako te ekonomske koristi neće biti oporezive, porezna osnovica imovine je jednaka njenoj knjigovodstvenoj vrijednosti.

Primjeri	
1.	Trošak nabavke mašine je 100. Za porezne svrhe, amortizacija od 30 je već odbijena u tekućem i prijašnjim periodima te će preostali trošak biti odbijen u budućim periodima, ili kroz amortizaciju ili kroz odbitak pri otuđenju. Prihod ostvaren korištenjem mašine je oporeziv, svaki dobitak od otuđenja mašine će biti oporeziv a svaki gubitak od otuđenja će biti odbijen za porezne svrhe. <i>Porezna osnovica mašine je 70.</i>
2.	Knjigovodstvena vrijednost potraživanja za kamate iznosi 100. S tim povezani prihod od kamata će biti oporeziv po principu blagajne. <i>Porezna osnovica potraživanja za kamate je nula.</i>
3.	Knjigovodstvena vrijednost potraživanja od kupaca je 100. S tim povezani prihod je već uključen u oporezivu dobit (porezni gubitak). <i>Porezna osnovica potraživanja od kupaca je 100.</i>
4.	Knjigovodstvena vrijednost potraživanja za dividende od zavisnog subjekta iznosi 100. Dividende nisu oporezive. <i>U suštini, cjelokupna knjigovodstvena vrijednost imovine se može odbiti od ekonomskih koristi. Prema tome, porezna osnovica potraživanja za dividende je 100.^(a)</i>
5.	Knjigovodstvena vrijednost potraživanja za pozajmicu iznosi 100. Otplata pozajmice neće imati porezne posljedice. <i>Porezna osnovica pozajmice je 100.</i>
(a)	U ovoj analizi, ne postoje oporezive privremene razlike. Alternativna analiza podrazumijeva da potraživanja za obračunate dividende imaju poreznu osnovicu nula te da se nulta porezna stopa primjenjuje na proizašlu oporezivu privremenu razliku od 100. U okviru obje analize ne postoji odgođena porezna obaveza.

8. Porezna osnovica obaveze je njena knjigovodstvena vrijednost, umanjena za svaki iznos koji će za porezne svrhe u budućim periodima biti odbijen od te obaveze. U slučaju prihoda koji se primi unaprijed, porezna osnovica proizašle obaveze je njena knjigovodstvena vrijednost, umanjena za svaki iznos prihoda koji neće biti oporeziv u budućim periodima.

Primjeri	
1.	Tekuće obaveze uključuju obračunate rashode knjigovodstvene vrijednosti 100. Povezani rashod će se za porezne svrhe odbiti po principu blagajne. <i>Porezna osnovica obračunatih rashoda je nula.</i>
2.	Tekuće obaveze obuhvataju prihod od kamata primljen unaprijed knjigovodstvene vrijednosti 100. Povezani prihod od kamata je bio oporezovan po principu blagajne. <i>Porezna osnovica kamata primljenih unaprijed je nula.</i>

Primjeri	
3.	Tekuće obaveze obuhvataju obračunate rashode knjigovodstvene vrijednosti 100. Povezani rashod je već odbijen za porezne svrhe. <i>Porezna osnovica obračunatih rashoda je 100.</i>
4.	Tekuće obaveze obuhvataju obračunate kazne i penale knjigovodstvene vrijednosti 100. Kazne i penali se ne mogu odbiti za porezne svrhe. <i>Porezna osnovica obračunatih kazni i penala je 100.^(a)</i>
5.	Obaveze za pozajmicu imaju knjigovodstvenu vrijednost 100. Otplata pozajmice neće imati porezne posljedice. <i>Porezna osnovica pozajmice je 100.</i>
(a)	U ovoj analizi, ne postoji odbitna privremena razlika. Alternativna analiza podrazumijeva da obaveze za obračunate kazne i penale imaju poreznu osnovicu nula te da se nulta porezna stopa primjenjuje na proizašlu odbitnu privremenu razliku od 100. U okviru obje analize ne postoji odgođena porezna imovina.

9. Neke stavke imaju poreznu osnovicu ali se u izvještaju o finansijskom položaju ne priznaju kao imovina i obaveze. Na primjer, troškovi istraživanja se priznaju kao rashod pri određivanju računovodstvene dobiti perioda u kojem su nastali, ali se do narednog perioda ne može dopustiti da budu odbitna stavka pri utvrđivanju oporezive dobiti (poreznog gubitka). Razlika između porezne osnovice troškova istraživanja, iznosa koji će porezni organi dopustiti kao odbitnu stavku u budućim periodima te knjigovodstvene vrijednosti od nula je odbitna privremena razlika iz koje nastaje odgođena porezna imovina.
10. Ako porezna osnovica imovine ili obaveze nije odmah očigledna, korisno je razmotriti osnovni princip na kojem se zasniva ovaj Standard: da subjekt treba, uz određene ograničene izuzetke, priznati odgođenu poreznu obavezu (imovinu) kada god nadoknađivanje ili podmirenje knjigovodstvene vrijednosti imovine ili obaveze bude dovelo do toga da će buduća plaćanja poreza biti veća (manja) nego što bi bila kada takvo nadoknađivanje ili podmirivanje ne bi imalo porezne posljedice. Primjer C poslije tačke 51A. prikazuje okolnosti kada može biti korisno razmotriti ovaj osnovni princip, na primjer, kada porezna osnovica imovine ili obaveze zavisi od očekivanog načina nadoknađivanja ili podmirenja.
11. U konsolidiranim finansijskim izvještajima, privremene razlike se određuju poređenjem knjigovodstvenih vrijednosti imovine i obaveza iz konsolidiranih finansijskih izvještaja s odgovarajućom poreznom osnovicom. Porezna osnovica se određuje prema konsolidiranoj poreznoj prijavi u onim jurisdikcijama u kojima se takva prijava popunjava. U drugim jurisdikcijama, porezna osnovica se određuje prema poreznim prijavama svakog subjekta u grupi.

Priznavanje tekuće porezne obaveze i tekuće porezne imovine

12. **Teukući porez za tekući i prethodne periode se, u iznosu koji nije plaćen, treba priznati kao obaveza. Ako već plaćeni iznos za tekući i prethodne periode prelazi iznos koji se duguje za te periode, to prekoračenje se treba priznati kao imovina.**

13. **Korist vezana s poreznim gubitkom koja se može prenijeti nazad radi povrata tekućeg poreza prethodnog perioda treba se priznati kao imovina.**
14. Kada se porezni gubitak koristi za povrat tekućeg poreza prethodnog perioda, subjekt tu korist priznaje kao imovinu u periodu u kojem porezni gubitak nastaje zato što je vjerovatno da će ta korist pritjecati u subjekt i da se ta korist može pouzdano izmjeriti.

Priznavanje odgođenih poreznih obaveza i odgođene porezne imovine

Oporezive privremene razlike

15. **Odgođenu poreznu obavezu treba priznati za sve oporezive privremene razlike, osim u iznosu odgođene porezne obaveze koja proizlazi iz:**
- (a) početnog priznavanja goodwilla, ili
 - (b) početnog priznavanja imovine ili obaveze u transakciji koja:
 - (i) nije poslovna kombinacija, i
 - (ii) u vrijeme transakcije, ne utječe ni na računovodstvenu dobit ni na oporezivu dobit (porezni gubitak).

Međutim, za oporezive privremene razlike povezane s ulaganjima u zavisne subjekte, podružnice i pridružene subjekte, kao i udjele u zajedničkim poduhvatima, odgođena porezna obaveza se treba priznati u skladu s tačkom 39.

16. Svojstveno je prilikom priznavanja imovina da će njena knjigovodstvena vrijednost biti nadoknađena u obliku ekonomskih koristi koje pritječu u subjekt u budućim periodima. Kada knjigovodstvena vrijednost imovine premaši njenu poreznu osnovicu, iznos oporezivih ekonomskih koristi će prelaziti iznos koji će biti dopušten kao odbitak u porezne svrhe. Ova razlika je oporeziva privremena razlika dok je obaveza plaćanja proizašlih poreza na dobit u budućim periodima odgođena porezna obaveza. Kako subjekt nadoknađuje knjigovodstvenu vrijednost imovine, tako će se oporeziva privremena razlika poništiti i subjekt će imati oporezivu dobit. Zbog toga je vjerovatno da će ekonomske koristi otjecati iz subjekta u vidu plaćanja poreza. Prema tome, ovaj Standard zahtijeva priznavanje svih odgođenih poreznih obaveza, osim u određenim okolnostima opisanim u tačkama 15. i 39.

Primjer

Imovina čiji je trošak nabavke 150 ima knjigovodstvenu vrijednost 100. Kumulativna amortizacija za porezne svrhe je 90, a porezna stopa je 25%.

Porezna osnovica imovine je 60 (trošak nabavke od 150 minus kumulativna porezna amortizacija od 90). Da bi se nadoknadila knjigovodstvena vrijednost 100, subjekt mora zaraditi oporezivu dobit od 100, ali će moći odbiti samo poreznu amortizaciju od 60. Prema tome, subjekt će platiti porez na dobit u iznosu od 10 (25% od 40) kada nadoknadi knjigovodstvenu vrijednost imovine. Razlika između knjigovodstvene vrijednosti 100 i porezne osnovice 60 je oporeziva privremena razlika u iznosu od 40. Dakle, subjekt priznaje odgođenu poreznu obavezu od 10 (25% od 40) koja predstavlja porez na dobit koji će platiti kada nadoknadi knjigovodstvenu vrijednost imovine.

17. Neke privremene razlike nastaju kada je prihod ili rashod u računovodstvenu dobit uključen u jednom periodu, ali je u drugom periodu uključen u oporezivu dobit. Takve privremene razlike se obično opisuju kao vremenske razlike. U nastavku se daju primjeri privremenih razlika ove vrste koje su oporezive privremene razlike i koje stoga rezultiraju odgođenim poreznim obavezama:
- prihod od kamata je uključen u računovodstvenu dobit na srazmjernoj vremenskoj osnovi, ali se, u nekim jurisdikcijama, u oporezivu dobit može uključiti kada se novac naplati. Porezna osnovica bilo kojeg potraživanja koje se priznaje u izvještaju o finansijskom položaju u vezi s tim prihodom je nula jer ti prihodi ne utječu na oporezivu dobit sve dok se novac ne naplati;
 - amortizacija korištena pri određivanju oporezive dobiti (poreznog gubitka) može se razlikovati od amortizacije koja se koristi pri određivanju računovodstvene dobiti. Privremena razlika je razlika između knjigovodstvene vrijednosti imovine i njene porezne osnovice koja je izvorni trošak nabavke imovine umanjen za sve odbitke te imovine koje porezni organi dopuštaju pri određivanju oporezive dobiti tekućeg i ranijih perioda. Oporeziva privremena razlika nastaje, i za posljedicu ima odgođenu poreznu obavezu, kada je porezna amortizacija ubrzana (ako je porezna amortizacija sporija od računovodstvene amortizacije, nastaje odbitna privremena razlika i za posljedicu ima odgođenu poreznu imovinu); i
 - troškovi razvoja se mogu kapitalizirati i amortizirati kroz buduće periode pri utvrđivanju računovodstvene dobiti, ali se pri utvrđivanju oporezive dobiti odbijaju u periodu u kojem su nastali. Takvi troškovi razvoja imaju poreznu osnovicu nula jer su već odbijeni od oporezive dobiti. Privremena razlika je razlika između knjigovodstvene vrijednosti troškova razvoja i njihove porezne osnovice od nula.
18. Privremene razlike također nastaju kad:
- se utvrđiva imovina stečena i obaveze preuzete poslovnom kombinacijom priznaju po njihovim fer vrijednostima u skladu s MSFI 3 *Poslovne kombinacije*, ali se ne vrše odgovarajuća usklađivanja za porezne svrhe (vidjeti tačku 19.),
 - se imovina revalorizira, a odgovarajuće usklađivanje se ne vrši za porezne svrhe (vidjeti tačku 20.),

- (c) goodwill nastaje u poslovnim kombinacijama (vidjeti tačku 21.),
- (d) se porezna osnovica imovine ili obaveze prilikom početnog priznavanja razlikuje od njene početne knjigovodstvene vrijednosti, na primjer, kada subjekt ima koristi od neoporezivih državnih davanja povezanim s imovinom (vidjeti tačke 22. i 33.), ili
- (e) knjigovodstvena vrijednost ulaganja u zavisne subjekte, podružnice i pridružene subjekte ili udjele u zajedničkim poduhvatima postane različita od porezne osnovice ulaganja ili udjela (vidjeti tačke 38.-45.).

Poslovne kombinacije

19. Uz ograničene izuzetke, utvrđiva imovina stečena i utvrđive obaveze preuzete poslovnom kombinacijom se priznaju po njihovim fer vrijednostima na datum stjecanja. Privremene razlike nastaju kada na poreznu osnovicu stečene utvrđive imovine i preuzetih obaveza nije utjecala poslovna kombinacija ili je ona na njih utjecala različito. Na primjer, kada se knjigovodstvena vrijednost imovine poveća do fer vrijednosti, ali porezna osnovica imovine ostane u visini troška nabavke prijašnjeg vlasnika, nastaje oporeziva privremena razlika iz koje proizlazi odgođena porezna obaveza. Nastala odgođena porezna obaveza utječe na goodwill (vidjeti tačku 66.).

Imovina iskazana po fer vrijednosti

20. MSFI dopuštaju ili zahtijevaju da se određena imovina iskazuje po fer vrijednosti ili da se revalorizira (vidjeti, na primjer, MRS 16 *Nekretnine, postrojenja i oprema*, MRS 38 *Nematerijalna imovina*, MRS 39 *Finansijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje* i MRS 40 *Ulaganje u nekretnine*). U nekim jurisdikcijama, revalorizacija ili mijenjanje vrijednosti imovine do fer vrijednosti utječe na oporezivu dobit (porezni gubitak) tekućeg perioda. Kao rezultat toga, porezna osnovica imovine se usklađuje te ne nastaju privremene razlike. U drugim jurisdikcijama, revalorizacija ili mijenjanje vrijednosti imovine ne utječe na oporezivu dobit perioda revalorizacije ili mijenjanja te se, zbog toga, ne usklađuje porezna osnovica imovine. Ipak, buduće nadoknađivanje knjigovodstvene vrijednosti će rezultirati oporezivim prilivom ekonomskih koristi u subjekt, a iznos koji će se moći odbiti za porezne svrhe će se razlikovati od iznosa tih ekonomskih koristi. Razlika između knjigovodstvene vrijednosti revalorizirane imovine i njene porezne osnovice je privremena razlika i dovodi do odgođene porezne obaveze ili imovine. To je tačno, čak i ako:
- (a) subjekt ne namjerava otuđiti imovinu. U tim slučajevima, revalorizirana knjigovodstvena vrijednost imovine će biti nadoknađena kroz upotrebu i to će dovesti do oporezive dobiti koja premašuje amortizaciju koja će biti dopuštena za porezne svrhe u budućim periodima; ili
 - (b) se porez na kapitalni dobitak odgađa ukoliko se prihod od otuđenja imovine ulaže u sličnu imovinu. U tim slučajevima, porez će na kraju postati obaveza nakon prodaje ili upotrebe slične imovine.

Goodwill

21. Goodwill koji nastaje poslovnom kombinacijom se mjeri kao iznos razlike (a) u odnosu na (b) ispod:

- (a) ukupnog iznosa:
 - (i) prenesene naknade mjerene u skladu s MSFI 3, koji općenito zahtijeva mjerenje po fer vrijednosti na datum stjecanja;
 - (ii) iznosa svakog nekontrolirajućeg udjela u stečenom subjektu priznatog u skladu s MSFI 3; i
 - (iii) kod poslovne kombinacije postignute u fazama, fer vrijednosti vlasničkog udjela na datum stjecanja koji je stjecatelj prethodno imao u stečenom subjektu;
- (b) neto iznosa na datum stjecanja utvrdive stečene imovine i utvrdivih preuzetih obaveza mjerenih u skladu s MSFI 3.

Mnoge porezne vlasti ne prihvataju se smanjenje knjigovodstvene vrijednosti goodwilla kao odbitni rashod prilikom određivanja oporezive dobiti. Štaviše, u takvim jurisdikcijama, trošak goodwilla se često ne odbija kada zavisni subjekt otuđuje svoju odnosnu djelatnost. U takvim jurisdikcijama, goodwill ima poreznu osnovicu nula. Svaka razlika između knjigovodstvene vrijednosti goodwilla i njegove porezne osnovice od nula je oporeziva privremena razlika. Međutim, ovaj Standard ne dopušta priznavanje proistekle odgođene porezne obaveze zato što se goodwill mjeri kao ostatak pa bi priznavanje odgođene porezne obaveze povećavalo knjigovodstvenu vrijednost goodwilla.

21.A Naknadna smanjenja odgođene porezne obaveze koja nisu priznata jer su nastala iz početnog priznavanja goodwilla se također smatraju nastalim usljed početnog priznavanja goodwilla i stoga se ne priznaju u skladu s tačkom 15(a). Na primjer, ako je subjekt u poslovnoj kombinaciji priznao goodwill po trošku od 100 VJ, ali mu je porezna osnovica nula, tačka 15(a), subjektu zabranjuje priznavanje nastale odgođene porezne obaveze. Ako subjekt naknadno prizna gubitak od umanjenja vrijednosti za taj goodwill u iznosu od 20 VJ, iznos oporezive privremene razlike povezan s tim goodwillom se umanjuje sa 100 VJ na 80 VJ, uz nastalo smanjenje vrijednosti nepriznate odgođene porezne obaveze. To smanjenje vrijednosti nepriznate odgođene porezne obaveze se također smatra povezanim s početnim priznavanjem goodwilla, stoga se prema tački 15(a), zabranjuje njegovo priznavanje.

21.B

Odgođene porezne obaveze za oporezive privremene razlike povezane s goodwillom se, međutim, priznaju do iznosa koji nije nastao usljed početnog priznavanja goodwilla. Na primjer, ako je subjekt u poslovnoj kombinaciji priznao goodwill u iznosu od 100 VJ koji je odbitan za porezne svrhe po stopi od 20% godišnje počevši od godine stjecanja, porezna osnovica goodwilla kod početnog priznavanja je 100 VJ, a na kraju godine stjecanja iznosi 80 VJ. Ako knjigovodstveni iznos goodwilla na kraju godine stjecanja ostane u nepromijenjenom iznosu od 100 VJ, na kraju te godine nastaje oporeziva privremena razlika od 20 VJ. S obzirom na to da se ta oporeziva privremena razlika ne odnosi na početno priznavanje goodwilla, priznaje se nastala odgođena porezna obaveza.

Početno priznavanje imovine ili obaveza

22. Privremena razlika može nastati prilikom početnog priznavanja imovine ili obaveza, na primjer, ako se dio ili cijela nabavna vrijednost imovine neće odbiti

za porezne svrhe. Računovodstvena metoda za takvu privremenu razliku zavisi od prirode transakcije koja je dovela do početnog priznavanja imovine ili obaveze:

- (a) u poslovnoj kombinaciji, subjekt priznaje odgođenu poreznu obavezu ili imovinu te to utječe na iznos goodwilla ili dobiti od povoljne kupovine koju priznaje (vidjeti tačku 19);
- (b) ako transakcija utječe na računovodstvenu dobit ili na oporezivu dobit, subjekt priznaje svaku odgođenu poreznu obavezu ili imovinu te u dobiti ili gubitku priznaje proistekli odgođeni porezni rashod ili prihod (vidjeti tačku 59);
- (c) ako transakcija nije poslovna kombinacija, te ne utječe ni na računovodstvenu ni na oporezivu dobit, subjekt bi trebao, u nedostatku izuzetaka navedenih u tačkama 15. i 24., priznati proizašlu odgođenu poreznu obavezu ili imovinu te uskladiti knjigovodstvenu vrijednost imovine ili obaveze za isti iznos. Takva usklađivanja bi umanjila transparentnost finansijskih izvještaja. Prema tome, ovaj Standard ne dopušta subjektu da prizna proizašle odgođenu poreznu obavezu ili imovinu, niti kod početnog priznanja niti naknadno (vidjeti niže prikazani primjer). Osim toga, subjekt ne priznaje naknadne promjene nepriznate odgođene porezne obaveze ili imovine jer se imovina amortizira.

Primjer koji prikazuje tačku 22(c).

Subjekt imovinu čiji je trošak nabavke 1.000 namjerava koristiti tokom vijeka upotrebe od pet godina i tada je otuđiti za preostalu vrijednost koja je nula. Porezna stopa je 40%. Amortizacija imovine se ne može odbiti za porezne svrhe. Prilikom otuđenja, nijedan kapitalni dobitak ne bi bio oporeziv i nijedan kapitalni gubitak se ne bi mogao odbiti.

Kada nadoknadi knjigovodstvenu vrijednost imovine, subjekt će zaraditi oporezivu dobit od 1.000 i platiti porez u iznosu 400. Subjekt ne priznaje nastalu odgođenu poreznu obavezu od 400 jer ona proizlazi iz početnog priznanja imovine.

U sljedećoj godini, knjigovodstvena vrijednost imovine je 800. Ostvarivanjem oporezive dobiti od 800, subjekt će platiti porez od 320. Subjekt ne priznaje odgođenu poreznu obavezu od 320 jer ona proizlazi iz početnog priznanja imovine.

23. U skladu s MRS 32 *Finansijski instrumenti: prezentiranje*, izdavalac složenog finansijskog instrumenta (na primjer, konvertibilne obveznice) klasificira komponentu obaveze sadržanu u instrumentu kao obavezu, a komponentu kapitala kao kapital. U nekim jurisdikcijama, porezna osnovica komponente obaveze prilikom početnog priznavanja je jednaka početnom knjigovodstvenom iznosu zbira komponente obaveze i komponente kapitala. Proistekla oporeziva privremena razlika nastaje iz početnog priznanja komponente kapitala odvojeno od komponente obaveze. Prema tome, ne primjenjuje se izuzetak propisan u tački 15(b). Posljedično, poslovni subjekt priznaje proisteklu odgođenu poreznu obavezu. U skladu s tačkom 61A., odgođeni porez direktno tereti knjigovodstvenu vrijednost komponente kapitala. U skladu s tačkom 58., naknadne promjene odgođene porezne obaveze se priznaju u dobit ili gubitak kao odgođeni porezni rashod (prihod).

Odbitne privremene razlike

24. Odgođenu poreznu imovinu treba priznati za sve odbitne privremene razlike u visini za koju je vjerovatno da će oporeziva dobit za koju se odbitna privremena razlika može iskoristiti biti raspoloživa, osim ako odgođena porezna imovina nastaje početnim priznavanjem imovine ili obaveze u transakciji koja:
- (a) nije poslovna kombinacija, i
 - (b) u vrijeme transakcije, ne utječe ni na računovodstvenu dobit ni na oporezivu dobit (porezni gubitak).

Međutim, za odbitne privremene razlike povezane s ulaganjima u zavisne subjekte, podružnice i pridružene subjekte, kao i udjele u zajedničkim poduhvatima, odgođena porezna imovina se treba priznati u skladu s tačkom 44.

25. Prilikom priznavanja obaveze se podrazumijeva da će knjigovodstvena vrijednost biti poništena u narednim periodima kroz odlive iz subjekta resursa koji sadrže ekonomske koristi. Kada resursi otječu iz subjekta, dio ili cjelokupni njihovi iznosi se mogu odbijati pri određivanju oporezive dobiti perioda poslije perioda u kojem je obaveza priznata. U takvim slučajevima, postoji privremena razlika između knjigovodstvene vrijednosti obaveze i njene porezne osnovice. Prema tome, odgođena porezna imovina nastaje u vezi s porezom na dobit koji će se nadoknaditi u budućim periodima kada će se za taj dio obaveze dopustiti da bude odbitna stavka pri određivanju oporezive dobiti. Slično tome, ako je knjigovodstvena vrijednost imovine niža od njene porezne osnovice, ta razlika dovodi do odgođene porezne imovine u vezi s porezom na dobit koja će se nadoknaditi u budućim periodima.

Primjer

Subjekt za obračunate troškove garancije za proizvode priznaje obavezu u visini 100. Za porezne svrhe, troškovi garancije za proizvode se ne mogu odbiti sve dok subjekt ne isplati odštetni zahtjev. Porezna stopa je 25%.

Porezna osnovica obaveze je nula (knjigovodstvena vrijednost 100, umanjena za iznos koji će se odbiti za porezne svrhe u odnosu na tu obavezu u budućim periodima). Pri podmirenju obaveze za njenu knjigovodstvenu vrijednost, subjekt će smanjiti svoju buduću oporezivu dobit za 100 i, posljedično, svoja buduća plaćanja poreza za 25 (25% od 100). Razlika između knjigovodstvene vrijednosti 100 i porezne osnovice nula je odbitna privremena razlika od 100. Prema tome, subjekt priznaje odgođenu poreznu imovinu od 25 (25% od 100), uz uslov da je vjerovatno da će subjekt u budućim periodima zaraditi dovoljnu oporezivu dobit da bi imao koristi od smanjenja plaćanja poreza.

26. Sljede primjeri odbitnih privremenih razlika koje za posljedicu imaju odgođenu poreznu imovinu:
- (a) troškovi penzionisanja se mogu odbiti pri određivanju računovodstvene dobiti dok zaposleni pruža rad, ali se pri određivanju oporezive dobiti odbijaju ako subjekt doprinose uplaćuje u fond ili kada subjekt isplaćuje penzije. Privremena razlika postoji između knjigovodstvene vrijednosti obaveze i porezne osnovice, s tim da je porezna osnovica obaveze obično

nula. Takva odbitna privremena razlika stvara odgođenu poreznu imovinu jer će ekonomske koristi pritjecati u subjekt u obliku odbitka od oporezive dobiti kada se doprinosi uplate ili penzije isplate;

- (b) troškovi istraživanja se pri određivanju računovodstvene dobiti priznaju kao rashod u periodu u kojem nastanu, ali kao odbitak pri određivanju oporezive dobiti (poreznog gubitka) se priznaju tek u nekom kasnijem periodu. Razlika između porezne osnovice troškova istraživanja, koja predstavlja iznos koji će porezne vlasti priznati kao odbitak u budućim periodima, i knjigovodstvene vrijednosti od nula je odbitna privremena razlika iz koje proizlazi odgođena porezna imovina;
- (c) uz ograničene izuzetke, subjekt utvrdivu imovinu stečenu i obaveze preuzete poslovnom kombinacijom priznaje po njihovim fer vrijednostima na datum stjecanja. Kada je preuzeta obaveza priznata na datum stjecanja, ali povezani troškovi nisu odbijeni pri utvrđivanju oporezive dobiti sve do kasnijeg perioda, nastaje odbitna privremena razlika iz koje proizlazi odgođena porezna imovina. Odgođena porezna imovina također nastaje kada je fer vrijednost stečene utvrđive imovine manja od njene porezne osnovice. U oba slučaja, nastala odgođena porezna imovina utječe na goodwill (vidjeti tačku 66.); i
- (d) određena imovina se može iskazati po fer vrijednosti, ili se može revalorizirati, bez odgovarajućeg usklađivanja za porezne svrhe (vidjeti tačku 20.). Odbitna privremena razlika nastaje ako porezna osnovica imovine premašuje njenu knjigovodstvenu vrijednost.

27. Poništavanje odbitnih privremenih razlika dovodi do odbitaka pri određivanju oporezive dobiti budućih perioda. Međutim, ekonomske koristi u vidu smanjenja plaćanja poreza će u subjektu pritjecati samo ako on zaradi dovoljno oporezive dobiti s kojom će se odbici moći prebiti. Prema tome, subjekt odgođenu poreznu imovinu priznaje samo kada je vjerovatno da će oporeziva dobit biti raspoloživa i na kojoj se odbitne privremene razlike mogu upotrijebiti.

28. Vjerovatno je da će postojati raspoloživa oporeziva dobit na koju će se moći primijeniti odbitne privremene razlike kada postoji dovoljno oporezivih privremenih razlika, povezanih s istom poreznom vlasti i istim poreznim obveznikom, za koje se očekuje da budu poništene:

- (a) u istom periodu kao i očekivano poništavanje odbitne privremene razlike; ili
- (b) u periodima u kojima se porezni gubitak proizašao iz odgođene porezne imovine može prenositi unazad ili unaprijed.

U takvim okolnostima, odgođena porezna imovina se priznaje u periodu u kojem nastanu odbitne privremene razlike.

29. Kada ne postoje dovoljne oporezive privremene razlike koje se odnose na istu poreznu vlast i istog poreznog obveznika, odgođena porezna imovina se priznaje do iznosa za koji:

- (a) je vjerovatno da će subjekt imati dovoljnu oporezivu dobit koja se odnosi na istu poreznu vlast i istog poreznog obveznika u istom periodu kada se poništavaju odbitne privremene razlike (ili u periodima u koje se porezni gubitak nastao zbog odgođene porezne imovine može prenositi unazad ili

unaprijed). Prilikom procjenjivanja hoće li imati dovoljnu oporezivu dobit u budućim periodima, subjekt zanemaruje oporezive iznose koji proizlaze iz odbitnih privremenih razlika za koje se očekuju da će nastati u budućim periodima, zato što će odgođena porezna imovina koja nastaje usljed tih odbitnih privremenih razlika i sama zahtijevati buduću oporezivu dobit da bi se mogla upotrijebiti; ili

- (b) subjektu na raspolaganju ima mogućnosti planiranja poreza kojima će stvoriti oporezivu dobit u odgovarajućim periodima.
30. Mogućnosti planiranja poreza su radnje koje subjekt može poduzeti radi stvaranja ili povećavanja oporezive dobiti u određenom periodu prije isteka poreznog gubitka ili prenošenja porezne. Na primjer, u nekim jurisdikcijama, oporeziva dobit se može stvoriti ili povećati:
- (a) izborom da se prihod od kamate oporezuje na principu naplate ili potraživanja;
 - (b) odgađanjem zahtjeva za određene odbitke od oporezive dobiti;
 - (c) prodajom, i možda povratnim najmom, imovine kojoj je porasla vrijednost ali za koju porezna osnovica nije usklađena da odrazi takvo povećanje; i
 - (d) prodajom imovine koja stvara neoporezivi prihod (kao što je, u nekim jurisdikcijama, državna obveznica) kako bi se steklo drugo ulaganje koje stvara oporezivi prihod.

Kada mogućnosti planiranja poreza pomjeraju oporezivu dobit iz kasnijeg perioda u raniji period, korištenje poreznog gubitka ili prenošenje porezne olakšice i dalje zavisi od postojanja buduće oporezive dobiti iz izvora koji nisu privremene razlike nastale u budućnosti.

- 31. Kada subjekt ima skorašnje gubitke iz prošlosti, treba razmotriti uputstva iz tački 35. i 36.
- 32. [Brisano]

Goodwill

- 32A. Ako je knjigovodstvena vrijednost goodwilla nastalog u poslovnoj kombinaciji manja od njegove porezne osnovice, ta razlika dovodi do nastajanja odgođene porezne imovine. Odgođena porezna imovina nastala prilikom početnog priznavanja goodwilla se treba priznati u sklopu računovodstvenog tretmana poslovne kombinacije do iznosa raspoložive oporezive dobiti za koji je vjerovatno da će postojati i u odnosu na koju će biti moguće iskoristiti odbitnu privremenu razliku.

Početo priznavanje imovine ili obaveza

- 33. Jedan slučaj kada odgođena porezna imovina nastaje pri početnom priznavanju imovine je kada se neoporezivo državno davanje povezano s imovinom odbija pri svodenju na knjigovodstvenu vrijednost ali se, za porezne svrhe, ne odbija od amortizirajućeg iznosa te imovine (takoreći od njene porezne osnovice), pa je knjigovodstvena vrijednost imovine niža od njene porezne osnovice te to stvara odbitnu privremenu razliku. Državna davanja se također mogu iskazati

kao odgođeni prihod pa je u tom slučaju razlika između odgođenog prihoda i njegove porezne osnovice od nula odbitna privremena razlika. Koju god metodu prezentiranja usvoji, subjekt ne priznaje proizašlu odgođenu poreznu imovinu, iz razloga navedenog u tački 22.

Neiskorišteni porezni gubici i neiskorištene porezne olakšice

34. **Odgođena porezna imovina se treba priznati za prenošenje neiskorištenih poreznih gubitaka i neiskorištenih poreznih olakšica u mjeri u kojoj je vjerovatno da će postojati buduća oporeziva dobit na koju se neiskorišteni porezni gubici i neiskorištene porezne olakšice mogu primijeniti.**
35. Kriteriji za priznavanje odgođene porezne imovine proizašle iz prenošenja neiskorištenih poreznih gubitaka i poreznih olakšica su isti kao kriteriji za priznavanje odgođene porezne imovine proizašle iz odbitnih privremenih razlika. Međutim, postojanje neiskorištenih poreznih gubitaka uvjerljivo dokazuje da buduća oporeziva dobit možda neće biti na raspolaganju. Stoga, kada subjekt ima skorašnje gubitke iz prošlosti, on priznaje odgođenu poreznu imovinu proizašlu iz neiskorištenih poreznih gubitaka ili poreznih olakšica samo u visini do koje subjekt ima dovoljno oporezivih privremenih razlika ili postoje drugi uvjerljivi dokazi da će postojati raspoloživa oporeziva dobit na koju subjekt može primijeniti neiskorištene porezne gubitke ili neiskorištene porezne olakšice. U takvim okolnostima, tačka 82. zahtijeva objavljivanje iznosa odgođene porezne imovine i prirode dokaza koji podržava njeno priznavanje.
36. Subjekt razmatra sljedeće kriterije pri procjenjivanju vjerovatnoće hoće li biti raspoloživa oporeziva dobit na koju će se moći primijeniti neiskorišteni porezni gubici i neiskorištene porezne olakšice:
- (a) ima li subjekt dovoljno oporezivih privremenih razlika koje se odnose na istu poreznu vlast i istog poreznog obveznika, koje će za posljedicu imati oporezive iznose na koje će se neiskorišteni porezni gubici i neiskorištene porezne olakšice moći primijeniti prije nego što isteknu;
 - (b) je li vjerovatno da će subjekt imati oporezive dobiti prije nego što isteknu neiskorišteni porezni gubici i neiskorištene porezne olakšice;
 - (c) proizlaze li neiskorišteni porezni gubici iz utvrdivih uzroka koji se vjerovatno neće ponoviti; i
 - (d) jesu li subjektu raspoložive mogućnosti planiranja poreza (vidjeti tačku 30.) koje će stvoriti oporezivu dobit u periodu u kojem se neiskorišteni porezni gubici i neiskorištene porezne olakšice mogu iskoristiti.

U iznosu u kojem nije vjerovatno da će postojati raspoloživa oporeziva dobit kako bi se primijenili neiskorišteni porezni gubici i neiskorištene porezne olakšice, odgođena porezna imovina se ne priznaje.

Ponovna procjena nepriznate odgođene porezne imovine

37. Subjekt na kraju svakog izvještajnog perioda ponovno procjenjuje nepriznatu odgođenu poreznu imovinu. Subjekt priznaje prethodno nepriznatu odgođenu poreznu imovinu do iznosa do kojeg postaje vjerovatno da će buduća oporeziva

dobit omogućiti nadoknađivanje odgođene porezne imovine. Na primjer, poboljšavanje uvjeta trgovanja može povećati vjerovatnoću da će subjekt u narednom periodu biti u stanju ostvariti dovoljno oporezive dobiti kako bi odgođena porezna imovina zadovoljila kriterije priznavanja propisane u tačkama 24. ili 34. Drugi primjer je kada subjekt ponovno procjenjuje odgođenu poreznu imovinu na datum poslovne kombinacije ili naknadno (vidjeti tačke 67. i 68.).

Ulaganja u zavisne subjekte, podružnice, pridružene subjekte i udjele u zajedničkim aranžmanima

38. Privremene razlike nastaju kada knjigovodstvena vrijednost ulaganja u zavisne subjekte, podružnice, pridružene subjekte ili udjele u zajedničkim aranžmanima (tj. udjel matičnog subjekta ili ulagača u neto imovini zavisnog subjekta, podružnice, pridruženog subjekta ili subjekta u koji se ulagalo, uključujući knjigovodstvenu vrijednost goodwilla) postane različita od porezne osnovice (koja je često trošak) ulaganja ili udjela. Takve razlike mogu nastati u više različitih okolnosti, kao na primjer:
- (a) postojanja neraspoređene dobiti zavisnih subjekata, podružnica, pridruženih subjekata i zajedničkih aranžmana;
 - (b) promjene deviznih kurseva kada su matični subjekt i njegovi zavisni subjekti u različitim državama; i
 - (c) smanjenja knjigovodstvene vrijednosti ulaganja u pridruženi subjekt na njegov nadoknadiivi iznos.

U konsolidiranim finansijskim izvještajima, privremene razlike mogu biti različite od privremenih razlika povezanih s tim ulaganjima u odvojenim finansijskim izvještajima matičnog subjekta, ako matični subjekt u svojim odvojenim finansijskim izvještajima iskazuje ulaganja po trošku ili revaloriziranim iznosima.

39. **Subjekt odgođenu poreznu obavezu treba priznati za sve oporezive privremene razlike povezane s ulaganjima u zavisne subjekte, podružnice, pridružene subjekte i zajedničke aranžmane, izuzev do iznosa za koji su ispunjena oba sljedeća uvjeta:**
- (a) **matični subjekt, ulagač, učesnik u zajedničkom poduhvatu ili zajednički upravitelj je u mogućnosti kontrolirati vrijeme poništavanja privremenih razlika; i**
 - (b) **vjerovatno je da se privremene razlike neće poništiti u predvidivoj budućnosti.**
40. Budući da matični subjekt kontrolira politiku dividendi svog zavisnog subjekta, on može kontrolirati vrijeme poništavanja privremenih razlika povezanih s tim ulaganjem (uključujući privremene razlike koje ne nastaju samo iz neraspoređene dobiti nego također i iz svih kursnih razlika). Osim toga, često može biti neizvodljivo odrediti iznos poreza na dobit koji će se morati platiti kada se ponište privremene razlike. Stoga, kada matica odredi da se ta dobit neće rasporediti u predvidivoj budućnosti ona ne priznaje odgođenu poreznu obavezu. Isto se primjenjuje i na ulaganja u podružnice.
41. Nenovčana imovina i obaveze subjekta se mjere po njegovoj funkcionalnoj valuti (vidjeti MRS 21 *Efekte promjena kurseva stranih valuta*). Ako se oporeziva dobit

ili porezni gubitak subjekta (te, stoga, porezna osnovica nenovčane imovine i obaveza) određuje u različitoj valuti, promjene kursa dovode do privremenih razlika koje rezultiraju priznatom odgođenom poreznom obavezom ili (u skladu s tačkom 24.) imovinom. Nastali odgođeni porez se zadužuje ili odobrava na dobit ili gubitak (vidjeti tačku 58.).

42. Ulagач u pridruženi subjekt ne kontrolira taj subjekt te obično nije u položaju da određuje njegovu politiku dividendi. Prema tome, u nedostatku sporazuma po kojem se dobit pridruženog subjekta neće raspodijeliti u predvidivoj budućnosti, ulagač priznaje odgođenu poreznu obavezu koja nastaje iz oporezivih privremenih razlika povezanih s njegovim ulaganjem u pridruženi subjekt. U nekim slučajevima, ulagač možda neće moći odrediti iznos poreza koji bi se trebao platiti ako nadoknadi trošak svog ulaganja u pridruženi subjekt, ali može odrediti da će biti jednak ili iznad minimalnog iznosa. U takvim slučajevima, odgođena porezna obaveza se mjeri po tom iznosu.
43. Sporazum između strana u zajedničkom aranžmanu se obično bavi dijeljenjem dobiti te određuje zahtijeva li se za odluke o takvim pitanjima saglasnost svih strana ili određene grupe strana. Ako učesnik ili upravitelj u zajedničkom poduhvatu može kontrolirati vrijeme raspoređivanja svog udjela u dobiti zajedničkog aranžmana i vjerovatno je da se taj dio dobiti neće dijeliti u predvidivoj budućnosti, odgođena porezna obaveza se ne priznaje.
44. **Subjekt treba priznati odgođenu poreznu imovinu za sve odbitne privremene razlike koje nastaju iz ulaganja u zavisne subjekte, podružnice, pridružene subjekte i zajedničke aranžmane samo do, i isključivo u toj visini, u kojoj je vjerovatno da će:**
- (a) **privremena razlika biti poništena u predvidivoj budućnosti; i**
 - (b) **postojati raspoloživa oporeziva dobit na koju se privremena razlika može primijeniti.**
45. Pri odlučivanju hoće li se odgođena porezna imovina priznati za odbitne privremene razlike povezane s ulaganjima u zavisne subjekte, podružnice, pridružene subjekte i svoje udjele u zajedničkim aranžmanima, subjekt razmatra uputstva navedena u tačkama 28. do 31.

Mjerenje

46. **Tekuće porezne obaveze (imovina) za tekući i ranije periode se trebaju mjeriti po iznosu za koji se očekuje da će se platiti poreznim vlastima (odnosno povratiti od njih), primjenjujući porezne stope (i porezne propise) koje su bile na snazi ili su suštinski važile na kraju izvještajnog perioda.**
47. **Odgođena porezna imovina i obaveze se trebaju mjeriti po poreznim stopama za koje se očekuje da će se primjenjivati u periodu kada će imovina biti ostvarena ili obaveza podmirena, na osnovu poreznih stopa (i poreznih propisa) koji su bili na snazi ili su suštinski važili na kraju izvještajnog perioda.**
48. Tekuća i odgođena porezna imovina i obaveze se obično mjere primjenom poreznih stopa (i poreznih propisa) koji su na snazi. Međutim, u nekim

jurisdikcijama, objavljivanje poreznih stopa (i poreznih propisa) od strane vlasti ima snažan učinak stvarne primjene, koji može uslijediti nakon objave tokom perioda od nekoliko mjeseci. U takvim okolnostima, porezna imovina i obaveze se mjere primjenom objavljenih poreznih stopa (i poreznih propisa).

49. Kada se različite porezne stope primjenjuju na različite nivoe oporezive dobiti, odgođena porezna imovina i obaveze se mjere primjenom prosječnih stopa za koje se očekuje da će se primjenjivati na oporezivu dobit (porezni gubitak) perioda u kojima se očekuje poništavanje privremenih razlika.

50. [Brisano]

51. Mjerenje odgođenih poreznih obaveza i odgođene porezne imovine treba odražavati porezne posljedice koje proističu iz načina na koji subjekt, na kraju izvještajnog perioda, očekuje poništenje ili podmirenje knjigovodstvene vrijednosti svoje imovine i obaveza.

51.A U nekim jurisdikcijama, način na koji subjekt nadoknađuje (podmiruje) knjigovodstvenu vrijednost imovine (obaveze) može ujedno utjecati na:

- (a) primjenjivu poreznu stopu kada subjekt nadoknađuje (podmiruje) knjigovodstvenu vrijednost imovine (obaveze); i
- (b) poreznu osnovicu imovine (obaveze).

U takvim slučajevima, subjekt odgođene porezne obaveze i odgođenu poreznu imovinu mjeri primjenom porezne stope i porezne osnovice koja je dosljedna očekivanom načinu nadoknađivanja ili podmirenja.

Primjer A

Knjigovodstvena vrijednost stavke nekretnine, postrojenja i opreme je 100, a porezna osnovica 60. Porezna stopa od 20% bi se primijenila ako se imovina proda, a porezna stopa od 30% bi se primijenila na drugi prihod.

Subjekt priznaje odgođenu poreznu obavezu od 8 (20% od 40) ako očekuje da će stavku prodati bez daljnje upotrebe, a odgođenu poreznu obavezu u iznosu 12 (30% od 40) ako očekuje da će zadržati stavku te da će upotrebom nadoknaditi njenu knjigovodstvenu vrijednost.

Primjer B

Stavka nekretnine, postrojenja i opreme s troškom 100 i knjigovodstvenim iznosom 80 se revalorizira na 150. Za porezne svrhe nije izvršeno nikakvo odgovarajuće usklađivanje. Kumulativna amortizacija za porezne svrhe je 30 a porezna stopa je 30%. Ako se imovina proda za više od iznosa troška nabavke, kumulativna porezna amortizacija od 30 će se uključiti u oporezivu dobit, no višak prihoda od prodaje iznad troška nabavke neće biti oporeziv.

Porezna osnovica stavke je 70, a oporeziva privremena razlika 80. Ako subjekt očekuje da knjigovodstvenu vrijednost nadoknadi upotrebom stavke, on mora ostvariti oporezivu dobit od 150, ali će biti u mogućnosti da odbije samo amortizaciju od 70. Po toj osnovi, postoji odgođena porezna obaveza od 24 (30% od 80). Ako subjekt očekuje da će knjigovodstvenu vrijednost nadoknaditi prodajom stavke bez odlaganja uz prihod od 150, odgođena porezna obaveza se izračunava ovako:

	<i>Oporeziva privremena razlika</i>	<i>Porezna stopa</i>	<i>Odgođena porezna obaveza</i>
Kumulativna porezna amortizacija	30	30%	9
Prihodi iznad troškova nabavke	50	<i>nula</i>	–
Ukupno	<u>80</u>		<u>9</u>

(Napomena: U skladu s tačkom 61.A, dodatni odgođeni porez koji nastaje revalorizacijom se priznaje u ostalu sveobuhvatnu dobit)

Primjer C

Činjenice su iste kao u primjeru B, osim što ako se stavka proda po cijeni višoj od troška nabavke, kumulativna porezna amortizacija će biti uključena u oporezivu dobit (po stopi od 30%), a prihod od prodaje će biti oporezovan po stopi od 40%, nakon odbitka troška usklađivanja s inflacijom od 110.

Ako subjekt očekuje nadoknadu knjigovodstvene vrijednosti upotrebom imovine, on mora ostvariti oporezivu dobit od 150, ali će biti u mogućnosti odbiti samo amortizaciju od 70. Po toj osnovi, porezna osnovica je 70, postoji oporeziva privremena razlika od 80 te odgođena porezna obaveza od 24 (30% od 80), kao u primjeru B.

Ako subjekt očekuje nadoknadu knjigovodstvene vrijednosti prodajom stavke bez odlaganja uz prihod od 150, on će biti u mogućnosti da odbije indeksirani trošak od 110. Neto prihod od 40 se oporezuje po stopi od 40%. Pored toga, kumulativna porezna amortizacija od 30 će biti uključena u oporezivu dobit i oporezovana po stopi od 30%. Po ovoj osnovi, porezna osnovica je 80 (110 minus 30), oporeziva privremena razlika je 70 te odgođena porezna obaveza 25 (40% od 40 plus 30% od 30). Ako porezna osnovica u ovom primjeru nije odmah jasna, može biti korisno razmotriti osnovni princip naveden u tački 10.

(Napomena: U skladu s tačkom 61.A, dodatni odgođeni porez koji nastaje revalorizacijom se priznaje u ostalu sveobuhvatnu dobit)

- 51.B Ako odgođena porezna obaveza ili odgođena porezna imovina proizlazi iz neamortizirajuće imovine mjerene primjenom modela revalorizacije iz MRS 16, mjerenje odgođene porezne obaveze ili odgođene porezne imovine treba odražavati porezne posljedice nadoknađivanja knjigovodstvene vrijednosti neamortizirajuće imovine putem prodaje, bez obzira na osnovicu mjerenja knjigovodstvene vrijednosti te imovine. Shodno tome, ako porezni propis određuje poreznu stopu primjenjivu na oporezivi iznos izveden iz prodaje imovine koja se razlikuje od porezne stope primjenjive na oporezivi iznos izveden iz upotrebe imovine, za mjerenje odgođene porezne obaveze ili imovine proizašle neamortizirajuće imovine se primjenjuje bivša stopa.
- 51.C Ako odgođena porezna obaveza ili imovina nastaje iz investicijske nekretnine koja se mjeri primjenom modela fer vrijednosti iz MRS 40, postoji osporiva pretpostavka da će se knjigovodstvena vrijednost investicijske nekretnine nadoknaditi putem prodaje. Prema tome, osim ako se ta pretpostavka ospori, mjerenje odgođene porezne obaveze ili odgođene porezne imovine treba odražavati porezne posljedice nadoknađivanja knjigovodstvene vrijednosti investicijske nekretnine u cijelosti putem prodaje. Ova pretpostavka je osporena ako je investicijska nekretnina amortizirajuća te se drži unutar poslovnog modela čiji je cilj da se suštinski tokom vremena iskoriste sve ekonomske koristi sadržane u investicijskoj nekretnini, umjesto putem prodaje. Ako je pretpostavka osporena, trebaju se slijediti zahtjevi iz tačaka 51. i 51.A

Primjer koji prikazuje tačku 51.C

Trošak investicijske nekretnine je 100, a fer vrijednost 150. Mjeri se primjenom modela fer vrijednosti iz MRS 40. Ona sadrži zemljište nabavne vrijednosti 40 i fer vrijednosti 60 te zgradu čiji je trošak nabavke 60 i fer vrijednost 90. Zemljište ima neograničen korisni vijek.

Kumulativna amortizacija zgrade za porezne svrhe je 30. Nerealizirane promjene fer vrijednosti investicijske nekretnine ne utječu na oporezivu dobit. Ako se investicijska nekretnina proda za više od troška nabavke, poništavanje kumulativne porezne amortizacije od 30 će biti uključeno u oporezivu dobit i oporezovano po uobičajenoj poreznoj stopi od 30%. Za prihode od prodaje više od troška nabavke, porezni propis predviđa porezne stope od 25% za imovinu koja se drži manje od dvije godine i 20% za imovinu koja se drži dvije godine ili duže.

Zbog toga što se investicijska nekretnina mjeri primjenom modela fer vrijednosti iz MRS 40, postoji osporiva pretpostavka da će subjekt nadoknaditi knjigovodstvenu vrijednost investicijske nekretnine u cijelosti kroz prodaju. Ako se ta pretpostavka ne ospori, odgođeni porez odražava porezne posljedice nadoknađivanja knjigovodstvene vrijednosti u cijelosti putem prodaje, čak i ako subjekt očekuje da ostvari prihod iznajmljivanjem nekretnine prije prodaje.

Porezna osnovica zemljišta ako se proda iznosi 40 te postoji oporeziva privremena razlika od 20 (60 – 40). Porezna osnovica zgrade ako se proda iznosi 30 (60 – 30) te postoji oporeziva privremena razlika od 60 (90 – 30). Za posljedicu, ukupna oporeziva privremena razlika povezana s investicijskom nekretninom je 80 (20 + 60).

U skladu s tačkom 47., porezna stopa je stopa za koju se očekuje da bude primijenjena na period u kojem je investicijska nekretnina realizirana. Prema tome, nastala odgođena porezna obaveza se računa kako slijedi, ukoliko subjekt očekuje da proda nekretninu nakon što je držao više od dvije godine:

	<i>Oporeziva privremena razlika</i>	<i>Porezna stopa</i>	<i>Odgođena porezna obaveza</i>
Kumulativna porezna amortizacija	30	30%	9
Prihod iznad troška nabavke	50	20%	10
Ukupno	<u>80</u>		<u>19</u>

Primjer koji prikazuje tačku 51.C

Ako subjekt očekuje da proda nekretninu nakon što je istu držao manje od dvije godine, navedena računica se mijenja kako bi se porezna stopa od 25%, umjesto 20%, primijenila na prihod iznad troška nabavke.

Ako, umjesto toga, subjekt zgradu drži u okviru poslovnog modela čiji je cilj da se suštinski tokom vremena iskoriste sve ekonomske koristi sadržane u toj zgradi, umjesto putem prodaje, ova pretpostavka bi bila osporena kada je riječ o zgradi. Međutim, zemljište se ne amortizira. Prema tome, pretpostavka nadoknađivanja kroz prodaju nije osporena za zemljište. Iz toga slijedi da će odgođena porezna obaveza odražavati porezne posljedice nadoknađivanja knjigovodstvene vrijednosti zgrade kroz upotrebu te knjigovodstvene vrijednosti zemljišta kroz prodaju.

Porezna osnovica zgrade kada se koristi je 30 (60 – 30) te postoji oporeziva privremena razlika od 60 (90 – 30), iz čega proizlazi odgođena porezna obaveza od 18 (30% od 60).

Porezna osnovica zemljišta ako se proda je 40 te postoji oporeziva privremena razlika od 20 (60 – 40), iz čega proizlazi odgođena porezna obaveza od 4 (20% od 20).

Kao rezultat, ako se pretpostavka o nadoknađivanju kroz prodaju ospori za zgradu, odgođena porezna obaveza povezana s investicijskom nekretninom je 22 (18 + 4).

- 51.D Oспорiva pretpostavka iz tačke 51.C se također primjenjuje kada odgođena porezna obaveza ili odgođena porezna imovina proizlazi iz mjerenja investicijske nekretnine u poslovnoj kombinaciji ukoliko subjekt za naknadno mjerenje te investicijske nekretnine primjenjuje model fer vrijednosti.
- 51.E Tačke 51.B–51.D ne mijenjaju zahtjeve za primjenu principa iz tačaka 24.–33. (odbitne privremene razlike) i tačaka 34.–36. (neiskorišteni porezni gubici i neiskorištene porezne olakšice) ovog Standarda prilikom priznavanja i mjerenja odgođene porezne imovine.
52. [pomjereno i renumerirano kao 51.A]
- 52.A U nekim jurisdikcijama, porezi na dobit se plaćaju po višoj ili nižoj stopi ako je dio ili cijela neto dobit ili zadržana dobit isplaćena kao dividenda vlasnicima subjekta. U nekim drugim jurisdikcijama, porezi na dobit mogu se povratiti ili platiti ako je dio ili cijela neto dobit ili zadržana dobit isplaćena kao dividenda vlasnicima subjekta. U takvim okolnostima se tekuća i odgođena porezna imovina i obaveze mjere po poreznoj stopi primjenjivoj na neraspoređene dobiti.
- 52.B U okolnostima opisanim u tački 52.A, posljedice dividendi na porez na dobit se priznaju kada se priznaje obaveza plaćanja dividende. Posljedice dividendi na porez na dobit su direktnije povezane s prošlim transakcijama ili događajima nego s raspodjelom vlasnicima. Prema tome, posljedice dividendi na porez na dobit se priznaju u dobit ili gubitak perioda kako se to zahtijeva tačkom 58. osim u visini u kojoj posljedice dividendi na poreze na dobit nastaju usljed okolnosti opisanih u tačkama 58(a). i (b).

Primjer koji prikazuje tačke 52.A i 52.B

Sljedeći primjer se bavi mjerenjem tekuće i odgođene porezne imovine i obaveza za subjekt u jurisdikciji u kojoj se porezi na dobit plaćaju po višoj stopi za neraspoređenu dobit (50%) s tim što se neki iznos refundira kada se dobit raspoređi. Porezna stopa na raspoređenu dobit je 35%. Na kraju izvještajnog perioda, 31. decembra 20X1., subjekt ne priznaje obavezu za dividende predložene ili objavljene nakon izvještajnog perioda. Kao rezultat, nisu priznate dividende za 20X1. godinu. Oporeziva dobit za 20X1. godinu je 100.000. Neto oporezive privremene razlike za 20X1. godinu su 40.000.

Subjekt priznaje tekuću poreznu obavezu i tekuće porezne rashode od 50.000. Nikakva imovina nije priznata za iznos koji je potencijalno nadoknativ kao rezultat budućih dividendi. Subjekt također priznaje odgođenu poreznu obavezu i odgođeni porezni rashod od 20.000 (50% od 40.000) koji predstavljaju poreze na dobit koje će subjekt platiti kada nadoknadi ili podmiri knjigovodstvenu vrijednost svoje imovine i obaveza na osnovu porezne stope primjenjive na neraspoređenu dobit.

Naknadno, 15. marta 20X2. subjekt kao obavezu priznaje dividende od 10.000 iz prethodnih dobiti iz poslovanja.

Subjekt 15. marta 20X2. priznaje povrat poreza na dobit od 1.500 (15% od dividendi priznatih kao obaveze) kao tekuću poreznu imovinu i kao smanjenje tekućeg poreznog rashoda za 20X2.

- 53. Odgođena porezna imovina i obaveze se ne trebaju diskontirati.**
54. Pouzdano određivanje odgođene porezne imovine i obaveza na diskontiranoj osnovi zahtijeva detaljno planiranje vremena poništavanja svake privremene razlike. U brojnim slučajevima je takvo planiranje neizvodljivo ili veoma složeno. Prema tome, neprikladno je zahtijevati diskontiranje odgođene porezne imovine i obaveza. Dopustiti, ali ne i zahtijevati, diskontiranje bi rezultiralo odgođenom poreznom imovinom i obavezama koje ne bi bile uporedive između subjekata. Prema tome, ovaj Standard ne zahtijeva niti dopušta diskontiranje odgođene porezne imovine i obaveza.
55. Privremene razlike se određuju u udnosu na knjigovodstvenu vrijednost imovine ili obaveze. Ovo se primjenjuje čak i ako se sama knjigovodstvena vrijednost određuje na diskontiranoj osnovi, na primjer u slučaju obaveza za penzije (vidjeti MRS 19 *Primanja zaposlenih*).
- 56. Knjigovodstvena vrijednost odgođene porezne imovine se treba provjeriti na kraju svakog izvještajnog perioda. Subjekt treba smanjiti knjigovodstvenu vrijednost odgođene porezne imovine u mjeri u kojoj više nije vjerovatno da će biti raspoloživo dovoljno oporezive dobiti koja omogućava da se upotrijebi dio ili cijeli iznos odgođene porezne imovine. Svako takvo smanjenje se treba poništiti u mjeri u kojoj postaje vjerovatno da će biti raspoloživo dovoljno oporezive dobiti.**

Priznavanje tekućeg ili odgođenog poreza

57. Računovodstveno iskazivanje tekućih i odgođenih poreznih efekata transakcija ili drugih događaja je dosljedno računovodstvenom iskazivanju samih transakcija i poslovnih događaja. U tačkama 58. do 68.C se primjenjuje taj princip.

Stavke koje se priznaju u dobit ili gubitak

58. **Tekući i odgođeni porez se trebaju priznati kao prihod ili kao rashod te uključiti u dobit ili gubitak perioda, osim u visini u kojem porez nastaje iz:**

- (a) **transakcije ili događaja koji je priznat, u istom ili drugom periodu, izvan dobiti ili gubitka, ili u ostalu sveobuhvatnu dobit ili direktno u kapital (vidjeti tačke 61.A–65.), ili**
- (b) **poslovne kombinacije (osim preuzimanja zavisnog subjekta od strane subjekta ulagača, kao što je definirano u MSFI 10 *Konsolidirani finansijski izvještaji*, za koje se zahtijeva mjerenje po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak) (vidjeti tačke 66.–68.).**

59. Većina odgođenih poreznih obaveza i odgođene porezne imovine nastaje kada se prihod ili rashod uključi u računovodstvenu dobit u jednom periodu, ali se uključi u oporezivu dobit (porezni gubitak) u drugom periodu. Nastali odgođeni porez se priznaje u dobit ili gubitak. Primjeri su kada:

- (a) je prihod od kamata, tantijema ili dividendi primljen sa zakašnjenjem te je uključen u računovodstvenu dobit na vremenski proporcionalnoj osnovi u skladu s MRS 18 *Prihodi*, ali je u oporezivu dobit (porezni gubitak) uključen na principu blagajne; i
- (b) se trošak nematerijalne imovine kapitalizira u skladu s MRS 38 te se amortiziraju u dobit ili gubitak, ali se za porezne svrhe oduzima kada nastane.

60. Knjigovodstvena vrijednost odgođene porezne imovine i obaveza se može promijeniti čak i ako nema promjene iznosa povezanih privremenih razlika. Ovo može nastati, na primjer, iz:

- (a) promjene poreznih stopa ili poreznih propisa;
- (b) ponovne procjene nadoknadivosti odgođene porezne imovine; ili
- (c) promjene očekivanog načina nadoknađivanja imovine.

Proizašli odgođeni porez se priznaje u dobit ili gubitak, osim u iznosu koji je povezan sa stavkama koje su prethodno priznate izvan dobiti ili gubitka (vidjeti tačku 63.).

Stavke priznate izvan dobiti ili gubitka

61. [Brisano]

- 61.A **Tekući porez i odgođeni porez se trebaju priznati izvan dobiti ili gubitka ako se porez odnosi na stavke, u istom ili drugom periodu, priznate izvan**

dobiti ili gubitka. Prema tome, tekući i odgođeni porez koji se odnosi na stavke koje su priznate, u istom ili drugom periodu:

- (a) u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti, treba se priznati u ostalu sveobuhvatnu dobit (vidjeti tačku 62.).
- (b) direktno u kapital, treba se priznati direktno u kapital (vidjeti tačku 62.A).

62. Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja zahtijevaju ili dopuštaju da se određene stavke priznaju u ostalu sveobuhvatnu dobit. Primjeri takvih stavki su:

- (a) promjena knjigovodstvene vrijednosti proizašla iz revalorizacije nekretnina, postrojenja i opreme (vidjeti MRS 16), i
- (b) [brisan]
- (c) kursne razlike nastale konverzijom finansijskih izvještaja inostranog poslovanja (vidjeti MRS 21).
- (d) [brisan]

62.A Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja zahtijevaju ili dopuštaju da se određene stavke direktno odobre u kapital ili na teret kapitala. Primjeri takvih stavki su:

- (a) usklađivanje početnog stanja zadržane dobiti proizašlo iz promjene računovodstvene politike koja se primjenjuje retroaktivno ili iz ispravke greške (vidjeti MRS 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške*), i
- (b) iznosi proizašli iz početnog priznavanja komponente kapitala složenog finansijskog instrumenta (vidjeti tačku 23.).

63. U izuzetnim okolnostima može biti teško odrediti iznos tekućeg i odgođenog poreza koji se odnosi na stavke priznate izvan dobiti ili gubitka (u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti ili direktno u kapitalu). To može biti slučaj, na primjer, kada:

- (a) postoje stepenovane stope poreza na dobit te je nemoguće odrediti stopu po kojoj su određeni dijelovi oporezive dobiti (poreznog gubitka) oporezovani;
- (b) promjena porezne stope ili drugih poreznih propisa utječe na odgođenu poreznu imovinu ili obavezu povezanu (u cjelini ili djelimično) sa stavkom koja je prije bila priznata izvan dobiti ili gubitka; ili
- (c) subjekt odredi da se odgođena porezna imovina treba priznati, ili da se više ne treba priznavati u cjelosti, a odgođena porezna imovina se (u cjelini ili djelimično) odnosi na stavku koja je prije bila priznata izvan dobiti ili gubitka.

U takvim slučajevima, tekući i odgođeni porez koji se odnosi na stavke priznate izvan dobiti ili gubitka se zasniva na razumnom proporcionalnom rasporedu tekućeg i odgođenog poreza subjekta u odnosnoj poreznoj jurisdikciji ili drugoj metodi kojom se postiže prikladniji raspored u datim okolnostima.

64. MRS 16 ne određuje treba li subjekt svake godine iz revalorizacijskih rezervi prenijeti u zadržane zarade iznos jednak razlici između deprecijacije ili

amortizacije revalorizirane imovine i deprecijacije ili amortizacije na osnovu troška nabavke te imovine. Ako subjekt izvrši takav prijenos, preneseni iznos se umanjuje za svaki povezani odgođeni porez. Slično razmatranje se primjenjuje na prijenos obavljen prilikom otuđenja stavke nekretnina, postrojenja ili opreme.

65. Kada je neka imovina revalorizirana za porezne svrhe, a ta revalorizacija je povezana s računovodstvenom revalorizacijom nekog ranijeg perioda, ili s onom za koju se očekuje da će se izvršiti u budućem periodu, porezne posljedice i revalorizacije imovine i usklađivanja porezne osnovice se priznaju u ostalu sveobuhvatnu dobit perioda u kojem nastanu. Ipak, ako revalorizacija za porezne svrhe nije povezana s računovodstvenom revalorizacijom nekog ranijeg perioda, niti onom za koju se očekuje da će se izvršiti u budućem periodu, porezne posljedice usklađivanja porezne osnovice se priznaju u dobit ili gubitak.
- 65.A Kada subjekt isplaćuje dividendu dioničarima, može se zahtijevati da dio dividende plati poreznim organima u ime dioničara. U mnogim jurisdikcijama, taj se iznos naziva porez po odbitku. Takav iznos koji je plaćen ili se treba platiti poreznim organima se knjiži na teret kapitala kao dio dividendi.

Odgođeni porez nastao iz poslovnih kombinacija

66. Kao što je objašnjeno u tačkama 19. i 26(c)., privremene razlike mogu nastati u poslovnoj kombinaciji. U skladu s MSFI 3, subjekt priznaje svaku nastalu odgođenu poreznu imovinu (u visini koja ispunjava kriterije priznavanja iz tačke 24.) ili odgođene porezne obaveze kao utvrdivu imovinu i utvrdive obaveze na datum stjecanja. Posljedično, ta odgođena porezna imovina i te odgođene porezne obaveze utječu na iznos goodwilla ili dobitka koji je subjekt priznao usljed kupovine po cijeni nižoj od tržišne. Međutim, u skladu s tačkom 15(a)., subjekt ne priznaje odgođene porezne obaveze koje nastaju usljed početnog priznavanja goodwilla.
67. Kao rezultat poslovne kombinacije, moguća je promjena vjerovatnoće realizacije odgođene porezne imovine kod stjecaoca. Stjecalac može smatrati vjerovatnim da će nadoknaditi svoju odgođenu poreznu imovinu koja nije bila priznata prije poslovne kombinacije. Na primjer, stjecalac može biti u mogućnosti da iskoristi svoje neiskorištene porezne gubitke kroz buduću oporezivu dobit stečenog subjekta. Alternativno, moguće je da zbog poslovne kombinacije više ne bude vjerovatno postojanje buduće oporezive dobiti koja bi omogućila nadoknađivanje odgođene porezne imovine. U takvim slučajevima, stjecalac promjenu odgođene porezne imovine priznaje u periodu poslovne kombinacije, ali istu ne uključuje prilikom računovodstvenog iskazivanja poslovne kombinacije. Prema tome, stjecalac istu ne uzima u obzir pri mjerenju goodwilla ili dobitka ostvarenog kupovinom po cijeni nižoj od tržišne koje priznaje u sklopu poslovne kombinacije.
68. Potencijalna pogodnost od prenošenja poreznog gubitka stečenog subjekta u naredne periode ili druge odgođene porezne imovine možda neće ispunjavati uvjet za zasebno priznavanje prilikom prvog evidentiranja poslovne kombinacije, ali je moguća naknadna realizacija. Subjekt odgođene porezne pogodnosti koje ostvaruje nakon poslovne kombinacije treba priznati kako slijedi:
- (a) Stečene odgođene porezne pogodnosti priznate u periodu mjerenja koje su proizašle iz novih informacija o činjenicama i okolnostima koje su postojale na datum stjecanja treba iskoristiti za umanjeње

knjigovodstvene vrijednosti svakog goodwilla povezanog s tim stjecanjem. Ako je knjigovodstvena vrijednost tog goodwilla nula, svaka preostala odgođena porezna pogodnost se treba priznati u dobit ili gubitak.

- (b) Sve druge stečene odgođene porezne pogodnosti koje se ostvare treba priznati u dobit ili gubitak (ili, ako to ovaj Standard zahtijeva, izvan dobiti ili gubitka).

Tekući i odgođeni porez nastao iz transakcija plaćanja zasnovanih na dionicama

- 68.A U nekim poreznim jurisdikcijama, subjekt ostvaruje porezni odbitak (tj. neki iznos koji se može odbiti pri utvrđivanju oporezive dobiti) koji je povezan s plaćom isplaćenom u dionicama, dioničkim opcijama ili drugim instrumentima kapitala subjekta. Iznos tog poreznog odbitka se može razlikovati od povezanog kumulativnog rashoda za plaću, a može nastati u kasnijem računovodstvenom periodu. Na primjer, u nekim jurisdikcijama, subjekt rashod od korištenja zaposlenikovih usluga može priznati kao naknadu za odobrene dioničke opcije, u skladu s MSFI 2 *Plaćanje temeljeno na dionicama*, te ne ostvariti porezni odbitak sve dok se ne iskoriste dioničke opcije, s tim što se mjerenje poreznog odbitka zasniva na cijeni dionice subjekta na datum iskorištenja.
- 68.B Kao što je bio slučaj s troškovima istraživanja objašnjenim u tačkama 9. i 26(b). ovog Standarda, razlika između porezne osnovice do tada primljenih usluga zaposlenika (koja predstavlja iznos koji će porezni organi dopustiti kao porezni odbitak u budućim periodima) i knjigovodstvene vrijednosti nula je odbitna privremena razlika koja za rezultat ima odgođenu poreznu imovinu. Ako na kraju perioda nije poznat iznos koji će porezni organi dopustiti kao porezni odbitak u budućim periodima, on se treba procijeniti na osnovu informacija raspoloživih na kraju perioda. Na primjer, ako iznos koji će porezni organi dopustiti kao odbitak u budućim periodima zavisi od cijene dionice subjekta na budući datum, mjerenje odbitne privremene razlike se treba zasnivati na cijeni dionice subjekta na kraju perioda.
- 68.C Kao što je navedeno u tački 68.A, iznos poreznog odbitka (ili procijenjenog budućeg poreznog odbitka, mjerenog u skladu s tačkom 68.B) se može razlikovati od s njim povezanog kumulativnog rashoda za plaću. Tačka 58. ovog Standarda zahtijeva da se tekući i odgođeni porez trebaju priznati kao prihod ili rashod te uključiti u dobit ili gubitak perioda, osim u mjeri u kojoj porez nastaje iz (a) transakcije ili događaja koji je priznat, u istom ili drugom periodu, izvan dobiti ili gubitka, ili (b) poslovne kombinacije (koja nije preuzimanje zavisnog subjekta od strane investicijskog subjekta, za koje se zahtijeva mjerenje po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak). Ako iznos poreznog odbitka (ili procijenjenog budućeg poreznog odbitka) premašuje iznos s njim povezanog kumulativnog rashoda za plaću, to ukazuje da se porezni odbitak ne odnosi samo na rashode za plaću nego i na stavku kapitala. U takvom slučaju, višak povezanog tekućeg i odgođenog poreza se treba priznati direktno u kapital.

Prezentacija

Porezna imovina i porezne obaveze

69. –

70. [Brisano]

Prebijanje

71. Subjekt treba prebiti tekuće porezne imovine i tekuće porezne obaveze ako, i samo ako:

- (a) ima zakonski podržano pravo na prebijanje priznatih iznosa; i**
- (b) namjerava podmiriti iznos na neto osnovi ili istovremeno realizirati imovinu i podmiriti obavezu.**

72. Iako se tekuća porezna imovina i obaveze odvojeno priznaju i mjere, njihovo prebijanje u izvještaju o finansijskom položaju se vrši prema kriterijima sličnim onima koji su utvrđeni za finansijske instrumente u MRS 32. Subjekt će obično imati zakonsko pravo da izvrši prebijanje tekuće porezne imovine s tekućom poreznom obavezom ako se oni odnose na poreze na dobit koje ubire isti porezni organ te ako porezni organi dopuštaju da subjekt izvrši ili primi samo jedno neto plaćanje.

73. U konsolidiranim finansijskim izvještajima, tekuća porezna imovina jednog subjekta u grupi se prebija s tekućom poreznom obavezom drugog subjekta iste grupe ako, i samo ako, subjekti imaju zakonsko pravo da izvrše ili prime samo jedno neto plaćanje te namjeravaju izvršiti ili primiti takvo neto plaćanje ili istovremeno nadoknaditi imovinu i podmiriti obavezu.

74. Subjekt treba prebiti odgođenu poreznu imovinu i odgođene porezne obaveze ako, i samo ako:

- (a) subjekt ima zakonski podržano pravo da prebije tekuću poreznu imovinu s tekućim poreznim obavezama; i**
- (b) se odgođena porezna imovina i odgođene porezne obaveze odnose na poreze na dobit koje su nametnuli isti porezni organi:**
 - (i) istom poreznom obvezniku; ili**
 - (ii) drugim poreznim obveznicima koji namjeravaju podmiriti tekuću poreznu obavezu i imovinu na neto osnovi, ili istovremeno nadoknaditi imovinu i podmiriti obavezu, u svakom budućem periodu u kojem se očekuje podmirenje ili nadoknađivanje značajnih iznosa odgođene porezne obaveze ili imovine.**

75. Da bi se izbjegla potreba za detaljnim planiranjem vremena poništavanja svake privremene razlike, ovaj Standard od subjekta zahtijeva prebijanje odgođene porezne imovine s odgođenom poreznom obavezom istog poreznog obveznika ako, i samo ako, se to odnosi na poreze na dobit koje su nametnuli isti porezni organi te ako subjekt ima zakonsko pravo izvršiti prebijanje tekuće porezne imovine s tekućim poreznim obavezama.

76. U rijetkim okolnostima, subjekt može imati zakonsko pravo prebijanja, kao i namjeru da podmiri neto iznos, u nekim periodima, ali ne i u drugim. U takvim rijetkim okolnostima, može se zahtijevati detaljno planiranje kako bi se pouzdano utvrdilo hoće li odgođena porezna obaveza jednog poreznog obveznika imati za posljedicu povećano plaćanje poreza u istom periodu u kojem će odgođena porezna imovina drugog poreznog obveznika za posljedicu imati smanjenje plaćanja kod tog drugog poreznog obveznika.

Porezni rashod

Porezni rashod (prihod) povezan s dobiti ili gubitkom iz redovnih aktivnosti

77. **Porezni rashod (prihod) povezan s dobiti ili gubitkom iz redovnih aktivnosti se treba prezentirati kao dio dobiti ili gubitka u izvještaju/ima o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti.**

77.A [Brisano]

Kursne razlike od odgođenih inostranih poreznih obaveza ili imovine

78. MRS 21 zahtijeva da se određene kursne razlike priznaju kao prihod ili rashod ali ne određuje gdje se takve razlike u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti trebaju prezentirati. Prema tome, ako se kursne razlike od odgođene inostrane porezne obaveze ili imovine priznaju u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti, takve razlike se mogu klasificirati kao odgođeni porezni rashod (prihod) ukoliko se smatra da će takva prezentacija biti najkorisnija korisnicima finansijskog izvještaja.

Objavljivanje

79. **Glavne komponente poreznog rashoda (prihoda) se trebaju objavljivati odvojeno.**
80. Komponente poreznog rashoda (prihoda) mogu uključivati:
- tekući porezni rashod (prihod);
 - sva usklađivanja priznata u periodu za tekući porez prethodnih perioda;
 - iznos odgođenog poreznog rashoda (prihoda) koji se odnosi na nastajanje i poništavanje privremenih razlika;
 - iznos odgođenog poreznog rashoda (prihoda) koji se odnosi na promjene poreznih stopa ili nametanje novih poreza;
 - iznos koristi koje proizlaze iz ranije nepriznatog poreznog gubitka, porezne olakšice ili privremene razlike prethodnog perioda koji je iskorišten za smanjenje tekućeg poreznog rashoda;
 - iznos koristi koje proizlaze iz ranije nepriznatog poreznog gubitka, porezne olakšice ili privremene razlike prethodnog perioda koja je iskorištena za smanjenje odgođenog poreznog rashoda;

- (g) odgođeni porezni rashod proizašao iz otpisa, ili poništavanja prijašnjeg otpisa, odgođene porezne imovine u skladu s tačkom 56.; i
- (h) iznos poreznog rashoda (prihoda) koji se odnosi na one promjene računovodstvenih politika i greške koje su uključene u dobit ili gubitak u skladu s MRS 8, zato što se ne mogu iskazati retroaktivno.

81. Sljedeće se također treba objaviti odvojeno:

- (a) **zbirno tekući i odgođeni porez povezan sa stavkama koje direktno terete ili su direktno pripisane u kapital (vidjeti tačku 62.A);**
- (ab) **iznos poreza na dobit koji se odnosi na svaku komponentu ostale sveobuhvatne dobiti (vidjeti tačku 62. i MRS 1 (revidiran 2007. godine));**
- (b) [brisano]
- (c) **objašnjenje odnosa između poreznog rashoda (prihoda) i računovodstvene dobiti u jednom ili u oba sljedeća oblika:**
 - (i) **brojčano usklađivanje između poreznih rashoda (prihoda) i proizvoda računovodstvene dobiti i primjenjive porezne stope (stopa), također objavljujući osnovu po kojoj je primjenjiva porezna stopa (stope) izračunata; ili**
 - (ii) **brojčano usklađivanje između prosječne efektivne porezne stope i primjenjive porezne stope, također objavljujući osnovu po kojoj je primjenjiva porezna stopa izračunata;**
- (d) **objašnjenje promjena primjenjive porezne stope (stopa) u poređenju s prethodnim obračunskim periodom;**
- (e) **iznos (i datum isteka, ako postoji) odbitnih privremenih razlika, neiskorištenih poreznih gubitaka i neiskorištenih poreznih olakšica za koje u izvještaju o finansijskom položaju nije priznata odgođena porezna imovina;**
- (f) **zbirni iznos privremenih razlika povezanih s ulaganjima u zavisne subjekte, podružnice i pridružene subjekte te zajedničke aranžmane, za koje nisu priznate odgođene porezne obaveze (vidjeti tačku 39.);**
- (g) **za svaku vrstu privremene razlike i svaku vrstu neiskorištenih poreznih gubitaka i neiskorištenih poreznih olakšica:**
 - (i) **iznos odgođene porezne imovine i obaveza priznatih u izvještaju o finansijskom položaju za svaki prezentirani period;**
 - (ii) **iznos odgođenog poreznog prihoda ili rashoda priznatog u dobit ili gubitak, ako to nije vidljivo iz promjena iznosa priznatih u izvještaju o finansijskom položaju;**
- (h) **za prekinuto poslovanje, porezni rashod koji se odnosi na:**
 - (i) **dobitak ili gubitak od ukinutog dijela poslovanja, i**

- (ii) **dobit ili gubitak od redovnih aktivnosti prekinutog poslovanja za period, zajedno s pripadajućim iznosima za svaki prethodni prezentirani period;**
 - (i) **iznos posljedica na porez na dobit od dividendi vlasnicima subjekta koje su predložene ili objavljene prije nego što je odobreno objavljivanje finansijskih izvještaja, ali koje u finansijskim izvještajima nisu priznate kao obaveza;**
 - (j) **ako poslovna kombinacija u kojoj je subjekt stjecalac uzrokuje promjenu iznosa priznatog za njegovu odgođenu poreznu imovinu prije stjecanja (vidjeti tačku 67.), iznos te promjene; i**
 - (k) **ako odgođene porezne pogodnosti stečene poslovnom kombinacijom nisu priznate na datum stjecanja nego nakon tog datuma (vidjeti tačku 68.), opis događaja ili promjene okolnosti koja je prouzrokovala priznavanje odgođenih poreznih pogodnosti.**
- 82. Subjekt treba objaviti iznos odgođene porezne imovine i prirodu dokaza koji podržavaju njeno priznavanje kada:**
- (a) **iskorištenje odgođene porezne imovine zavisi od buduće oporezive dobiti koja premašuje dobiti nastale poništavanjem postojećih oporezivih privremenih razlika; i**
 - (b) **je subjekt ostvario gubitak u tekućem ili prethodnim periodima u poreznoj jurisdikciji za koju se veže odgođena porezna imovina.**
- 82.A U okolnostima opisanim u tački 52.A, subjekt treba objaviti prirodu potencijalnih posljedica na porez na dobit koje bi mogle nastati zbog isplata dividendi vlasnicima. Osim toga, subjekt treba objaviti iznose potencijalnih posljedica na porez na dobit koje je moguće odrediti te postoje li neke potencijalne posljedice na porez na dobit koje nije moguće odrediti.**
83. [Brisano]
84. Objavljivanja zahtijevana u tački 81(c), omogućuju korisnicima finansijskih izvještaja da razumiju je li odnos između poreznog rashoda (prihoda) i računovodstvene dobiti neuobičajen te da razumiju značajne faktore koji bi u budućnosti mogli utjecati na taj odnos. Na odnos između poreznog rashoda (prihoda) i računovodstvene dobiti mogu utjecati faktori kao što su prihodi koji se izuzeti od oporezivanja, rashodi koji se ne mogu odbiti pri određivanju oporezive dobiti (poreznog gubitka), efekat poreznih gubitaka i efekat inostranih poreznih stopa.
85. Pri objašnjavanju odnosa između poreznog rashoda (prihoda) i računovodstvene dobiti, subjekt koristi primjenjivu poreznu stopu koja korisnicima njegovih finansijskih izvještaja pruža najznačajniju informaciju. Često je najznačajnija stopa domaća stopa poreza u zemlji u kojoj je subjekt smješten, objedinjujući poreznu stopu primijenjenu za nacionalne poreze sa stopama primijenjenim za bilo koje lokalne poreze koje se izračunavaju na suštinski sličnom nivou oporezive dobiti (poreznog gubitka). Međutim, za subjekt koji posluje u nekoliko jurisdikcija, možda će biti značajnije sabrati odvojena usklađivanja pripremljena primjenom domaće stope u svakoj jurisdikciji. Naredni primjer pokazuje kako odabir primjenjive porezne stope utječe na prezentiranje brožanih usklađivanja.

Primjer koji prikazuje tačku 85.		
U 19X2. godini subjekt u svojoj jurisdikciji (zemlja A) ima računovodstvenu dobit od 1.500 (u 19X1. je bila 2.000) te u zemlji B od 1.500 (u 19X1. je bila 500). Porezna stopa u zemlji A je 30%, a 20% u zemlji B. U zemlji A, rashodi od 100 (u 19X1. su bili 200) se ne mogu odbiti za porezne svrhe.		
<i>Slijedi primjer usklađivanja s domaćom poreznom stopom.</i>		
	19X1	19X2
<i>Računovodstvena dobit</i>	<u>2.500</u>	<u>3.000</u>
<i>Porez po domaćoj poreznoj stopi od 30%</i>	750	900
<i>Porezni efekat rashoda koji nisu odbitni za porezne svrhe</i>	60	30
<i>Efekat niže porezne stope u zemlji B</i>	<u>(50)</u>	<u>(150)</u>
<i>Porezni rashod</i>	<u><u>760</u></u>	<u><u>780</u></u>
<i>Slijedi primjer usklađivanja sastavljen objedinjavanjem odvojenih usklađivanja za jurisdikciju svake države. Prema ovoj metodi, efekat razlika između domaće porezne stope izvještajnog subjekta i domaće porezne stope u drugim jurisdikcijama se ne iskazuje kao odvojena stavka usklađivanja. Subjekt može imati potrebu razmotriti efekat značajnih promjena ili poreznih stopa ili kombinacije zarađene dobiti u različitim jurisdikcijama, a kako bi objasnio promjene primjenjive porezne stope(a), kao što zahtijeva tačka 81(d).</i>		
	2.500	3.000
<i>Računovodstvena dobit</i>	<u>2.500</u>	<u>3.000</u>
<i>Porez po domaćim stopama primijenjivim na dobit u posmatranoj zemlji</i>	700	750
<i>Porezni efekat rashoda koji nisu odbitni za porezne svrhe</i>	60	30
<i>Porezni rashod</i>	<u><u>760</u></u>	<u><u>780</u></u>

86. Prosječna efektivna porezna stopa je porezni rashod (prihod) podijeljen s računovodstvenom dobiti.
87. Često će biti neizvodljivo izračunati iznos nepriznatih odgođenih poreznih obaveza proizašlih iz ulaganja u zavisne subjekte, podružnice, pridružena društva te zajedničke aranžmane (vidjeti tačku 39.). Prema tome, ovaj Standard zahtijeva da subjekt objavi zbirni iznos osnovnih privremenih razlika, ali ne zahtijeva objavljivanje odgođenih poreznih obaveza. Unatoč tome, kada je izvodljivo, subjekti se podstiču da objave iznose nepriznatih odgođenih poreznih obaveza jer takve informacije mogu biti korisne za korisnike finansijskih izvještaja.
- 87.A Tačka 82.A zahtijeva da subjekt objavi prirodni potencijalnih posljedica na porez na dobit koje bi nastale isplatom dividendi njegovim vlasnicima. Subjekt objavljuje značajne karakteristike sistema poreza na dobit te faktora koji će utjecati na iznos potencijalnih posljedica dividendi na porez na dobit.
- 87.B Ponekad neće biti izvodljivo izračunati ukupan iznos potencijalnih posljedica na porez na dobit koje bi mogle nastati isplatom dividendi njegovim vlasnicima.

To može biti slučaj, na primjer, kada subjekt ima veliki broj inostranih zavisnih subjekata. Međutim, čak i u takvim okolnostima, neki dijelovi ukupnog iznosa se mogu jednostavno utvrditi. Na primjer, u konsolidiranoj grupi, matični subjekt i neki njegovi zavisni subjekti su mogli platiti porez na dobit po višoj stopi na neraspoređenu dobit te biti upoznati s iznosom koji će se refundirati prilikom isplate vlasnicima budućih dividendi iz konsolidirane zadržane dobiti. U tom slučaju, objavljuje se taj iznos koji se može refundirati. Ako je primjenjivo, subjekt također objavljuje da postoje dodatne potencijalne posljedice na porez na dobit koje se ne mogu utvrditi. U odvojenim finansijskim izvještajima matičnog subjekta, ako postoje, objavljuvanje potencijalnih posljedica na porez na dobit se veže za zadržanu dobit matičnog subjekta.

- 87.C Od subjekta od kojeg se zahtijevaju objavljivanja iz tačke 82.A se također može zahtijevati da izvrši objavljivanja koja se odnose na privremene razlike povezane s ulaganjima u zavisne subjekte, podružnice i pridružena društva te udjele u zajedničkim aranžmanima. U takvim slučajevima, subjekt to razmatra pri određivanju informacija koje treba objaviti prema tački 82.A. Na primjer, od subjekta se može zahtijevati da objavi ukupan iznos privremenih razlika povezanih s ulaganjima u zavisne subjekte za koje nisu priznate odgođene porezne obaveze (vidjeti tačku 81(f)). Ako nije izvodivo izračunati iznose nepriznatih odgođenih poreznih obaveza (vidjeti tačku 87.), mogu postojati iznosi potencijalnih posljedica na porez na dobit od dividendi koji se ne mogu utvrditi i koji su povezani s tim zavisnim subjektima.
88. Subjekt objavljuje svaku s porezom povezanu potencijalnu obavezu i potencijalnu imovinu u skladu s MRS 37 *Rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina*. Potencijalne obaveze i potencijalna imovina mogu nastati, na primjer, usljed neriješenih sporova s poreznim organima. Slično tome, ako su promjene poreznih stopa ili poreznih propisa usvojene ili objavljene nakon izvještajnog perioda, subjekt objavljuje svaki značajan efekat tih promjena na svoju tekuću i odgođenu poreznu imovinu i obaveze (vidjeti MRS 10 *Događaji nakon izvještajnog perioda*).

Datum stupanja na snagu

89. Ovaj Standard stupa na snagu za finansijske izvještaje koji obuhvataju periode započete 1. januara 1998. ili kasnije, osim slučaja u tački 91. Ako subjekt primjenjuje ovaj Standard na finansijske izvještaje koji obuhvataju periode započete prije 1. januara 1998. godine, on treba objaviti činjenicu da je ovaj Standard primijenio umjesto MRS 12 *Računovodstvo poreza na dobit*, odobrenog 1979. godine.
90. Ovaj Standard zamjenjuje MRS 12 *Računovodstvo poreza na dobit*, odobren 1979. godine.
91. Tačke 52.A, 52.B, 65.A, 81(i), 82.A, 87.A, 87.B, 87.C i brisanja tačaka 3. i 50. stupaju na snagu za godišnje finansijske izvještaje¹ koji obuhvataju periode započete 1. januara 2001. ili kasnije. Ranija primjena se podstiče. Ako ranija primjena utječe na finansijske izvještaje, subjekt treba objaviti tu činjenicu.
92. U MRS 1 (revidiranom 2007. godine) je izmijenjena terminologija koja se koristi u MSFI. Pored toga, njime se mijenjaju i dopunjavaju tačke 23., 52., 58., 60., 62., 63.,

¹ Tačka 91. odnosi se na "godišnje finansijske izvještaje" u skladu s izričitim terminologijom pisanja datuma stupanja na snagu usvojenom 1998. Tačka 89. odnosi se na "finansijske izvještaje".

- 65., 68C., 77. i 81., briše se tačka 61. te se dodaju tačke 61.A, 62.A i 77.A Subjekt ove izmjene i dopune treba primijeniti na godišnje periode koji počinju 1. januara 2009. ili kasnije. Ako subjekt primijeni MRS 1 (revidiran 2007.) na neki raniji period, ove izmjene i dopune se trebaju primijeniti na taj raniji period.
93. Tačka 68. se treba primijeniti prospektivno od datuma stupanja na snagu MSFI 3 (revidiranog 2008.) za priznavanje odgođene porezne imovine stečene poslovnim kombinacijama.
94. Prema tome, subjekti ne trebaju uskladiti računovodstveno iskazivanje prethodnih poslovnih kombinacija ako porezne pogodnosti nisu ispunile kriterije za odvojeno priznavanje na datum stjecanja te ako se priznaju nakon datuma stjecanja, osim ako se pogodnosti ne priznaju u periodu mjerenja i kao posljedica novih informacija o činjenicama i okolnostima koje su postojale na datum stjecanja. Ostale priznate porezne pogodnosti se trebaju priznati u dobit ili gubitak (ili, ako to zahtijeva ovaj Standard, izvan dobiti ili gubitka).
95. U MSFI 3 (revidiranom 2008.) su izmijenjene i dopunjene tačke 21. i 67. te su dodate tačke 32.A i 81(j). i (k). Subjekt ove izmjene i dopune treba primijeniti na godišnje periode koji započinju 1. jula 2009. ili kasnije. Ako subjekt MSFI 3 (revidiran 2008.) primijeni na neki raniji period, ove izmjene i dopune također treba primijeniti na taj raniji period.
96. *[Ova tačka se odnosi na izmjene i dopune koje još nisu stupile na snagu te stoga nisu uključene u ovo izdanje.]*
97. *[Ova tačka se odnosi na izmjene i dopune koje još nisu stupile na snagu te stoga nisu uključene u ovo izdanje.]*
98. Tačka 52. je renumerirana kao 51.A, tačka 10. i primjeri koji slijede nakon tačke 51.A su izmijenjeni, a tačke 51.B i 51.C su skupa s primjerom koji ih slijedi te tačkama 51.D, 51.E i 99. dodate u dokumentu *Odgođeni porez: Nadoknađivanje osnovne imovine*, objavljenom u decembru 2010. godine. Subjekt te izmjene i dopune treba primijeniti na godišnje periode koji započinju 1. januara 2012. ili kasnije. Ranija primjena je dozvoljena. Ako subjekt izmjene i dopune primijeni na raniji period, treba objaviti tu činjenicu.
- 98.A U MSFI 11 *Zajednički aranžmani*, objavljenom u maju 2011. godine, izmijenjene su tačke 2., 15., 18(e), 24., 38., 39., 43.–45., 81(f), 87. i 87.C Subjekt te izmjene treba primijeniti kada primjenjuje MSFI 11.
- 98.B Dokument *Prezentiranje stavki ostale sveobuhvatne dobiti* (izmjene MRS 1), objavljen u junu 2011. godine, izmijenio je tačku 77. i izbrisao tačku 77.A Subjekt treba primijeniti te izmjene kada primjenjuje MRS 1 izmijenjen u junu 2011. godine.
- 98.C Dokument *Ulagački subjekti* (izmjene MSFI 10, MSFI 12 i MSFI 27), objavljen u oktobru 2012. godine, izmijenio je tačke 58. i 68.C Subjekt treba primijeniti te izmjene na godišnje periode koji započinju 1. januara 2014. godine ili kasnije. Ranija primjena dokumenta *Ulagački subjekti* je dozvoljena. Ako subjekt ranije primjenjuje te izmjene, također treba istovremeno primijeniti sve izmjene uključene u dokument *Ulagački subjekti*.
- 98.D–
- 98.F *[Ova tačka se odnosi na izmjene i dopune koje još nisu stupile na snagu te stoga nisu uključene u ovo izdanje]*

Povlačenje tumačenja SIC 21

99. Izmjene uvedene dokumentom *Odgođeni porez: Nadoknađivanje osnovne imovine*, objavljenim u decembru 2010. godine, zamjenjuju tumačenje SIC 21 *Porez na dobit – nadoknađivanje revaloriziranih sredstava koja se ne amortiziraju*.