

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 12

Porezi na dobit

Cilj

Cilj ovog standarda je odrediti računovodstveni postupak za poreze na dobit. Glavno pitanje u računovodstvu za poreze na dobit je kako obračunati tekuće i buduće porezne učinke:

- a) budućeg povrata (podmirenja) knjigovodstvene vrijednosti imovine (obveza) koji su priznati u izvještaju o financijskom položaju subjekta; i
- b) transakcija i drugih događaja tekućeg razdoblja koji su priznati u financijskim izvještajima subjekta.

Imanentno je priznavanju imovine ili obveze da subjekt koji izvještava očekuje povrat ili podmirenje knjigovodstvene vrijednosti te imovine ili obveze. Ako je vjerojatno da će povrat ili podmirenje toga knjigovodstvene vrijednosti povećati (umanjiti) buduća plaćanja poreza u odnosu na ona kada takvi povrati ili podmirivanja ne bi imali poreznih učinaka, ovaj MRS zahtijeva da subjekt prizna odgođenu poreznu obvezu (odgođenu poreznu imovinu), uz određene ograničene iznimke.

Ovaj Standard zahtijeva da subjekt obračuna porezne učinke transakcija i drugih poslovnih događaja na isti način kako inače obračunava same transakcije i poslovne događaje. Stoga se kod transakcija i poslovnih događaja priznatih izvan dobiti ili gubitka, bilo u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti ili izravno u kapitalu, s njima povezani porezni učinci priznaju također izvan dobiti ili gubitka, u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti, odnosno izravno u kapitalu. Za transakcije i druge poslovne događaje koji su izravno priznati u kapital, također se u kapitalu priznaju i odnosni porezni učinci. Slično tome, priznavanje odgođene porezne imovine i obveza u poslovnom spajanju utječe na iznos goodwilla proizašlog iz tog poslovnog spajanja ili iznos dobiti priznate temeljem povoljne kupnje.

Ovaj se Standard također bavi s priznavanjem odgođene porezne imovine proizašle iz neiskorištenih poreznih gubitaka ili neiskorištenih poreznih olakšica, prezentiranjem poreza na dobit u financijskim izvještajima i objavljivanjem informacija koje se odnose na poreze na dobit.

Djelokrug

1. **Ovaj standard se primjenjuje u računovodstvu za poreze na dobit.**
2. Za svrhe ovoga MRS, porezi na dobit uključuju sve domaće i inozemne poreze kojima je osnovica oporeziva dobit. Porezi na dobit također uključuju i druge poreze, kao što su porez po odbitku koji je porezna obveza podružnice, pridruženog društva ili zajedničkog pothvata kod raspodjele izvještajnom subjektu.
3. [brisan].
4. Ovaj se MRS ne bavi s računovodstvenim metodama za državne potpore (vidjeti MRS 20 - *Računovodstvo državnih potpora i objavljivane državne pomoći*) ili ulaganjima poreznih olakšica. Međutim, ovaj MRS uređuje računovodstvo za privremene razlike koje mogu nastati iz državnih potpora ili ulaganja poreznih olakšica.

Definicije

5. Sljedeći izrazi korišteni u ovom Standardu imaju navedeno značenje:
- Računovodstvena dobit* je dobit ili gubitak razdoblja prije oduzimanja rashoda za porez.
- Oporeziva dobit (porezni gubitak)* je dobit (gubitak) razdoblja, određena u skladu sa propisima koje su donijele porezne vlasti, prema kojem postoji obveza plaćanja (povrata) poreza na dobit.
- Rashod za porez (prihod od poreza)* je zbrojni iznos tekućeg poreza i odgođenog poreza koji je uključen u određivanje neto dobiti ili gubitka razdoblja.
- Tekući porez* je iznos poreza na dobit za platiti (vratiti) na oporezivu dobit (porezni gubitak) za razdoblje.
- Odgođene porezne obveze* jesu iznosi poreza na dobit plativi u budućim razdobljima koji se odnose na oporezive privremene razlike.
- Odgođena porezna imovina* jesu iznosi poreza na dobit za povrat u budućim razdobljima, a odnose se na:
- privremene razlike koje se mogu odbiti;
 - prenesene neiskorištene porezne gubitke; i
 - prenesene neiskorištene porezne olakšice.
- Privremene razlike* jesu razlike između knjigovodstvene vrijednosti imovine ili obveze u izvještaju o financijskom položaju i njihove porezne osnovice. Privremene razlike mogu biti ili:
- oporezive privremene razlike* su privremene razlike koje će imati za posljedicu oporezive iznose pri određivanju oporezive dobiti (poreznog gubitka) u budućim razdobljima kada će knjigovodstvena vrijednost imovine biti nadoknađena ili obveza podmirena; ili
 - odbitne privremene razlike* su privremene razlike koje će imati za posljedicu iznose koji se mogu odbiti pri određivanju oporezive dobiti (poreznog gubitka) budućeg razdoblja u kojemu će knjigovodstvena vrijednost imovine biti nadoknađena ili obveza podmirena.
- Porezna osnovica imovine ili obveza* je iznos pripisan toj imovini ili obvezi za porezne svrhe.
6. Porezni rashod (porezni prihod) obuhvaća tekući porezni rashod (tekući porezni prihod) i odgođeni porezni rashod (odgođeni porezni prihod).

Porezna osnovica

7. Porezna osnovica imovine je iznos koji će biti odbijen za porezne svrhe od bilo koje oporezive buduće ekonomske koristi koja će pritićati u subjekt kada on nadoknađi knjigovodstvenu vrijednost imovine. Ako ove ekonomske koristi ne bi bile oporezive, porezna osnovica imovine je jednaka njezinoj knjigovodstvenoj vrijednosti.

Primjeri

1. Trošak nabave stroja je 100. Za porezne svrhe amortizacija u iznosu 30 već je odbijena u tekućem i prijašnjim razdobljima, a preostali trošak bit će odbijen u budućim razdobljima kroz amortizaciju ili kod otuđenja. Prihod koji je ostvaren korištenjem stroja je oporeziv, svaki dobitak od otuđenja stroja bit će oporeziv a bilo koji gubitak od otuđenja bit će odbitak za porezne svrhe. Porezna osnovica stroja je 70.
 2. Knjigovodstvena vrijednost potraživanja za kamate iznosi 100. S njim povezani prihod od kamata oporezuje se na novčanoj osnovi. Porezna osnovica potraživanja za kamate je nula.
 3. Knjigovodstvena vrijednost potraživanja od kupaca je 100. S njim povezani prihod je već uključen u oporezivu dobit (porezni gubitak). Porezna osnovica potraživanja od kupaca je 100.
 4. Knjigovodstvena vrijednost potraživanja za dividende od podružnice iznosi 100. Dividende nisu oporezive. U suštini, cjelokupni knjigovodstvena vrijednost imovine ili obveze može se odbiti na teret ekonomskih koristi. Prema tome, porezna osnovica potraživanja za dividende je 100.*
 5. Knjigovodstvena vrijednost potraživanja za kredit iznosi 100. Naplata kredita neće imati porezne posljedice. Porezna osnovica kredita je 100.
8. Porezna osnovica obveze je njena knjigovodstvena vrijednost umanjena za svaki iznos koji će biti odbijen u budućim razdobljima za porezne svrhe a odnosi se na tu obvezu. U slučaju prihoda koji se primi unaprijed, porezna osnovica proizašle obveze je njen knjigovodstvena vrijednost umanjena za svaki iznos prihoda koji neće biti oporeziv u budućim razdobljima.

Primjeri

1. Kratkoročne obveze uključuju obračunane rashode s knjigovodstvenom vrijednošću 100. Odnosni rashod će se odbiti za porezne svrhe na osnovi novčanog toka. Porezna osnovica obračunanih rashoda je nula.
2. Kratkoročne obveze obuhvaćaju prihod od kamata primljen unaprijed u knjigovodstvenom iznosu 100. Prihod od kamata je bio oporezovan na osnovi novčanog toka. Porezna osnovica kamata primljenih unaprijed je nula.
3. Kratkoročne obveze obuhvaćaju obračunane rashode u knjigovodstvenom iznosu 100. Odnosni rashod je već bio odbijen za svrhe poreza. Porezna osnovica obračunanih rashoda je 100.
4. Kratkoročne obveze obuhvaćaju obračunane kazne i prekršaje u knjigovodstvenom iznosu 100. Kazne i prekršaji se ne mogu odbiti za porezne svrhe. Porezna osnovica obračunanih kazni i prekršaja je 100.**
5. Obveze za kredit imaju knjigovodstvena vrijednost 100. Otplata kredita neće imati porezne posljedice. Porezna osnovica zajma je 100.

* U okviru ove analize, ne postoje oporezive privremene razlike. Alternativa je da obračunata potraživanja za dividende imaju poreznu osnovicu nula i da se porezna stopa nula primijeni na proizašlu oporezivu privremenu razliku od 100. Prema obje analize, nema odgođene porezne obveze.

** U okviru ove analize, ne postoje oporezive privremene razlike. Alternativa je da obračunate obveze na temelju kazni i prekršaja imaju poreznu osnovicu nula i da se porezna stopa nula primijeni na proizašlu oporezivu privremenu razliku od 100. Prema obje analize, ne postoji odgođeno porezno sredstvo.

9. Neke stavke imaju poreznu osnovicu, ali se ne priznaju kao imovina i obveze u izvještaju o financijskom položaju. Primjerice, troškovi istraživanja se priznaju kao rashod pri određivanju računovodstvene dobiti razdoblja u kojem nastanu, mada se može dopustiti da bude odbitna stavka pri utvrđivanju oporezive dobiti (poreznog gubitka) tek u kasnijem razdoblju. Razlika između porezne osnovice troškova istraživanja, iznosa koji će porezne vlasti dopustiti kao odbitnu stavku u budućim razdobljima, i knjigovodstvene vrijednosti nula, je odbitna privremena razlika iz koje proizlazi odgođena porezna imovina.
10. Ako porezna osnovica imovine ili obveze nije odmah očigledna, korisno je razmotriti temeljno načelo na kojem se osniva ovaj MRS, a ono je da će subjekt, uz određene ograničene iznimke, priznati odgođenu poreznu obvezu (imovinu) kad god povrat ili podmirenje knjigovodstvene vrijednosti imovine ili obveze bude dovelo da će buduća plaćanja poreza biti veća (manja) nego ako takav povrat ili podmirivanje ne bi imalo porezne posljedice. Primjer C poslije točke 52. prikazuje okolnosti kada može biti korisno razmotriti temeljno načelo, primjerice, kada porezna osnovica imovine ili obveze ovisi o očekivanom načinu povrata ili podmirivanja.
11. U konsolidiranim financijskim izvještajima, privremene se razlike određuju usporodbom knjigovodstvenih iznosa imovine i obveza iz konsolidiranih financijskih izvještaja s odgovarajućom poreznom osnovicom. Porezna se osnovica određuje prema konsolidiranoj poreznoj prijavi u onim zakonodavstvima u kojima se takva prijava popunjava. U drugim zakonodavstvima porezna se osnovica određuje pozivanjem na poreznu prijavu svakog subjekta u grupi.

Priznavanje tekuće porezne obveze i tekuće porezne imovine

12. **Tekući porez za tekuće i prethodna razdoblja treba priznati kao obvezu, u visini u kojoj nije plaćen. Ako već plaćeni iznos za tekuće i prijašnja razdoblja prelazi iznos koji se duguje za ta razdoblja, taj višak treba priznati kao imovinu.**
13. **Korist koja se odnosi na porezni gubitak koji se može prenijeti unatrag za povrat tekućeg poreza prijašnjeg razdoblja treba priznati kao imovinu.**
14. Kada se porezni gubitak koristi za povrat tekućeg poreza prethodnog razdoblja, subjekt priznaje korist kao imovinu u razdoblju u kojem porezni gubitak nastaje budući da je vjerojatno da će korist pritijecati u subjekt i da se koristi mogu pouzdano izmjeriti.

Priznavanje odgođenih poreznih obveza i odgođene porezne imovine

Oporezive privremene razlike

15. **Odgođenu poreznu obvezu treba priznati za sve oporezive privremene razlike, osim ako odgođena porezna obveza proizlazi iz:**
 - a) početnog priznavanja goodwilla; ili
 - b) početnog priznavanja imovine ili obveze u transakciji koja:
 - i. nije poslovno spajanje; i
 - ii. u vrijeme transakcije ne utječe na računovodstvenu dobit niti na oporezivu dobit (porezni gubitak).

Međutim, za oporezive privremene razlike od ulaganja u ovisne subjekte, podružnice i pridružene subjekte, te u zajedničke pothvate, odgođenu poreznu obvezu treba priznati u skladu s točkom 39.

16. Svojevremeno je priznavanju imovine da će njezin knjigovodstvena vrijednost biti vraćen u obliku ekonomskih koristi koje pritežu u subjekt u narednim razdobljima. Kada knjigovodstvena vrijednost imovine premaši njezinu poreznu osnovicu, iznos oporezivih ekonomskih koristi će prelaziti iznos koji će biti dopušten kao odbitak u porezne svrhe. Ova razlika je oporeziva privremena razlika, a obveza plaćanja proizašlog poreza na dobit u budućim razdobljima je odgođena porezna obveza. Kako subjekt nadoknađuje knjigovodstvena vrijednost imovine, oporeziva privremena razlika će se ukinuti i subjekt će imati oporezivu dobit. Navedeno čini vjerojatnim da će ekonomske koristi otjecati iz subjekta u obliku plaćanja poreza. Prema tome, ovaj MRS zahtijeva priznavanje svih odgođenih poreznih obveza, izuzev u određenim okolnostima opisanim u točkama 15. i 39.

Primjer

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

Porezna osnovica imovine je 60 (trošak nabave minus kumulativna porezno dopustiva amortizacija u iznosu 90). Da se vrati knjigovodstvena vrijednost u visini 100, subjekt mora zaraditi oporezivu dobit u iznosu 100, ali će moći samo odbiti za porez amortizaciju od 60. Prema tome, subjekt će platiti porez na dobit u iznosu 10 (25% od 40) kada vrati knjigovodstvena vrijednost imovine. Razlika između knjigovodstvene vrijednosti 100 i porezne osnovice 60 je oporeziva privremena razlika u iznosu 40. Prema tome, subjekt priznaje odgođenu poreznu obvezu od 10 (25% od 40), koja predstavlja porez na dobit koji će platiti kada vrati knjigovodstvena vrijednost imovine.

17. Neke privremene razlike nastaju kada je prihod ili rashod uključen u računovodstvenu dobit u jednom razdoblju, ali je u oporezivu dobit uključen u drugom razdoblju. Takve se privremene razlike često opisuju kao vremenske razlike. U nastavku se daju primjeri privremenih razlika ove vrste koje su oporezive privremene razlike i koje stoga rezultiraju odgođenim poreznim obvezama:
- a) prihod od kamata je uključen u računovodstvenu dobit na vremenskoj osnovi, ali se u nekim zakonodavstvima može uključiti u oporezivu dobit kada se novac naplati. Porezna osnovica potraživanja koje se priznaje u izvještaju o financijskom položaju u svezi toga prihoda je nula budući da prihodi ne utječu na oporezivu dobit sve dok se novac ne naplati;
 - b) amortizacija koja se koristi pri određivanju oporezive dobiti (poreznog gubitka) može se razlikovati od amortizacije korištene za određivanje računovodstvene dobiti. Privremena razlika je razlika između knjigovodstvene vrijednosti imovine i njezine porezne osnovice, koja je izvorni trošak nabave imovine umanjena za sve odbitke te imovine koje dopuštaju porezne vlasti pri određivanju oporezive dobiti tekućeg i prijašnjih razdoblja. Oporezive privremene razlike nastaju i imaju za posljedicu odgođenu poreznu obvezu, kada je amortizacija za porez ubrzana (ako je amortizacija za porez manje brza od računovodstvene

- amortizacije, nastaje odbitna privremena razlika i ima za posljedicu odgođenu poreznu imovinu); i
- c) troškovi razvoja mogu se kapitalizirati i amortizirati kroz buduća razdoblja pri određivanju računovodstvene dobiti, ali su odbitak pri određivanju oporezive dobiti u razdoblju 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 koja je nula.
18. Privremene razlike također nastaju kada:
- a) se utvrđiva imovina i obveze stečena, odnosno preuzete poslovnim spajanjem priznaju po njihovim fer vrijednostima sukladno MSFI-ju 3 - *Poslovna spajanja*, bez provedbe istovjetnog usklađenja za porezne svrhe (v. točku 19.);
- b) je imovina revalorizirana a jednako usklađivanje nije učinjeno i za porezne svrhe (vidjeti točku 20.);
- c) goodwill nastane u poslovnim spajanjima (vidjeti točke 21. i 32.);
- d) se porezna osnovica imovine ili obveze kod početnog priznavanja razlikuje od njezinog početnog knjigovodstvene vrijednosti, primjerice, ako subjekt ima koristi od neoporezive državne potpore u vezi s imovinom (vidjeti točke 22. i 33.); ili
- e) knjigovodstvena vrijednost ulaganja u podružnice, podružnice i pridružena društva ili u zajedničke pothvate postane različit od porezne osnovice ulaganja ili udjela (vidjeti točke 38. - 45.).

Poslovna spajanja

19. Uz ograničene iznimke, utvrđiva imovina i utvrđive obveze stečena, odnosno preuzete poslovnim spajanjem se priznaju po njihovim fer vrijednostima na datum stjecanja. Privremene razlike nastaju ako na poreznu osnovicu stečene prepoznatljive imovine i preuzetih obveza nije utjecalo poslovno spajanje ili je utjecalo različito. Primjerice, ako se knjigovodstvena vrijednost imovine poveća do fer vrijednosti, ali porezna osnovica imovine ostane u visini troška prijašnjeg vlasnika, nastaje oporeziva privremena razlika iz koje proizlazi odgođena porezna obveza. Proizašla odgođena porezna obveza utječe na goodwill (vidjeti točku 66.).

Imovina iskazana po fer vrijednosti

20. Međunarodni standardi financijskog izvještavanja dopuštaju ili zahtijevaju da se određena imovina iskazuje po fer vrijednosti ili da ju treba revalorizirati (vidjeti, primjerice, MRS 16 - *Nekretnine, postrojenja i oprema* i MRS 38 - *Nematerijalna imovina* i MRS 39 - *Financijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje* i MRS 40 - *Ulaganje u nekretnine*). U nekim zakonodavstvima revalorizacija ili prepravljavanje imovine do fer vrijednosti utječe na oporezivu dobit (porezni gubitak) tekućeg razdoblja. Rezultat toga je da se porezna osnovica imovine usklađuje te privremena razlika ne nastaje. U drugim zakonodavstvima, revalorizacija ili prepravljavanje imovine ne utječe na oporezivu dobit razdoblja revalorizacije ili prepravljanja te se uslijed toga ne usklađuje porezna osnovica imovine. Unatoč tome, buduće nadoknađivanje knjigovodstvene

vrijednosti rezultirat će oporezivim priljevom ekonomskih koristi u subjekt, a iznos koji će se moći odbiti za porezne svrhe razlikovat će se od iznosa tih ekonomskih koristi. Razlika između knjigovodstvene vrijednosti revalorizirane imovine i njezine porezne osnovice je privremena razlika i dovodi do odgođene porezne obveze ili imovine. To je istina čak ako:

- a) subjekt ne namjerava otuđiti imovina. U tim slučajevima, revalorizirani knjigovodstvena vrijednost imovine bit će nadoknađen kroz uporabu i to će dovesti do oporezive dobiti koja premašuje amortizaciju koja će biti dopuštena za porezne svrhe u budućim razdobljima; ili
- b) porez na kapitalni dobitak se odgađa ako se prihod od otuđenja imovine ulaže u sličnu imovinu. U takvim slučajevima, porez će na kraju postati obveza kod prodaje ili upotrebe slične imovine.

Goodwill

21. Goodwill koji nastaje poslovnim spajanjem se mjeri kao višak iznosa pod (a) iznad iznosa pod (b) kako slijedi:

- a) ukupnog iznosa
 - i. prenesene naknade za stjecanje mjerene sukladno MSFI-ju 3, što općenito nalaže mjerenje po fer vrijednost na datum stjecanja
 - ii. eventualnog nekontrolirajućeg interesa u stečeniku priznatog sukladno MSFI-ju 3
 - iii. kod poslovnog spajanja u fazama, fer vrijednosti na datum stjecanja vlasničkog udjela koji je stjecatelj prethodno imao u stečeniku
- b) neto iznosa na datum stjecanja utvrdive stečene imovine i utvrdivih preuzetih obveza mjerenih sukladno MSFI-ju 3.

Mnoge porezne vlasti ne dopuštaju da se smanjenje knjigovodstvene vrijednosti goodwilla tretira kao odbitni rashod u određivanju oporezive dobiti. Što više, u takvim zakonodavstvima trošak goodwilla se često ne odbija kada podružnica otuđuje svoju odnosnu djelatnost. U takvim zakonodavstvima goodwill ima poreznu osnovicu koja je nula. Svaka razlika između knjigovodstvene vrijednosti goodwilla i njegove porezne osnovice u iznosu nula je oporeziva privremena razlika. Međutim, ovaj MRS ne dopušta priznavanje proizašle odgođene porezne obveze budući da se goodwill mjeri kao ostatak pa bi priznavanje odgođene porezne obveze povećavalo knjigovodstvena vrijednost goodwilla.

21.A Naknadno smanjenje odgođene porezne obveze koje nije priznato jer je nastalo od početnog priznavanja goodwilla također se smatra nastalim prilikom prvog priznavanja goodwilla i zbog toga se ne priznaje u skladu s točkom 15. (a). Primjerice, ako je subjekt priznao goodwill stečen poslovnim spajanjem po trošku u iznosu 100 NJ, ali mu je porezna osnovica nula, točka 15. (a) zabranjuje subjektu priznavanje nastale odgođene porezne obveze. Ako subjekt kasnije prizna gubitak od umanjenja za taj goodwill u iznosu 20 NJ, iznos oporezive privremene razlike koja se odnosi na goodwill se umanjuje sa 100 NJ na 80 NJ i nastaje smanjenje vrijednosti nepriznate odgođene porezne obveze. To smanjenje vrijednosti nepriznate odgođene porezne

obveze se također promatra kao da odnosi na početno priznavanje goodwilla, stoga se prema točki 15. (a) zabranjuje njegovo priznavanje.

- 21.B Međutim, odgođene porezne obveze temeljem oporezivih privremenih razlika koje se odnose na goodwill se priznaju do iznosa u kojem nisu proizašle iz početnog priznavanja goodwilla. Primjerice, ako je subjekt priznao goodwill stečen poslovnim spajanjem po trošku u iznosu 100 NJ koji je odbitan za porezne svrhe po stopi od 20% godišnje počevši od godine stjecanja, porezna osnovica goodwilla kod početnog priznavanja je 100 NJ, a na kraju godine stjecanja iznosi 80 NJ. Ako knjigovodstveni iznos goodwilla na kraju godine stjecanja ostane u nepromijenjenom iznosu 100 NJ, na kraju te godine nastaje oporeziva privremena razlika od 20 NJ. Budući da se ta oporeziva privremena razlika ne odnosi na početno priznavanje goodwilla priznaje se nastala odgođena porezna obveza.

Početno priznavanje imovine ili obveza

22. Privremena razlika može nastati kod početnog priznavanja imovine ili obveza, primjerice, ako se dio ili cijeli trošak imovine neće odbiti za porezne svrhe. Računovodstvena metoda za takvu privremenu razliku ovisi o prirodi transakcije koja dovodi do početnog priznavanja imovine ili obveze:
- a) kod poslovnog spajanja, subjekt priznaje odgođenu poreznu obvezu ili imovinu, a to utječe na iznos goodwilla ili dobiti koju priznaje temeljem povoljne kupnje (vidjeti točku 19.);
 - b) ako transakcija utječe ili na računovodstvenu dobit ili na oporezivu dobit, subjekt priznaje svaku odgođenu poreznu obvezu ili imovinu i priznaje u dobiti ili gubitku proizašli odgođeni porezni rashod ili prihod (vidjeti točku 59.);
 - c) ako transakcija nije spajanje i ne utječe na računovodstvenu dobit niti na oporezivu dobit, subjekt treba, u odsustvu izuzetaka navedenih u točki 15. i 24., priznati proizašlu odgođenu poreznu obvezu ili imovinu i uskladiti knjigovodstvena vrijednost imovine ili obveze za isti iznos. Takva bi usklađivanja mogla učiniti financijske izvještaje manje transparentnim. Stoga ovaj MRS ne dopušta subjektu priznavanje proizašle odgođene porezne obveze ili imovine kako kod početnog priznanja tako i kasnije (vidjeti niže prikazani primjer). Nadalje, subjekt ne priznaje kasnije promjene nepriznate odgođene porezne obveze ili imovine kako se ona amortizira.

Primjer koji objašnjava primjenu točke 22(c)

Subjekt namjerava koristiti imovinu čiji je trošak nabave 1.000 kroz njezin vijek upotrebe od pet godina i tada ju otuđiti za preostalu vrijednost koja je nula. Porezna stopa je 40%. Amortizacija imovine nije odbitna za porezne svrhe. Kod otuđenja bilo koji kapitalni dobitak ne bi bio oporeziv i bilo koji kapitalni gubitak ne bi bio odbitak.

Budući da se vraća knjigovodstvena vrijednost imovine, subjekt će zaraditi oporezivu dobit od 1.000 i platiti porez u iznosu 400. Subjekt ne priznaje proizašlu odgođenu poreznu obvezu u iznosu 400 jer ona proizlazi iz početnog priznanja imovine.

U sljedećoj godini, knjigovodstvena vrijednost imovine je 800. Pri zarađivanju oporezive dobiti u iznosu 800 subjekt će platiti porez u iznosu 320. Subjekt ne priznaje odgođenu poreznu obvezu u iznosu 320 jer proizlazi iz početnog priznanja sredstva.

23. U skladu s MRS 32 - *Financijski instrumenti: prezentiranje*, izdavatelj složenog financijskog instrumenta (primjerice, konvertibilne obveznice) klasificira komponentu obveze sadržanu u instrumentu kao obvezu, a komponentu kapitala u kapital. U nekim zakonodavstvima, porezna osnovica komponente obveze kod početnog priznavanja je jednaka početnom knjigovodstvenom iznosu sume komponente obveze i komponente kapitala. Odnosna oporeziva privremena razlika nastaje iz početnog priznanja komponente kapitala zasebno od komponente obveze. Prema tome, ne primjenjuje se izuzetak postavljen u točki 15.(b). Kao posljedica navedenoga poslovnog subjekta priznaje proizašlu odgođenu poreznu obvezu. U skladu s točkom 61.A, odgođeni porez izravno tereti knjigovodstvena vrijednost komponente kapitala. U skladu s točkom 58., kasnije promjene odgođene porezne obveze priznaju se u dobit ili gubitak kao odgođeni rashod za porez (prihod od poreza).

Odbitne privremene razlike

24. **Odgođenu poreznu imovinu treba priznati za sve odbitne privremene razlike u visini za koju je vjerojatno da će oporeziva dobit, za koju se odbitna privremena razlika može iskoristiti, biti raspoloživa, osim ako odgođena porezna imovina nastaje početnim priznavanjem imovine ili obveze u transakciji koja:**

- a) nije poslovno spajanje; i
- b) u vrijeme transakcije ne utječe na računovodstvenu dobit niti na oporezivu dobit (porezni gubitak).

Međutim, za odbitne privremene razlike koje se odnose na ulaganja u ovisne subjekte, podružnice i pridružene subjekte te u zajedničke pothvate, odgođena porezna imovina se treba priznati u skladu s točkom 44.

25. Svojevremeno je priznavanju obveze da će knjigovodstvena vrijednost biti podmiren u narednim razdobljima putem odljeva resursa s ekonomskim koristima. Kada resursi oteču iz subjekta, dio ili cjelokupni njihovi iznosi mogu biti odbitni pri određivanju oporezive dobiti razdoblja poslije razdoblja u kojem je obveza priznata. U takvim slučajevima, privremena razlika postoji između knjigovodstvene vrijednosti obveze i njene porezne osnovice. Prema tome, odgođena porezna imovina nastaje u svezi s

porezom na dobit koji će biti naknativ u narednim razdobljima kada će se dopustiti za taj dio obveze da bude odbitna stavka pri određivanju oporezive dobiti. Slično tome, ako je knjigovodstvena vrijednost imovine manji od njezine porezne osnovice, razlika dovodi do odgođene porezne imovine u vezi s porezom na dobit koja će biti naknativa u narednim razdobljima.

Primjer

Subjekt priznaje obvezu u visini 100 za obračunane troškove jamstva za proizvode. Za porezne svrhe, troškovi jamstva za proizvode se neće moći odbiti sve dok subjekt ne isplati odštetni zahtjev. Porezna stopa je 25%.

Porezna osnovica obveze je nula (knjigovodstvena vrijednost 100, umanjen za iznos koji će se odbiti za porezne svrhe u svezi s tom obvezom u budućim razdobljima). Pri podmirenju obveze za njezin knjigovodstvena vrijednost, subjekt će smanjiti svoju buduću oporezivu dobit za 100 i stoga će smanjiti 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 u iznosu 25 (25% od 100), uz uvjet da je vjerojatno da će subjekt zaraditi dostatnu oporezivu dobit u budućim razdobljima da bi imao koristi od smanjenja plaćanja poreza.

26. Slijede primjeri odbitnih privremenih razlika koje imaju za posljedicu odgođenu poreznu imovinu:
- a) troškovi mirovina mogu se odbiti pri određivanju računovodstvene dobiti kako zaposleni pružaju uslugu, ali se pri određivanju oporezive dobiti odbijaju kada subjekt uplati doprinose u fond ili kada subjekt isplati mirovine. Privremena razlika postoji između knjigovodstvene vrijednosti obveze i porezne osnovice s time da je porezna osnovica obveze obično nula. Takva odbitna privremena razlika ima za posljedicu odgođenu poreznu imovinu jer će ekonomske koristi pritijecati u subjekt u obliku odbitka od oporezive dobiti kada se doprinosi uplate ili mirovine isplate;
 - b) troškovi istraživanja se priznaju kao rashod pri određivanju računovodstvene dobiti u razdoblju u kojem nastanu, ali može biti takva situacija da se ne dopušta odbitak pri određivanju oporezive dobiti (poreznog gubitka) sve do kasnijeg razdoblja. Razlika između porezne osnovice troškova istraživanja, koju predstavlja iznos koji će porezne vlasti dopustiti kao odbitak u budućim razdobljima, i knjigovodstvene vrijednosti nula, je odbitna privremena razlika iz koje proizlazi odgođena porezna imovina;
 - c) uz ograničene iznimke, subjekt priznaje utvrdivu imovinu i obveze stečenu, odnosno preuzete poslovnim spajanjem po njihovim fer vrijednostima na datum stjecanja. Kada je preuzeta obveza priznata na datum stjecanja, ali povezani troškovi nisu odbijeni pri utvrđivanju oporezive dobiti sve do kasnijeg razdoblja, nastaje odbitna privremena razlika iz koje proizlazi odgođena porezna imovina. Odgođena porezna imovina također nastaje kada je fer vrijednost stečene prepoznatljive imovine manja od njezine porezne osnovice. U oba slu-

čaja proizašla odgođena porezna imovina utječe na goodwill (vidjeti točku 66.);
i

- d) određena imovina može biti iskazana po fer vrijednosti ili se može revalorizirati bez jednakog usklađivanja za porezne svrhe (vidjeti točku 20). Odbitna privremena razlika nastaje ako porezna osnovica imovine prelazi njezin knjigovodstvena vrijednost.
27. Ukidanje odbitnih privremenih razlika rezultira odbicima pri određivanju oporezive dobiti budućih razdoblja. Međutim, ekonomske koristi u obliku smanjenja plaćanja poreza će pritjecati u subjekt samo ako on zaradi dovoljno oporezive dobiti s kojom će se odbici moći prebiti. Prema tome, subjekt priznaje odgođenu poreznu imovinu samo kada je vjerojatno da će oporeziva dobit biti raspoloživa i za koju se odbitne privremene razlike mogu upotrijebiti.
28. Vjerojatno je da će oporeziva dobit biti raspoloživa za koju će se odbitne privremene razlike moći upotrijebiti, kada postoje dostatne oporezive privremene razlike koje se odnose na istu poreznu vlast i istog poreznog obveznika za koje očekuje ukidanje:
- u istom razdoblju u kojem se očekuje ukidanje odbitne privremene razlike; ili
 - u razdobljima u kojima porezni gubitak proizašao iz odgođene porezne imovine može biti prenijet unazad ili unaprijed.
- U takvim okolnostima odgođena porezna imovina se priznaje u razdobljima u kojima nastaju odbitne privremene razlike.
29. Kada ne postoje dostatne oporezive privremene razlike koje se odnose na istu poreznu vlast i istog poreznog obveznika, odgođena porezna imovina se priznaje u visini do iznosa za koji:
- je vjerojatno da će subjekt imati dostatnu oporezivu dobit koja se odnosi na istu poreznu vlast i istog poreznog obveznika u istom razdoblju kada se ukidaju odbitne privremene razlike (ili u razdobljima u kojima se porezni gubitak nastao od odgođene porezne imovine može prenijeti unatrag ili unaprijed). Pri ocjenjivanju hoće li imati dostatnu oporezivu dobit u budućim razdobljima, subjekt zanemaruje oporezive iznose koji proizlaze iz odbitnih privremenih razlika za koje se očekuje da će se ostvariti u narednim razdobljima, budući da će odgođena porezna imovina koja će proizaći iz tih odbitnih privremenih razlika i sama zahtijevati buduću oporezivu dobit da bi se mogla upotrijebiti; ili
 - subjektu su raspoložive mogućnosti planiranja poreza koje će stvoriti oporezivu dobit u odgovarajućim razdobljima.
30. Mogućnosti planiranja poreza jesu akcije koje subjekt može poduzeti radi stvaranja ili povećavanja oporezive dobiti u određenom razdoblju prije isteka poreznog gubitka ili prenijete porezne olakšice prethodnog razdoblja. Primjerice, u nekim zakonodavstvima, oporeziva dobit se može stvoriti ili povećati:
- izborom da se kamata uključuje u oporezivu dobit na osnovi naplate ili potraživanja;
 - odgađanjem zahtjeva za određene odbitke od oporezive dobiti;
 - prodajom i možda povratnim najmom imovine koja je precijenjena ali za koju porezna osnovica nije usklađena da odrazi takvu precijenjenost; i

- d) prodajom imovine koja stvara neoporezivu dobit (kao što je, u nekim zakonodavstvima, državna obveznica) kako bi se steklo drugo ulaganje koje stvara oporezivu dobit.

Ako planiranje poreza omogućuje pomicanje unaprijed oporezive dobiti iz kasnijeg razdoblja prema ranijem razdoblju, korištenje poreznog gubitka ili porezne olakšice koja se prenosi u naredno razdoblje ovisit će o postojanju buduće oporezive dobiti iz izvora koji nisu buduće nastale privremene razlike.

31. Kada subjekt ima prošle skorašnje gubitke on razmatra upute iz točki 35. i 36.
32. [brisan].

Goodwill

- 32.A Ako je knjigovodstvena vrijednost goodwilla nastalog poslovnim spajanjem manja od njegove porezne osnovice, temeljem tako nastale razlike nastaje odgođena porezna imovina. Odgođena porezna imovina nastala kod prvog priznavanja goodwilla se priznaje u sklopu knjiženja poslovnog spajanja do iznosa raspoložive oporezive dobiti za koji je vjerojatno da će postojati i u odnosu na koju će biti moguće iskoristiti odbitnu privremenu razliku.

Početno priznavanje imovine ili obveza

33. Jedan slučaj kada odgođena porezna imovina nastaje pri početnom priznavanju imovine je kada se odbija neoporeziva državna potpora koja se odnosi na imovinu kako bi se odredio knjigovodstvena vrijednost, ali se, za porezne svrhe, ne odbija od osnovice za amortizaciju te imovine (drugim riječima, njegove porezne osnovice), pa je knjigovodstvena vrijednost imovine manji od njegove porezne osnovice i to stvara odbitnu privremenu razliku. Državna potpora također se može iskazati kao odgođeni prihod u kojem slučaju razlika između odgođenog prihoda i njegove porezne osnovice koja je nula je odbitna privremena razlika. Koja god metoda prezentiranja se usvoji subjekt ne priznaje proizašlu odgođenu poreznu imovinu iz razloga navedenog u točki 22.

Neiskorišteni porezni gubici i neiskorištene porezne olakšice

34. **Odgođena porezna imovina treba se priznati za prenosive neiskorištene porezne gubitke i neiskorištene porezne olakšice u visini za koju je vjerojatno da će buduća oporeziva dobit, za koju neiskorišteni porezni gubici i neiskorištene porezne olakšice mogu biti upotrijebljeni, biti raspoloživa.**
35. Kriterij za priznavanje odgođene porezne imovine proizašle iz prenesenih neiskorištenih poreznih gubitaka i neiskorištenih poreznih olakšica jest isti kao što je kriterij za priznavanje odgođene porezne imovine proizašle iz odbitnih privremenih razlika. Međutim, postojanje neiskorištenih poreznih gubitaka uvjerljivo dokazuje da buduća oporeziva dobit neće biti raspoloživa. Stoga, kada subjekt ima prošle skorašnje gubitke subjekt priznaje odgođenu poreznu imovinu proizašlu iz neiskorištenih poreznih gubitaka ili poreznih olakšica samo u visini do koje subjekt ima dostatne oporezive privremene razlike ili postoje drugi uvjerljivi dokazi da će oporeziva dobit biti raspoloživa i za koju subjekt može upotrijebiti neiskorištene porezne gubitke ili neiskorištene

porezne olakšice. U takvim okolnostima, točka 82. zahtijeva objavljivanje iznosa odgođene porezne imovine i vrstu dokaza koji podupiru njegovo priznavanje.

36. Pri procjenjivanju vjerojatnosti hoće li biti raspoloživa oporeziva dobit za koju će se moći iskoristiti neiskorišteni gubici i porezne olakšice, subjekt razmatra sljedeće kriterije:

- a) ima li subjekt dostatne oporezive privremene razlike koje se odnose na istu poreznu vlast i istog poreznog obveznika, koje će imati za posljedicu oporezive iznose za koje će se neiskorišteni porezni gubici i neiskorištene porezne olakšice moći upotrijebiti, prije nego isteknu;
- b) je li vjerojatno da će subjekt imati oporezive dobiti prije nego isteknu neiskorišteni gubici i porezne olakšice;
- c) proizlaze li neiskorišteni porezni gubici iz identificiranih slučajeva koji vjerojatno neće ponovno nastati; i
- d) jesu li mogućnosti planiranja poreza (vidjeti točku 30.) raspoložive subjektu koje će stvoriti oporezivu dobit u razdoblju u kojem se mogu iskoristiti neiskorišteni porezni gubici i neiskorištene porezne olakšice.

U visini iznosa za koji nije vjerojatno da će biti raspoloživa oporeziva dobit da bi se iskoristili neiskorišteni porezni gubici i neiskorištene porezne olakšice, odgođena porezna imovina, se ne priznaje.

Ponovno ocjenjivanje nepriznate odgođene porezne imovine

37. Subjekt ponovno ocjenjuje nepriznatu odgođenu poreznu imovinu na svaki datum izvještaja o financijskom položaju. Subjekt priznaje prijašnju nepriznatu odgođenu poreznu imovinu u iznosu u kojem postaje vjerojatno da će buduća oporeziva dobit omogućiti povrat odgođene porezne imovine. Primjerice, poboljšavanje uvjeta na tržištu može učiniti vjerojatnijim da će subjekt biti u stanju u narednom razdoblju ostvariti dovoljno oporezive dobiti da bi odgođena porezna imovina udovoljila kriterij priznavanja postavljen u točkama 24. ili 34. Drugi je primjer kada subjekt ponovno ocjenjuje odgođenu poreznu imovinu na datum poslovnog spajanja ili poslije toga (vidjeti točke 67. i 68.).

Ulaganja u ovisne subjekte, podružnice, pridružene subjekte i zajedničke pothvate

38. Privremene razlike nastaju kada knjigovodstvena vrijednost ulaganja u ovisna društva, podružnice, pridružena društva ili zajedničke pothvate (tj. udjel matice ili ulagača u neto imovini ovisnog društva, podružnice, pridruženog društva ili subjekta u koje je izvršeno ulaganje, uključujući knjigovodstvena vrijednost goodwilla) postaje različit od porezne osnovice (koja je često trošak) ulaganja ili udjela. Takve razlike mogu nastati iz više različitih okolnosti, kao na primjer:

- a) postojanja neraspodijeljene dobiti ovisnih društava, podružnica, pridruženih društava i zajedničkih pothvata;
- b) promjene tečajeva kada su matica i njezina ovisna društva u različitim državama; i

- c) smanjenja knjigovodstvene vrijednosti ulaganja u pridruženo društvo na njegov nadoknativ iznos.

U konsolidiranim financijskim izvještajima privremene razlike mogu biti različite od privremenih razlika povezanih s ulaganjima u odvojenim financijskih izvještajima matice, ako matica iskazuje ulaganja u svojim odvojenim financijskim izvještajima po trošku ili revaloriziranim iznosima.

- 39. Subjekt treba priznati odgođenu poreznu obvezu za sve oporezive privremene razlike povezane s ulaganjem u ovisne subjekte, podružnice, pridružene subjekte i zajedničke pothvate, izuzev iznosa za koje su ispunjena oba sljedeća uvjeta:**
- a) **matica, ulagatelj i pothvatnik je u mogućnosti kontrolirati vrijeme ukidanja privremenih razlika; i**
 - b) **vjerojatno je da se privremene razlike neće ukinuti u predvidivoj budućnosti.**
40. Kako matica kontrolira politiku dividendi svog ovisnog društva, može kontrolirati vrijeme ukidanja privremenih razlika vezanih uz to ulaganje (uključujući privremene razlike koje ne nastaju samo iz neraspodijeljene dobiti već također i iz tečajnih razlika). Nadalje, često može biti neizvedivo odrediti iznos poreza na dobit koji će biti plativ kada se ukinu privremene razlike. Stoga, kada matica odrediti da se dobit neće raspodijeliti u predvidivoj budućnosti, ona ne priznaje ni odgođenu poreznu obvezu. Isto je primjenjivo i na ulaganja u podružnice.
41. Nemonetarne imovina i obveze subjekta mjeri se po njezinoj izvještajnoj valuti (vidjeti MRS 21 - *Učinci promjena tečajeva stranih valuta*). Ako se oporeziva dobit ili porezni gubitak subjekta (te stoga, porezna osnovica nemonetarne imovine i obveza) određuje u različitoj valuti, promjene tečaja dovode do privremenih razlika koje rezultiraju priznavanjem odgođene porezne obveze ili (ovisno o točki 24.) imovine. Za nastali odgođeni porez tereti se ili odobrava dobit ili gubitak (vidjeti točku 58.).
42. Ulagatelj u pridruženo društvo ne kontrolira subjekt i obično nije u mogućnosti odrediti politiku dividendi. Prema tome, u odsustvu sporazuma da se dobit pridruženog društva neće raspodijeliti u predvidivoj budućnosti, ulagatelj priznaje odgođenu poreznu obvezu koja nastaje iz oporezivih privremenih razlika povezanih s ulaganjem u pridruženo društvo. U nekim slučajevima, ulagatelj možda neće biti u mogućnosti odrediti iznos poreza koji bi bio plativ ako nadoknadi trošak ulaganja u pridruženo društvo, ali može odrediti da će biti jednak ili iznad minimalnog iznosa. U takvim slučajevima, odgođena porezna obveza se mjeri u tom iznosu.
43. Sporazum između stranaka u zajedničkom pothvatu obično uređuje dijeljenje dobiti i određuje zahtijeva li se za odluke o takvim pitanjima suglasnosti svih pothvatnika ili određena većina glasova pothvatnika. Ako pothvatnik ne može kontrolirati dijeljenje dobiti i vjerojatno je da se dobit neće dijeliti u predvidivoj budućnosti, odgođena porezna obveza se ne priznaje.
- 44. Subjekt treba priznati odgođenu poreznu imovinu za sve odbitne privremene razlike koje proizlaze iz ulaganja u ovisne subjekte, podružnice, pridružene su-**

bjekte i zajedničke pothvate samo i isključivo u razmjeru u kojem je vjerojatno da će:

- a) privremene razlike biti ukinute u predvidivoj budućnosti; i**
- b) oporeziva dobit, za koju privremena razlika može biti upotrijebljena, će biti raspoloživa.**

45. Pri odlučivanju o priznavanju odgođene porezne imovine za odbitne privremene razlike povezane s ulaganjima u ovisna društva, podružnice, pridružena društva i zajedničke pothvate, subjekt razmatra upute dane u točkama 28. do 31.

Mjerenje

46. **Tekuće porezne obveze (imovina) za tekuće i ranija razdoblja treba mjeriti iznosom za koji se očekuje da će se platiti (odnosno povratiti) od porezne vlasti, primjenjujući porezne stope koje su, i porezne zakone koji su, na snazi na datum izvještaja o financijskom položaju.**
47. **Odgođenu poreznu imovinu i obveze treba mjeriti poreznim stopama za koje se očekuje da će se primjenjivati u razdoblju kada će imovina biti nadoknađena ili obveza podmirena, na temelju poreznih stopa koje su, i poreznih zakona koji su, na snazi ili stvarno primjenjivi na datum izvještaja o financijskom položaju.**
48. Tekuća i odgođena porezna imovina i obveze obično se mjere primjenom poreznih stopa (i poreznih zakona) koji su na snazi. Međutim, u nekim zakonodavstvima obznajivanje poreznih stopa (i poreznih zakona), može imati stvarni učinak primjene u razdoblju poslije obznajivanja od nekoliko mjeseci. U takvim okolnostima, porezna imovina i obveze se mjere primjenom obznajenih poreznih stopa (i poreznih zakona).
49. Kada se porezne stope primjenjuju na različite razine oporezive dobiti, odgođena porezna imovina i obveze mjere se primjenom prosječnih stopa za koje se očekuje da će se primjenjivati na oporezivu dobit (porezni gubitak) razdoblja u kojima se očekuje ukidanje privremenih razlika.
50. [brisano].
51. **Mjerenje odgođenih poreznih obveza i odgođene porezne imovine treba odražavati porezne posljedice koje bi mogle nastati iz načina na koji subjekt očekuje, na datum izvještaja o financijskom položaju, povrat ili podmirenje knjigovodstvene vrijednosti njegove imovine ili obveza.**
52. U nekim zakonodavstvima, način na koji subjekt nadoknađuje (podmiruje) knjigovodstvenu vrijednost imovine (obveze) može utjecati na:
- a) primjenjivu poreznu stopu kada subjekt nadoknađuje (podmiruje) knjigovodstvenu vrijednost imovine (obveze); i/ili
 - b) poreznu osnovicu imovine (obveze).

U takvim slučajevima subjekt mjeri odgođene porezne obveze i odgođenu poreznu imovinu primjenom porezne stope i porezne osnovice koja je u skladu s očekivanim načinom povrata ili podmirenja.

Primjer A

Knjigovodstvena vrijednost imovine je 100, a porezna osnovica 60. Porezna stopa od 20% mogla bi se primijeniti ako se imovina proda, a porezna stopa od 30% bi se primijenila na drugi prihod.

Subjekt priznaje odgođenu poreznu obvezu u iznosu 8 (20% od 40) ako se očekuje prodati imovinu bez daljnje uporabe, a odgođenu poreznu obvezu u iznosu 12 (30% od 40) ako se očekuje zadržati imovinu i upotrebom vratiti njezin knjigovodstvena vrijednost.

Primjer B

Imovina s troškom 100 i knjigovodstvenim iznosom 80 se revalorizira na 150. Za porezne svrhe nije izvršeno nikakvo odgovarajuće usklađivanje. Kumulativna amortizacija za porezne svrhe iznosi 30 a porezna stopa je 30%. Ako se imovina proda po cijeni višoj od troška nabave, kumulativna porezna amortizacija u iznosu 30 uključit će se u oporezivu dobit, međutim višak prihoda od prodaje iznad troška nabave neće biti oporeziv.

Porezna osnovica imovine je 70, a oporeziva privremena razlika je 80. Ako subjekt očekuje nadoknaditi knjigovodstvena vrijednost uporabom imovine, on mora ostvariti oporezivu dobit u iznosu 150, samo tako će biti u mogućnosti odbiti amortizaciju u iznosu 70. Po toj osnovi postoji odgođena porezna obveza u iznosu 24 (30% od 80). Ako subjekt očekuje vratiti knjigovodstvena vrijednost trenutnom prodajom imovine uz primitak od 150, odgođena porezna obveza se izračunava na sljedeći način:

	Oporeziva privremena razlika	Porezna stopa	Odgođena porezna obveza
<i>Kumulativna porezna amortizacija</i>	30	30%	9
<i>Prihodi iznad troška nabave</i>	50	nula	-
<i>Ukupno</i>	80		9

(Napomena: U skladu s točkom 61.A, dodatno odgođeni porez koji nastaje od revalorizacije izravno tereti ostalu sveobuhvatnu dobit).

Primjer C

Okolnosti su iste kao u primjeru B, osim što je imovina prodana po cijeni višoj od troška, kumulativna porezna amortizacija će biti uključena u oporezivu dobit (po stopi od 30%), prihod od prodaje će biti oporezovan po stopi od 40%, nakon odbitka troška usklađenog s inflacijom u iznosu 110.

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

Ako subjekt očekuje povrat knjigovodstvene vrijednosti trenutnom prodajom imovine uz prihod od 150, on će biti u mogućnosti odbiti indeksirani trošak u iznosu 110. Neto prihod u iznosu 40 oporezuje se po stopi od 40%. Pored toga kumulativna porezna amortizacija u iznosu 30 bit će uključena u oporezivu dobit po stopi do 30%. Na ovoj osnovi porezna osnovica je 80 (110 minus 30), a oporeziva privremena razlika je 70 i odgođena porezna obveza je 25 (40% od 40 plus 30% od 30). Ako porezna osnovica nije odmah jasna u ovom primjeru, može biti korisno razmotriti temeljno načelo postavljeno u točki 10.

(Napomena: U skladu s točkom 61.A, dodatno odgođeni porez koji nastaje od revalorizacije tereti ostalu sveobuhvatnu dobit).

- 52.A U nekim zakonodavstvima, porezi na dobit su plativi po višoj ili nižoj stopi ako je dio ili cijela neto dobit ili zadržana dobit isplaćena kao dividenda dioničarima subjekta. U nekim drugim zakonodavstvima, porezi na dobit mogu se povratiti ili platiti ako je dio ili cijela neto dobit ili zadržana dobit isplaćena kao dividenda dioničarima subjekta. U takvim okolnostima se tekuća i odgođena porezna imovina i obveze mjere po poreznoj stopi primjenjivoj na neraspodijeljene dobiti.
- 52.B U okolnostima opisanim u točki 52.A, posljedice dividendi na poreze na dobit se priznaju kada se priznaje obveza plaćanja dividende. Posljedice dividendi na poreze na dobit su jače povezane s prošlim transakcijama ili događajima nego s raspodjelom vlasnicima. Stoga se posljedice dividendi na poreze na dobit priznaju u dobiti ili gubitku za razdoblje kako se to zahtijeva u točki 58., osim u onom razmjeru u kojem posljedice dividendi na poreze na dobit nastaju uslijed okolnosti opisanih u točkama 58(a) i (b).

Primjer za objašnjavanje točke 52.A i 52.B

Sljedeći primjer obrađuje mjerenje tekuće i odgođene porezne imovine i obveza za subjekt u zakonodavstvu gdje se porezi na dobit plaćaju po višoj stopi na neraspodijeljenu dobit (50%) s tim što se neki iznos refundira kada se dobiti raspodijele. Porezna stopa na raspodijeljenu dobit je 35%. Na datum izvještaja o financijskom položaju 31. prosinca 20X1. subjekt nije priznao obvezu za dividende predložene ili deklarirane nakon datuma izvještaja o financijskom položaju. Kao rezultat toga nisu ni priznate dividende u 20X1. Oporeziva dobit za 20X1. iznosi 100.000. Neto oporezive privremene razlike za 20X1. iznose 40.000.

Subjekt priznaje tekuću poreznu obvezu i tekuće porezne rashode u iznosu 50.000. Nije priznata imovina za iznos koji je potencijalno nadoknativ kao rezultat budućih dividendi. Subjekt također priznaje odgođene porezne obveze i odgođene porezne rashode u iznosu od 20.000 (50% od 40.000) koji predstavlja poreze na dobit koje će subjekt platiti kada vrati ili podmiri knjigovodstvena vrijednost svoje imovine i obveze temeljeno na poreznoj stopi primjenjivoj na neraspodijeljenu dobit.

Naknadno, na 15. ožujak 20X2., subjekt priznaje kao obvezu dividende od prethodnih dobiti iz poslovanja u iznosu od 10.000.

Na 15. ožujak 20X2. subjekt priznaje nadoknađivanje poreza na dobit u iznosu od 1.500 (15% od dividendi priznatih kao obveze) kao tekuću poreznu imovinu i kao smanjenje tekućih poreznih rashoda za 20X2.

- 53. Odgođena porezna imovina i obveze neće se diskontirati.**
54. Pouzdano određivanje odgođene porezne imovine i obveza na osnovi diskontiranja zahtijeva detaljno planiranje vremena poništenja svake privremene razlike. U mnogo slučajeva takvo je planiranje nepraktično ili vrlo složeno. Prema tome, neprimjereno je zahtijevati diskontiranje odgođene porezne imovine i obveza. Kada bi se dopustilo, ali ne bi zahtijevalo, diskontiranje bi rezultiralo odgođenom poreznom imovinom i obvezama koje se ne bi mogle uspoređivati između subjekata. Stoga ovaj MRS ne zahtijeva niti dopušta diskontiranje odgođene porezne imovine i obveza.
55. Privremene se razlike određuju prema knjigovodstvenom iznosu imovine ili obveze. Ovo se primjenjuje čak ako se knjigovodstvena vrijednost određuje na diskontiranoj osnovi, primjerice, u slučaju obveza za mirovine (vidjeti MRS 19 - *Primanja zaposlenih*).
56. **Knjigovodstvena vrijednost odgođene porezne imovine treba se provjeriti na svaki datum izvještaja o financijskom položaju. Subjekt treba smanjiti knjigovodstvenu vrijednost odgođene porezne imovine u visini u kojoj više nije vjerojatno da će oporeziva dobit biti dostatna da se upotrijebi za dio ili cijeli iznos odgođene porezne imovine. Svako takvo smanjenje treba poništiti do iznosa za koji postaje vjerojatno da će oporeziva dobit biti raspoloživa.**

Priznavanje tekućeg i odgođenog poreza

57. Računovodstveno iskazivanje tekućih i odgođenih poreznih učinaka transakcija ili drugih događaja je istovjetno računovodstvenom iskazivanju samih transakcija i poslovnih događaja. U točkama 58. do 68C. primjenjuje se to načelo.

Stavke koje se priznaju u dobit ili gubitak

58. **Tekući i odgođeni porez se priznaju kao prihod ili kao rashod te uključuju u dobit ili gubitak razdoblja, izuzev u visini u kojoj porez nastaje iz:**
- a) **transakcije ili događaja koji je priznat u istom ili nekom drugom razdoblju, izvan dobiti ili gubitka, bilo u ostalu sveobuhvatnu dobiti ili izravno u kapital (v. točke 61.A do 65.) ili**
 - b) **poslovnog spajanja (vidjeti točke 66. do 68.).**
59. Većina odgođenih poreznih obveza i odgođene porezne imovine nastaje ako se prihod ili rashod uključi u računovodstvenu dobit jednoga razdoblja, u oporezivu dobit (porezni gubitak) drugoga razdoblja. Proizašli odgođeni porez priznaje se u dobit ili gubitak. Primjeri navedenoga jesu kada:

- a) je prihod od kamata, tantijema ili dividendi primljen sa zakašnjenjem te je uključen u računovodstvenu dobit na osnovi vremenske ravnomjernosti u skladu s MRS-om 18 - *Prihodi*, dok se u oporezivu dobit (porezni gubitak) uključuje na osnovi naplate; i
 - b) se troškovi nematerijalne imovine kapitaliziraju u skladu s MRS 38 - *Nematerijalna imovina* te se amortiziraju u dobit ili gubitak, dok se za porezne svrhe oduzimaju kada su nastali.
60. Knjigovodstvena vrijednost odgođene porezne imovine i obveza može se promijeniti čak ako nema promjene iznosa odnosnih privremenih razlika. Primjerice, ovo može nastati iz:
- a) promjena poreznih stopa ili poreznih zakona;
 - b) ponovne procjene nadoknadivosti odgođene porezne imovine; ili
 - c) promjene očekivanog načina nadoknađivanja imovine.
- Proizašli odgođeni porez priznaje se u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti, osim u mjeri u kojoj se odnosi na stavke koje su prije bile priznate izvan dobiti ili gubitka (vidjeti točku 63.).

Stavke odobrene ili terećene izvan dobiti ili gubitka

61. [brisan].
- 61.A **Tekući porez i odgođeni porez se priznaju izvan dobiti ili gubitka ako se porez odnosi na stavke priznate u istom ili nekom drugom razdoblju izvan dobiti ili gubitka. Prema tome, tekući i odgođeni porez koji se odnosi na stavke priznate u istom ili nekom drugom razdoblju:**
- a) **u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti, priznaje se u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti (v. točku 62.)**
 - b) **izravno u kapital, priznaje se izravno u kapital (v. točku 62.A).**
62. MSFI zahtijevaju ili dopuštaju da se određene stavke priznaju izravno u ostalu sveobuhvatnu dobit. Primjeri takvih stavki su:
- a) promjena knjigovodstvene vrijednosti proizašla iz revalorizacije nekretnina, postrojenja i opreme (vidi MRS 16) i
 - b) [brisan].
 - c) tečajne razlike nastale prevodenjem financijskih izvještaja inozemnog poslovanja (vidjeti MRS 21).
 - d) [brisan].
- 62.A MSFI zahtijevaju da se određene stavke izravno odobre u ili terete kapital. Primjeri takvih stavki su:
- a) usklada početnog stanja zadržane dobiti proizašla iz promjene računovodstvene politike koja se primjenjuju retroaktivno ili ispravka pogreške (vidi MRS 8 - *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*) i
 - b) iznosi proizašli iz početnog priznavanja komponente kapitala složenog financijskog instrumenta (vidi točku 23.)

63. U iznimnim okolnostima može biti teško odrediti iznos tekućeg i odgođenog poreza koji se odnosi na stavke priznate izvan dobiti ili gubitka, bilo u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti ili izravno u kapitalu. Primjerice, to može biti slučaj kada:
- postoje stupnjevite stope poreza na dobit a nemoguće je odrediti stopu kojom su određeni dijelovi oporezive dobiti (poreznog gubitka) bili oporezovani;
 - promjena porezne stope ili drugih poreznih propisa utječe na odgođenu poreznu imovinu ili obvezu koja se odnosi na (u cjelini ili djelomice) stavku koja je prije bila priznata izvan dobiti ili gubitka; ili
 - subjekt određuje da se odgođena porezna imovina treba priznati ili da se više ne treba priznavati u cijelosti, a da se odgođena porezna imovina odnosi (u cjelini ili djelomice) 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 temelji na razumnom proporcionalnom rasporedu tekućeg i odgođenog poreza subjekta u odnosnom poreznom zakonodavstvu ili drugoj metodi kojom se postiže primjereniji raspored u danim okolnostima.
64. MRS 16 - *Nekretnine, postrojenja i oprema* ne određuje treba li subjekt prenijeti svake godine iznos revalorizacijskih rezervi u zadržane zarade koji je jednak razlici između amortizacije materijalne odnosno nematerijalne imovine obračunane na revalorizirane iznose i amortizacije materijalne odnosno nematerijalne imovine obračunane na trošku nabave te imovine. Ako subjekt provede takav prijenos, preneseni iznos je neto bez odgođenog poreza. Slično se razmatranje primjenjuje na prijenos obavljen kod otuđenja predmeta nekretnina, postrojenja ili opreme.
65. Kada je neka imovina revalorizirana za porezne svrhe, a ta se revalorizacija odnosi na računovodstvenu revalorizaciju nekog ranijeg razdoblja ili na onu za koju se očekuje da će nastati u budućem razdoblju, porezni učinci revalorizacije i usklađivanja porezne osnovice priznaju se u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti razdoblja u kojem nastanu. Ipak, ako revalorizacija za svrhe poreza nije povezana s prethodnom revalorizacijom u računovodstvu, niti se očekuje da će se provesti u budućem razdoblju, porezni učinci usklađivanja porezne osnovice priznaju se u dobit ili gubitak.
- 65.A Kada subjekt plaća dividendu dioničarima, može se zahtijevati da plati dio dividende poreznoj vlasti u ime dioničara. U mnogim zakonodavstvima, taj se iznos naziva porez po odbitku. Takav iznos plaćen ili plativ poreznim vlastima tereti kapital kao dio dividende.

Odgođeni porez nastao iz poslovnih spajanja

66. Kao što je objašnjeno u točkama 19. i 26. (c), privremene razlike mogu nastati iz poslovnog spajanja. U skladu s MSFI-jem 3 - *Poslovna spajanja*, subjekt priznaje svaku nastalu odgođenu poreznu imovinu (u visini koja udovoljava kriteriju priznavanja iz točke 24.) ili odgođenu poreznu obvezu kao utvrdivu imovinu i utvrdive obveze na datum stjecanja. Slijedom toga, ta odgođena porezna imovina i te odgođene porezne obveze utječu na iznos goodwilla ili dobiti koju je subjekt priznao temeljem povoljne kupnje. Međutim, sukladno točki 15. (a), subjekt ne priznaje odgođene porezne obveze koje nastaju iz početnog priznavanja goodwilla.

67. Moguće je da uslijed poslovnog spajanja dođe do promjene vjerojatnosti da stjecatelj ostvari odgođenu poreznu imovinu koja je postojala poslovnog spajanja. Stjecatelj može smatrati da će vjerojatno povratiti svoju odgođenu poreznu imovinu koja nije bila priznata prije poslovnog spajanja. Primjerice, stjecatelj može biti u mogućnosti iskoristiti svoje neiskorištene porezne gubitke u odnosu na buduću oporezivu dobit stečenika. S druge strane, moguće je da uslijed poslovnog spajanja više ne bude vjerojatno postojanje buduće oporezive dobiti koja bi omogućila povrat odgođene porezne imovine. U takvim slučajevima, stjecatelj priznaje promjenu odgođene porezne imovine u razdoblju poslovnog spajanja, ali ju ne uključuje u računovodstveno iskazivanje poslovnog spajanja, niti ju stoga ne uzima u obzir pri utvrđivanju goodwilla ili dobiti ostvarene povoljnom kupnjom koje priznaje u sklopu poslovnog spajanja.
68. Potencijalna pogodnost temeljem stečenikove porezne gubitke prenesenog u iduća razdoblja oporezivanja ili druge odgođene porezne imovine ne mora ispunjavati uvjet za odvojeno priznavanje kod prvog knjiženja poslovnog spajanja, ali je moguća njena kasnija realizacija.

Subjekt je dužan odgođene porezne pogodnosti koje ostvaruje nakon poslovnog spajanja priznati kako slijedi:

- a) odgođene porezne pogodnosti priznate u razdoblju mjerenja koje su proizašle iz novih saznanja o činjenicama i okolnostima koje su postojale na datum stjecanja iskoristiti za umanjenje knjigovodstvene vrijednosti goodwilla koji se odnosi na stjecanje. Ako je knjigovodstvena vrijednost goodwilla nula, svaka preostala odgođena porezna pogodnost se priznaje u dobit ili gubitak.
- b) sve druge odgođene porezne pogodnosti koje su ostvarene se priznaju u dobit ili gubitak (ili, ako je to propisano ovim Standardom, izvan dobiti ili gubitka).

Međutim, ovaj postupak ne smije rezultirati stvaranjem viška stjecateljevog udjela u neto fer vrijednosti stečenikove prepoznatljive imovine, obveza i mogućih obveza iznad troška spajanja, niti povećati iznos ranije priznatog takvog viška.

Tekući i odgođeni porez nastao iz transakcija plaćanja temeljenih na dionicama

- 68.A U nekim poreznim zakonodavstvima, subjekt dobiva porezni odbitak (tj. neki iznos koji se može odbiti pri određivanju oporezive dobiti) koji se odnosi na plaću isplaćenu u dionicama, dioničkim opcijama ili drugim glavničkim instrumentima subjekta. Iznos tog poreznog odbitka može se razlikovati od s njim povezanog kumulativnog rashoda za plaću i može nastati u kasnijem računovodstvenom razdoblju. Primjerice, u nekim zakonodavstvima, subjekt može, u skladu s MSFI-om 2 - *Plaćanja temeljena na dionici*, priznati rashod za potrošnju primljene usluge od zaposlenika kao naknadu za odobrene dioničke opcije i ne primiti porezni odbitak sve dok se ne iskoriste dioničke opcije, s tim što se mjerenje poreznog odbitka temelji na cijeni dionice subjekta na datum iskorištenja.
- 68.B Kao što je bio slučaj s troškovima istraživanja objašnjenim u točkama 9. i 26(b) ovog Standarda, razlika između porezne osnovice do tada primljene usluge zaposlenika (koja predstavlja iznos koji će porezna vlast dopustiti kao porezni odbitak u budućim razdobljima) i knjigovodstvene vrijednosti s vrijednošću nula, jest odbitna

privremena razlika koja stvara odgođenu poreznu imovinu. Ako na kraju razdoblja nije poznat iznos kojeg će porezna vlast dopustiti kao porezni odbitak, on se treba procijeniti na osnovi informacija raspoloživih na kraju razdoblja. Primjerice, ako je iznos koji će porezna vlast dopustiti kao odbitak u budućem razdoblju ovisan o cijeni dionice subjekta na buduću datum, mjerenje odbitne privremene razlike treba se temeljiti na cijeni dionice subjekta na kraju razdoblja.

- 68.C Kao što je navedeno u točki 68.A, iznos poreznog odbitka (ili procijenjenog budućeg poreznog odbitka mjenenog u skladu s točkom 68.B) može se razlikovati od s njim povezanog kumulativnog rashoda za plaću. Točka 58. ovog Standarda zahtijeva da se tekući i odgođeni porez trebaju priznati kao prihod ili rashod i uključiti u dobit ili gubitak razdoblja, osim u razmjeru u kojem porez nastaje iz (a) transakcija ili događaja koji su priznati, u istom ili različitim razdobljima, izvan dobiti ili gubitka, ili (b) iz poslovnog spajanja. Ako iznos poreznog odbitka (ili procijenjenog budućeg poreznog odbitka) premašuje iznos s njim povezanog kumulativnog rashoda za plaću, to pokazuje da se porezni odbitak ne odnosi samo na rashode za plaću nego i na stavku kapitala. U takvom slučaju se višak povezanog tekućeg i odgođenog poreza treba izravno priznati u kapitalu.

Prezentiranje

Porezna imovina i porezne obveze

69. [brisan].
70. [brisan].

Prijeboj

71. **Subjekt treba obaviti prijeboj tekuće porezne imovine i tekućih poreznih obveza samo i isključivo ako:**
- a) **ima zakonsko pravo na prijeboj priznatih iznosa; i**
 - b) **namjerava podmiriti neto iznos ili nadoknaditi imovinu i podmiriti obvezu istodobno.**
72. Premda se tekuća porezna imovina i obveze zasebno priznaju i mjere za njih se obavlja prijeboj u izvještaju o financijskom položaju prema kriterijima koji su slični ustaljenim za financijske instrumente u MRS-u 32 - *Financijski instrumenti: objavljivanje i prezentiranje*. Subjekt će obično imati zakonsko pravo da obavi prijeboj tekuće porezne imovine s tekućom poreznom obvezom, ako se oni odnose na porez na dobit koji ubire ista porezna vlast i porezna vlast dopušta da subjekt izvrši ili primi samo jedno neto plaćanje.
73. U konsolidiranim financijskim izvještajima prijeboj tekuće porezne imovine jednog subjekta u grupi obavlja se s tekućom poreznom obvezom drugog subjekta iste grupe, samo ako subjekt ima zakonsko pravo da izvrši ili primi samo jednu neto isplatu i subjekt namjerava izvršiti ili primiti takvu jednu neto isplatu ili nadoknaditi imovinu ili podmiriti obvezu istodobno.

74. **Subjekt treba obaviti prijebom odgođene porezne imovine i odgođenih poreznih obveza samo i isključivo ako:**
- a) **subjekt ima zakonsko pravo obaviti prijebom tekuće imovine s tekućim obvezama; i**
 - b) **se odgođena porezna imovina i odgođene porezne obveze odnose na porez na dobit koji ubire ista porezna vlast kod:**
 - i. **istog poreznog obveznika; ili**
 - ii. **drugog poreznog obveznika koji namjerava podmiriti tekuću poreznu obvezu i imovinu na neto osnovi ili istodobno nadoknaditi imovinu i podmiriti obvezu, u svakom budućem razdoblju u kojem se značajni iznosi odgođene porezne obveze ili imovine očekuju podmiriti ili vratiti.**
75. Da se izbjegne potreba za detaljnim planiranjem vremena ukidanja svake privremene razlike, ovaj MRS zahtijeva prijebom odgođene porezne imovine s odgođenom poreznom obvezom istog poreznog obveznika samo, i isključivo, ako se to odnosi na porez na dobit koji ubire ista porezna vlast i subjekt ima zakonsko pravo obaviti prijebom tekuće porezne imovine s tekućim poreznim obvezama.
76. U rijetkim okolnostima subjekt može imati zakonsko pravo prijebom i namjeru da se podmiri neto iznos samo u nekom razdoblju, ali ne i drugim razdobljima. U takvim rijetkim okolnostima može se zahtijevati detaljno planiranje kako bi se pouzdano ustanovilo hoće li odgođena porezna obveza jednog poreznog obveznika imati za posljedicu povećano plaćanje poreza u istom razdoblju u kojem će odgođena porezna imovina drugog poreznog obveznika rezultirati smanjenjem plaćanja kod tog drugog poreznog obveznika.

Rashod za porez

Rashod za porez (prihod od poreza) koji se odnosi na dobit ili gubitak iz redovnih aktivnosti

77. **Rashod za porez (prihod od poreza) koji se odnosi na dobit ili gubitak iz redovnih aktivnosti se priznaje u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti.**
- 77.A **Ako subjekt prezentira elemente dobiti ili gubitka u zasebnom dobit ili gubitak kako je opisano u točki 81. MRS 1 - *Prezentiranje financijskih izvještaja* (revidiran 2007.), u njemu prezentira i rashod za porez (prihod od poreza) koji se odnosi na dobit ili gubitak iz redovnog poslovanja.**

Tečajne razlike od odgođene inozemne porezne obveze ili imovine

78. MRS 21 - *Učinci promjena tečajeva stranih valuta* zahtijeva da se određene tečajne razlike trebaju priznati kao prihod ili rashod, ali ne određuje gdje se takve razlike trebaju prezentirati u dobit ili gubitak. Prema tome, ako se tečajne razlike od odgođene inozemne porezne obveze ili imovine priznaju u dobit ili gubitak, takve se razlike trebaju razvrstati kao odgođeni porezni rashod (prihod), ako se smatra da će takvo prezentiranje biti najkorisnije korisnicima financijskog izvještaja.

Objavljivanje

- 79. Glavne dijelove rashoda za porez (prihoda od poreza) treba objaviti zasebno.**
80. Dijelovi rashoda za porez (prihoda od poreza) mogu sadržavati:
- a) tekući rashod za porez (prihod od poreza);
 - b) usklađivanja priznata u razdoblju za tekući porez prethodnih razdoblja;
 - c) iznos odgođenog poreznog rashoda (prihoda) koji se odnosi na nastajanje i uki-danje privremenih razlika;
 - d) iznos odgođenog poreznog rashoda (prihoda) koji se odnosi na promjene porez-nih stopa ili nametanje novih poreza;
 - e) iznos koristi koje proizlaze iz prijašnjih nepriznatih poreznih gubitaka, porez-nih olakšica ili privremenih razlika prethodnoga razdoblja, koji je upotrije-bljen za smanjenje tekućeg poreznog rashoda;
 - f) iznos koristi koje proizlaze iz prijašnjih nepriznatih poreznih gubitaka, porez-nih olakšica ili privremenih razlika prethodnoga razdoblja, koji je upotrije-bljen za smanjenje odgođenog poreznog rashoda;
 - g) odgođeni porezni rashod proizašao iz otpisa ili ukidanja prijašnjeg otpisa odgo-dene porezne imovine u skladu s točkom 56.; i
 - h) iznos poreznog rashoda (prihoda) koji se odnosi na one promjene računovod-stvenih politika i pogreške koje su uključene u određivanje neto dobiti ili gubit-ka razdoblja u skladu s MRS-om jer se ne mogu iskazati retroaktivno.
81. **Odvojeno se objavljuje također sljedeće:**
- a) **zbroj tekućeg i odgođenog poreza za stavke kojima je izravno terećen ili odobren kapital (v. točku 62.A);**
 - ab) **iznos poreza koji se odnosi na pojedinu komponentu ostale sveobuhvatne dobiti (vidi točku 62. i MRS 1 (revidiran 2007.))**
 - b) [brisano].
 - c) **objašnjenje odnosa između rashoda za porez (prihoda od poreza) i raču-novodstvene dobiti u jednom ili u oba sljedeća oblika:**
 - i. **računsko usklađivanje između rashoda za porez (prihoda od poreza) i rezultata umnoška računovodstvene dobiti i primjenjivane porezne stope(a), uz objavu osnove na kojoj je primjenjivana porezna stopa(e) izračunana;**
 - ii. **računsko usklađivanje između prosječne efektivne porezne stope i primjenjivane porezne stope, također uz objavljivanje osnove na kojoj je primjenjivana porezna stopa izračunana;**
 - d) **objašnjenje promjena primjenjivane porezne stope(a) u usporedbi s prijaš-njim obračunskim razdobljem;**
 - e) **iznos odbitnih privremenih razlika (i datum isteka, ako postoji), neiskori-štenih poreznih gubitaka i neiskorištenih poreznih olakšica za koje odgo-đena porezna imovina nije priznata u izvještaju o financijskom položaju;**

- f) zbrojni iznos privremenih razlika od ulaganja u ovisne subjekte, podružnice, pridružene subjekte te zajedničke pothvate, za koje nisu priznate odgođene porezne obveze (vidjeti točku 39.);
 - g) za svaku vrstu privremenih razlika i svaku vrstu neiskorištenih poreznih gubitaka i neiskorištenih poreznih olakšica:
 - i. iznos odgođene porezne imovine i obveza koji su priznati u izvještaju o financijskom položaju za svako prezentirano razdoblje;
 - ii. iznos odgođenog poreza priznatog u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti, ako to nije vidljivo iz promjena iznosa priznatih u izvještaju o financijskom položaju;
 - h) kod prestanka poslovanja, porezni rashod koji se odnosi na:
 - i. dobitak ili gubitak od ukinutog dijela poslovanja i
 - ii. dobit ili gubitak iz redovnog poslovanja ukinutog dijela poslovanja za razdoblje zajedno s pripadajućim iznosima za svako prezentirano prijašnje razdoblje;
 - i) iznos poreznih posljedica temeljem dividendi koje su predložene ili izglašane za isplatu dioničarima prije nego što je odobreno izdavanje financijskih izvještaja, ali koje u financijskim izvještajima nisu priznate kao obveza poreza na dobit;
 - j) ako uslijed poslovnog spajanja u kojem je subjekt stjecatelj dođe do promjene iznosa koji je priznao temeljem svoje odgođene porezne imovine prije stjecanja (v. točku 67.), iznos promjene; i
 - k) ako odgođena porezna pogodnost stečena poslovnim spajanjem nije priznata na datum stjecanja, već nakon datuma stjecanja (v. točku 68.), opis događaja ili promjene okolnosti koja je prouzročila priznavanje odgođene porezne pogodnosti.
82. Subjekt treba objaviti iznos odgođene porezne imovine i prirodu dokaza koji podupiru njezino priznavanje kada:
- a) iskorištenje odgođene porezne imovine ovisi o budućoj oporezivoj dobiti u mjeri u kojoj dobit proizlazi iz ukidanja postojećih oporezivih privremenih razlika; i
 - b) je subjekt ostvario gubitak u tekućem ili prethodnim razdobljima na području iste porezne vlasti na koje se odnosi odgođena porezna imovina.
- 82.A U okolnostima opisanim u točki 52.A, subjekt će objaviti vrstu potencijalnih posljedica na porez na dobit koje bi mogle nastati plaćanjem dividendi dioničarima. 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. [brisan].
84. Objavlivanja koja zahtijeva točka 81.(c) omogućuju korisnicima financijskih izvještaja da razumiju je li odnos između poreznog rashoda (prihoda) i računovodstvene dobiti neuobičajen te da razumiju značajne čimbenike koji mogu utjecati na taj

odnos u budućnosti. Na odnos između poreznog rashoda (prihoda) i računovodstvene dobiti mogu utjecati takvi čimbenici kao što su prihodi koji se izuzimaju iz oporezivanja, rashodi koji se ne mogu odbiti pri određivanju oporezive dobiti (poreznog gubitka), učinak poreznih gubitaka i učinak inozemnih poreznih stopa.

85. Pri objašnjavanju odnosa između poreznog rashoda (prihoda) i računovodstvene dobiti, subjekt koristi primijenjenu poreznu stopu koja pruža najznačajniju informaciju korisnicima njegovih financijskih izvještaja. Često najznačajnija stopa je stopa poreza u zemlji u kojoj je subjekt smješten, zbrajajući stope poreza primijenjene za nacionalnu razinu sa stopama primijenjenim na lokalnoj razini koje se izračunavaju uglavnom na sličnoj razini oporezive dobiti (poreznog gubitka). Međutim, za subjekt koji posluje na području nekoliko zakonodavstava možda će biti korisnije zbrojiti odvojena usklađivanja pripremljena primjenom domaće stope za svako zakonodavstvo. U narednom se primjeru nalazi objašnjenje kako izbor primjenjivih poreznih stopa utječe na prezentiranje brožanih usklađivanja.

Primjer koji objašnjava primjenu točke 85.

U 19X2. subjekt ima računovodstvenu dobit u svojem zakonodavstvu (zemlja A) u iznosu 1.500 (u 19X1. iznosila je 2.000), a u zemlji B u iznosu 1.500 (u 19X1. iznosila je 500). Porezna stopa u zemlji A iznosi 30%, a u zemlji B 20%. U zemlji A, rashodi u iznosu 100 (u 19X1. u iznosu 200) ne mogu se odbiti za porezne svrhe.

U nastavku se daje primjer usklađivanja s domaćom poreznom stopom.

	19X1.	19X2.
<i>Računovodstvena dobit</i>	2.500	3.000
<i>Porez po domaćoj poreznoj stopi od 30%</i>	750	900
<i>Porezni učinak rashoda koji nisu odbiti za porezne svrhe</i>	60	30
<i>Učinak niže porezne stope u zemlji B</i>	(50)	(150)
<i>Porezni rashod</i>	760	780

U nastavku se daje primjer usklađivanja sastavljen prema zbrojnim odvojenim usklađivanjem u svakom zakonodavstvu na državnoj razini. Prema ovoj metodi učinak razlika između domaće porezne stope izvještajnog subjekta i domaće porezne stope u drugim zakonodavstvima ne iskazuje se kao zasebna stavka. Subjekt može objasniti učinak značajnih promjena njegovih poreznih stopa ili „pomiješane” zarađene dobiti u različitim zakonodavstvima u namjeri da objasni promjene primjenjivanih poreznih stopa(a), kao što zahtijeva točka 81.(d).

<i>Računovodstvena dobit</i>	2.500	3.000
<i>Porez po domaćim stopama primijenjenim na dobit u odnosnoj zemlji</i>	700	750
<i>Porezni učinak rashoda koji nisu odbiti za porezne svrhe</i>	60	30
<i>Rashod za porez</i>	760	780

86. Prosječna efektivna porezna stopa utvrđuje se dijeljenjem poreznog rashoda (prihoda) s računovodstvenom dobiti.

87. Često može biti nepraktično izračunavati iznos nepriznatih odgođenih poreznih obveza proizašlih iz ulaganja u ovisna društva, podružnice, pridružena društva te zajedničke pothvate (vidjeti točku 39.). Stoga, ovaj MRS zahtijeva da subjekt objavi zbrojni iznos odnosnih privremenih razlika, ali ne zahtijeva objavljivanje odgođenih poreznih obveza. Unatoč tome, ako je izvedivo, potiču se subjekti da objave iznose nepriznatih odgođenih poreznih obveza budući da takve informacije mogu biti korisne za korisnike financijskih izvještaja.
- 87.A Točka 82.A zahtijeva da subjekt objavi vrstu potencijalnih posljedica poreza na dobit koje bi nastale od plaćanja dividendi njegovim dioničarima. Subjekt objavljuje karakteristike sustava poreza na dobit i čimbenika koji će utjecati na iznos potencijalnih posljedica dividendi na porez na dobit.
- 87.B Ponekad neće biti izvedivo izračunati ukupni iznos potencijalnih posljedica za porez na dobit koji bi mogao proizaći od plaćanja dividendi njegovim dioničarima. To može biti slučaj, primjerice, gdje neki subjekt ima veliki broj inozemnih ovisnih društava. Međutim, čak i u takvim okolnostima, neki se dio ukupnog iznosa može lagano utvrditi. Primjerice, u konsolidiranoj grupi, matrica i neka njezina ovisna društva mogle su platiti porez na dobit po višoj stopi na neraspoređenu dobit i znati iznos koji će se refundirati od plaćanja budućih dividendi dioničarima iz konsolidirane zadržane dobiti. U tom slučaju, objavljuje se iznos koje se može refundirati. Ako je primjenjivo, subjekt također objavljuje da postoje dodatne potencijalne posljedice na porez na dobit koje se ne mogu odrediti. U odvojenim financijskim izvještajima matrice, ako postoje, objavljuju se potencijalne posljedice na porez na dobit koje se odnose na matičine zadržane zarade.
- 87.C Od subjekta od kojeg se zahtijevaju objavljivanja navedena u točki 82.A može se također zahtijevati objavljivanja koja se odnose na privremene razlike povezane s ulaganjima u ovisna društva, podružnice, pridružena društva i zajedničke pothvate. U takvim slučajevima, subjekt to razmatra pri određivanju informacija koje treba objaviti prema točki 82.A. Primjerice, od subjekta se može zahtijevati da objavi ukupni iznos privremenih razlika povezanih s ulaganjima u ovisna društva za koja nisu priznate odgođene porezne obveze (vidjeti točku 81(f)). Ako je neizvedivo izračunati iznose nepriznatih odgođenih poreznih obveza (vidjeti točku 87.), mogu postojati iznosi vezani za posljedice potencijalnih poreza na dobit od dividendi koje se odnose na ta ovisna društva koje nije moguće odrediti.
88. Subjekt objavljuje svaku s porezom povezanu nepredviđenu obvezu i nepredviđenu imovinu u skladu s MRS-om 37 - *Rezerviranja, nepredvidive obveze i nepredvidiva imovina*. Nepredvidive obveze i nepredvidiva imovina mogu nastati, primjerice, iz neriješenih sporova s poreznim vlastima. Slično tome, ako su promjene poreznih stopa ili poreznih zakona propisane ili su obznanjene poslije datuma izvještaja o financijskom položaju, subjekt objavljuje svaki značajan učinak tih promjena na svoju tekuću i odgođenu poreznu imovinu i obveze (vidjeti MRS 10 - *Događaji nakon datuma izvještaja o financijskom položaju*).

Datum stupanja na snagu

89. Ovaj Standard stupa na snagu za financijske izvještaje koji obuhvaćaju razdoblja započeta 1. siječnja 1998. ili poslije toga, osim kako je navedeno u točki 91. Ako subjekt primjenjuje ovaj Standard za financijske izvještaje koji obuhvaćaju razdoblja započeta prije 1. siječnja 1998., subjekt treba objaviti činjenicu da je primijenjen ovaj Standard umjesto MRS 12 - *Računovodstvo poreza na dobit usvojenog u 1979.*
90. Ovaj Standard zamjenjuje MRS 12 - *Računovodstvo poreza na dobit usvojen u 1979.*
91. Točke 52.A, 52.B, 65.A, 81(i), 82.A, 87.A, 87.B, 87.C i brisanje točke 3. i 50. stupaju na snagu za godišnje financijske izvještaje* koji obuhvaćaju razdoblja započeta 1. siječnja 2001. ili poslije toga. Ranija primjena se potiče. Ako ranija primjena utječe na financijske izvještaje, subjekt treba objaviti tu činjenicu.
92. MRS 1 (revidiran 2007.) su izmijenjeni izrazi koji se koriste u MSFI. Pored toga, njime se mijenjaju i nadopunjavaju točke 23., 52., 58., 60., 62., 63., 65., 68.C, 77. i 81., briše točka 61. i dodaju točke 61.A, 62.A i 77.A. Subjekt će ove izmjene i dopune primijeniti za godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2009. godine ili nakon toga. Ako subjekt primijeni MRS 1 (revidiran 2007.) na neko ranije razdoblje, ove izmjene i dopune će primijeniti na to ranije razdoblje.
93. Točka 68. se primjenjuje prospektivno od datuma stupanja MSFI-ja 3 (kojeg je revidirao Odbor za međunarodne računovodstvene standarde u 2008.) na priznavanje odgođene porezne imovine stečene poslovnim spajanjem.
94. Prema tome, subjekti ne usklađuju računovodstveno iskazivanje prethodnih poslovnih spajanja ako porezne pogodnosti nisu ispunile kriterije za odvojeno priznavanje na datum stjecanja i ako se priznaju nakon datuma stjecanja, osim ako se ne priznaju unutar razdoblja mjerenja i kao posljedica novih saznanja o činjenicama i okolnostima koje su postojale na datum stjecanja. Ostale priznate porezne pogodnosti se priznaju u dobit ili gubitak (ili, ako je to propisano ovim Standardom, izvan dobiti ili gubitka).
95. MSFI-jem 3 (kojeg je revidirao Odbor za međunarodne računovodstvene standarde u 2008. godini) su izmijenjene i dopunjene točka 21. i točka 67. te su dodane točke 32.A i 81.(j) i (k). Subjekt je ove izmjene i dopune dužan primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. srpnja 2009. godine. Ako subjekt primijeni MSFI 3 (revidiran 2008.) na neko ranije razdoblje, dužan je ove izmjene i dopune primijeniti također na to ranije razdoblje.

* Točka 91. odnosi se na „godišnje financijske izvještaje” u skladu s izričitim terminologijom pisanja datuma stupanja na snagu usvojenom 1998. Točka 89. Odnosi se na „financijske izvještaje”.