

Међународни рачуноводствени стандард 12

Порези на добитак

Садржај

параграфи

ЦИЉ	
ДЕЛОКРУГ	1-4
ДЕФИНИЦИЈЕ	5-11
Пореска основица	7-11
ПРИЗНАВАЊЕ КРАТКОРОЧНИХ ПОРЕСКИХ ОБАВЕЗА И ТЕКУЋИХ ПОРЕСКИХ СРЕДСТАВА	12-14
ПРИЗНАВАЊЕ ОДЛОЖЕНИХ ПОРЕСКИХ ОБАВЕЗА И ОДЛОЖЕНИХ ПОРЕСКИХ СРЕДСТАВА	15-45
Опорезиве привремене разлике	15-23
Пословне комбинације	19
Средства књижена по фер вредности	20
Гудвил	21-21Б
Почетно признавање средства или обавезе	22-23
Одбитне привремене разлике	24-33
Почетно признавање средства или обавезе	33
Неискоришћени порески губици и неискоришћени порески кредити	34-36
Поновна процена непризнатих одложених пореских средстава	37
Инвестиције у зависне ентитете, филијале и придружене ентитете учешћа у заједничким подухватима	38-45
ОДМЕРАВАЊЕ	46-56
ПРИЗНАВАЊЕ ТЕКУЋЕГ И ОДЛОЖЕНОГ ПОРЕЗА	57-68Ц
Биланс успеха	58-60
Ставке којима се директно задужује или одобрава капитал	61-65А
Одложени порез настао из пословне комбинације	66-68
Текући и одложени порез настао из трансакција плаћања акцијама	68А-68Ц

ПРЕЗЕНТАЦИЈА	71-78
Пореска средства и пореске обавезе	71-76
Пребијање	71-76
Порески расход	77-78
Порески расход (приход) повезан са добитком или губитком у редовном пословању	77
Курсне разлике код одложених иностраних пореских обавеза или средстава	78
ОБЕЛОДАЊИВАЊЕ	79-88
ДАТУМ СТУПАЊА НА СНАГУ	89-91

Циљ

Циљ овог Стандарда је прописивање рачуноводственог поступка за порез на добитак. Главно питање рачуноводственог обухватања пореза на добитак јесте како обухватити текуће и будуће пореске последице:

- (а) будућег повраћаја (измирења) књиговодствене вредности средстава (обавеза) који су признати у билансу стања ентитета; и
- (б) трансакција и других догађаја текућег периода који су признати у финансијским извештајима ентитета.

Својствено је признавању средства или обавезе да извештајни ентитет очекује да поврати или измири књиговодствену вредност тог средства или обавезе. Ако је вероватно да ће, услед повраћаја или измирења те књиговодствене вредности, будућа пореска плаћања бити већа (мања) него што би била када тај повраћај или измирење не би имали пореске последице, овим Стандардом се захтева да ентитет призна одложену пореску обавезу (одложено пореско средство) уз одређене ограничене изузетке.

Овим Стандардом се од ентитета захтева да рачуноводствено обухвати пореске последице трансакција и других догађаја на исти начин на који рачуноводствено обухвата саме трансакције и друге догађаје. Дакле, за трансакције и друге догађаје признате у билансу успеха, сви повезани порески ефекти се такође признају у билансу успеха. За трансакције и друге догађаје признате директно на капиталу, сви повезани порески ефекти се такође признају на капиталу. Слично томе, признавање одложених пореских средстава и обавеза у пословној комбинацији утиче на износ гудвила насталог у тој пословној комбинацији или на износ било ког вишка учешћа стипендијца у нето фер вредности препознатљивих средстава, обавеза и потенцијалних обавеза стеченог ентитета у односу на трошак комбинације.

Овај Стандард се такође бави признавањем одложених пореских средстава

насталих из неискоришћених пореских губитака или неискоришћених пореских кредита, презентацијом пореза на добитак у финансијским извештајима и обелодањивањем информација у вези са порезом на добитак.

Делокруг

- 1 Овај Стандард се примењује у рачуноводственом обухватању пореза на добитак.
- 2 За сврхе овог Стандарда, порез на добитак укључује све домаће и иностране порезе који се заснивају на опорезивом добитку. Порез на добитак такође укључује порезе, као што су обустављени порези, које плаћају зависни ентитет, придружени ентитет или заједнички подухват при расподели извештајном ентитету.
- 3 Брисан
- 4 Овај Стандард се не бави методама рачуноводственог обухватања државних давања (видети МРС 20 *Рачуноводствено обухватање државних давања и обелодањивање државне помоћи*) или пореских кредита за улагања. Међутим, овај Стандард се бави рачуноводственим обухватањем привремених разлика које могу настати из таквих давања или пореских кредита за улагања.

Дефиниције

- 5 У овом стандарду користе се следећи термини са наведеним значењима:
 - Рачуноводствени добитак* је добитак или губитак за период пре одбијања пореског расхода.
 - Опорезиви добитак (порески губитак)* је добитак (губитак) за период, одређен у складу са прописима утврђеним од стране пореских власти, по којима су порези на добитак плативи (надокнадиви).
 - Порески расход (порески приход)* је укупан износ укључен у одређивање добити или губитка за период у вези са текућим и одложеним порезом.
 - Текући порез* је износ обавезе за платив (повратив) порез на добитак који се односи на опорезиви добитак (порески губитак) за период.
 - Одложене пореске обавезе* су износи пореза на добитак плативи у будућим периодима у односу на опорезиве привремене разлике.
 - Одложена пореска средства* су износи пореза на добитак надокнадиви у будућим периодима који се односе на:
 - (а) одбитне привремене разлике;
 - (б) неискоришћене пореске губитке пренете на наредни период; и
 - (ц) неискоришћени порески кредит пренет на наредни период.
 - Привремене разлике* су разлике између износа књиговодствене вредности неког средства или обавезе у билансу стања и њихове пореске основице. Привремене разлике могу бити или:

(а) *опорезиве привремене разлике које су привремене разлике које ће за резултат имати опорезиве износе у одређивању опорезивог добитка (пореског губитка) будућих периода када се књиговодствена вредност средства или обавезе надокнади или измири; или*

(б) *одбитне привремене разлике које су привремене разлике које ће за резултат имати износе који се могу одбити при одређивању опорезивог добитка (пореског губитка) будућих периода када се књиговодствена вредност датог средства или обавезе надокнади или измири.*

Пореска основица неког средства или обавезе је износ додељен том средству или обавези у пореске сврхе.

6 Порески расход (порески приход) се састоји од текућег пореског расхода (текућег пореског прихода) и одложеног пореског расхода (одложеног пореског прихода).

Пореска основица

7 Пореска основица средства је износ који ће моћи да се одбије за пореске сврхе од било каквих опорезивих економских користи које ће се улисти у ентитет како се врши повраћај књиговодствене вредности тог средства. Ако те економске користи не буду буду опорезиве, пореска основица датог средства је једнака његовој књиговодственој вредности.

Примери

1. Машина кошта 100. За пореске сврхе, амортизација у износу од 30 је већ одбијена у текућем и претходним периодима, а преостали трошак ће моћи да се одбије у будућим периодима, или као амортизација или кроз одбитак при отуђивању. Приход остварен коришћењем машине је опорезив, сваки добитак при отуђењу машине ће бити опорезив и сваки губитак при отуђивању ће моћи да се одбије за пореске сврхе. *Пореска основица машине је 70.*

2. Потраживање за камату има књиговодствену вредност од 100. Повезани приход од камате биће опорезован на готовинској основи. *Пореска основица потраживања за камату је нула.*

3. Потраживања од купаца имају књиговодствену вредност од 100. Повезани приходи су већ укључени у опорезиви добитак (порески губитак). *Пореска основица потраживања од купаца је 100.*

4. Потраживање за дивиденде од зависног ентитета има књиговодствену вредност од 100. Дивиденде нису опорезиве. У суштини, цела књиговодствена вредност датог средства се може одбити од економских користи. Сходно томе, пореска основица потраживања за дивиденде износи 100.(а)

5. Потраживање за зајам има књиговодствену вредност од 100. Отплата зајма неће имати пореске последице. *Пореска основица зајма износи 100.*

^(a) По овој анализи, нема опорезиве привремене разлике. Алтернативна анализа показује да обрачунато потраживање за дивиденде има пореску основицу једнаку нули и да се нулта пореска стопа примењује на резултујућу опорезиву привремену разлику од 100. У случају обе анализе, не постоји одложена пореска обавеза.

- 8 Пореска основица обавезе је њена књиговодствена вредност, умањена за било који износ који ће моћи да се одбије за пореске сврхе у погледу те обавезе у будућим периодима. У случају прихода који се прима унапред, пореска основица резултујуће обавезе је њена књиговодствена вредност, умањена за било који износ прихода који неће бити опорезив у будућим периодима.

Примери

1. Краткорочне обавезе укључују обрачунате расходе са књиговодственом вредношћу од 100. Повезани расход ће бити одбијен за пореске сврхе на готовинској основи. *Пореска основица обрачунатих расхода је нула.*

2. Краткорочне обавезе укључују приход од камате примљен унапред са књиговодственом вредношћу од 100. Повезани приход од камате је био опорезован на готовинској основи. *Пореска основица камате примљене унапред је нула.*

3. Краткорочне обавезе укључују обрачунате расходе са књиговодственом вредношћу од 100. Повезани расход је већ одбијен за пореске сврхе. *Пореска основица обрачунатих расхода је 100.*

4. Краткорочне обавезе укључују обрачунате новчане казне и пенале са књиговодственом вредношћу од 100. Казне и пенали се не могу одбити за пореске сврхе. *Пореска основица обрачунатих новчаних казни и пенала је 100.^(a)*

5. Обавеза за зајам има књиговодствену вредност од 100. Отплата зајма неће имати пореске последице. Пореска основица зајма је 100.

^(a) По овој анализи, нема одбитне привремене разлике. Алтернативна анализа показује да обрачунате новчане казне и обавезе за пенале имају пореску основицу једнаку нули и да се нулта пореска стопа примењује на насталу одбитну привремену разлику од 100. У случају обе анализе, не постоје одложена пореска средства.

- 9 Неке ставке имају пореску основицу, али нису признате као средства или обавезе у билансу стања. На пример, трошкови истраживања су признати као расход при утврђивању рачуноводственог добитка у периоду у ком су настали, али може да се деси да се не дозволе као одбитак приликом утврђивања опорезивог добитка (пореског губитка) до неког каснијег

- периода. Разлика између пореске основице трошкова истраживања, која представља износ који ће пореске власти дозволити као одбитак у будућим периодима, и књиговодствене вредности једнаке нули је одбитна привремена разлика која има за последицу одложено пореско средство.
- 10 Када пореска основица средства или обавезе није одмах очигледна, корисно је размотрити основно начело на ком се овај Стандард заснива: да ентитет, уз одређене ограничене изузетке, признаје одложену пореску обавезу (средство) кад год би повраћај или измирење књиговодствене вредности средства или обавезе изазвао повећање (смањење) будућих пореских плаћања у односу на њихов износ који би се јавио када такав повраћај или измирење не би имали пореске последице. Пример Ц после параграфа 52 илуструје околности у којима може бити корисно размотрити ово основно начело, на пример, када пореска основица средства или обавезе зависи од очекиваног начина повраћаја или измирења.
- 11 У консолидованим финансијским извештајима, привремене разлике се утврђују поређењем књиговодствене вредности средстава и обавеза у консолидованим финансијским извештајима са одговарајућом пореском основицом. Пореска основица се утврђује према консолидованој пореској пријави у оним законодавствима у којима се таква пријава попуњава. У другим законодавствима пореска основица се утврђује према пореским пријавама сваког ентитета у групи.

Признавање краткорочних пореских обавеза и текућих пореских средстава

- 12 Текући порез за текући и претходне периоде се признаје као обавеза у висини неплаћеног износа. Када износ већ плаћен за текући и претходне периоде премашује износ доспео за наплату за те периоде, вишак се признаје као средство.
- 13 Корист од пореског губитка који може да се пренесе уназад да би се повратио текући порез претходног периода признаје се као средство.
- 14 Када се порески губитак користи за повраћај текућег пореза претходног периода, ентитет признаје ту корист као средство у периоду у ком порески губитак настаје, јер је вероватно да ће корист приспети у ентитет и та корист се може поуздано мерити.

Признавање одложених пореских обавеза и одложених пореских средстава

Опорезиве привремене разлике

- 15 Одложена пореска обавеза се признаје за све опорезиве привремене разлике, осим када одложена пореска обавеза настаје из:

- (a) почетног признавања гудвила; или
- (б) почетног признавања средства или обавезе у трансакцији која:
 - (i) није пословна комбинација; и
 - (ii) у време трансакције, не утиче ни на рачуноводствени добитак ни на опорезиви добитак (порески губитак).

Међутим, за опорезиве привремене разлике повезане са инвестицијама у зависне ентитете, филијале и придружене ентитете и учешћима у заједничким подухватима, одложена пореска обавеза се признаје у складу са параграфом 39.

- 16 Својствено је признавању средства да ће се његова књиговодствена вредност повратити у виду економских користи које притичу у ентитет у будућим периодима. Када књиговодствена вредност средства премашује његову пореску основицу, износ опорезивих економских користи ће премашити износ који ће бити дозвољен као одбитак за пореске сврхе. Ова разлика је опорезива привремена разлика, а обавеза плаћања насталих пореза на добитак у будућим периодима је одложена пореска обавеза. Како ентитет буде повраћао књиговодствену вредност средства, укидаће се опорезива привремена разлика, а ентитет ће имати опорезиви добитак. Тиме постаје вероватно да ће се економске користи одливати из ентитета у виду пореских плаћања. Стога се овим Стандардом захтева признавање свих одложених пореских обавеза, осим у одређеним околностима описаним у параграфима 15 и 39.

Пример

Средство које је коштало 150 има књиговодствену вредност 100. Кумулативна амортизација за пореске сврхе је 90 и пореска стопа је 25%.
Пореска основица средства је 60 (набавна вредност од 150 умањена за кумулативну амортизацију од 90). Да би повратио књиговодствену вредност од 100, ентитет мора остварити опорезиви приход од 100, али ће једино моћи да одбије пореску амортизацију од 60. Због тога ће ентитет платити порез на добитак од 10 (25% од 40) када поврати књиговодствену вредност средства. Разлика између књиговодствене вредности од 100 и пореске основице од 60 је опорезива привремена разлика од 40. Стога, ентитет признаје одложену пореску обавезу од 10 (25% од 40) која представља порез на добитак који ће платити када поврати књиговодствену вредност средства.

- 17 Неке привремене разлике настају када су приход или расход укључени у рачуноводствени добитак у једном периоду, али су у опорезиви добитак укључени у другом периоду. Такве привремене разлике се често описују као временске разлике. Следе примери привремених разлика ове врсте које су опорезиве привремене разлике и које стога имају за последицу одложене пореске обавезе:

- (a) приход од камате је укључен у рачуноводствени добитак на пропорционалној временској основи, али може, у неким законодавствима, бити укључен у опорезиви добитак када се наплати готовина. Пореска основица било ког потраживања признатог у

билансу стања за такве приходе је нула јер приходи не утичу на опорезиви добитак док се не наплати готовина;

- (б) амортизација која се користи при утврђивању опорезивог добитка (пореског губитка) може се разликовати од оне која се користи при утврђивању рачуноводственог добитка. Привремена разлика је разлика између књиговодствене вредности средства и његове пореске основице која је првобитна набавна вредност средства умањена за све одбитке у погледу тог средства које пореских власти дозвољавају при утврђивању опорезивог добитка текућег и претходних периода. Опорезива привремена разлика настаје и има за последицу одложено пореску обавезу када је пореска амортизација убрзана (ако је пореска амортизација спорија од рачуноводствене амортизације настаје одбитна привремена разлика и она има за последицу одложено пореско средство); и
- (ц) трошкови развоја се могу капитализовати и амортизовати током будућих периода при утврђивању рачуноводственог добитка, али се одбијају при утврђивању опорезивог добитка у периоду у ком су настали. Такви трошкови развоја имају пореску основицу једнаку нули јер су већ одбијени од опорезивог добитка. Привремена разлика је разлика између књиговодствене вредности трошкова развоја и њихове пореске основице једнаке нули.

18 Привремене разлике такође настају када:

- (а) се трошак пословне комбинације алоцира признавањем препознатљивих средстава и обавеза стечених и преузетих по њиховим фер вредностима, али еквивалентно кориговање се не врши за пореске сврхе (видети параграф 19);
- (б) се средства ревалоризују, а еквивалентно кориговање се не врши за пореске сврхе (видети параграф 20);
- (ц) гудвил настаје у пословној комбинацији (видети параграф 21);
- (д) се пореска основица средства или обавезе при почетном признавању разликује од њиховог почетне књиговодствене вредности, на пример када ентитет има користи од неопорезивих државних давања која се односе на средства (видети параграфе 22 и 33); или
- (е) се књиговодствена вредност инвестиција у зависне ентитете, придружена ентитета или учешћа у заједничким подухватима разликује од пореске основице инвестиције или учешћа (видети параграфе 38–45).

Пословне комбинације

19 Трошак пословне комбинације се алоцира признавањем препознатљивих средстава и обавеза стечених и преузетих по њиховим фер вредностима на датум стицања. Привремене разлике настају када на пореску основицу

стечених препознатљивих средстава и преузетих обавеза није утицано пословном комбинацијом или је на њу утицано другачије. На пример, када се књиговодствена вредност средства повећа до фер вредности, али пореска основица средства остане у висини набавне вредности као код претходног власника, настаје опорезива привремена разлика која има за последицу одложену пореску обавезу. Проистекла одложена пореска обавеза утиче на гудвил (видети параграф 66).

Средства књижена по фер вредности

20 МСФИ дозвољавају или захтевају да се одређена средства књиже по фер вредности или да се ревалоризују (видети, на пример, МРС 16 *Некретнине, постројења и опрема*, МРС 38 *Нематеријална средства*, МРС 39 *Финансијски инструменти: Признавање и мерење* и МРС 40 *Инвестиционе некретнине*). У неким законодавствима, ревалоризација или друго преправљање вредности средства на фер вредност утиче на опорезиви добитак (порески губитак) текућег периода. Као резултат тога, пореска основица средства се коригује и не настаје привремена разлика. У другим законодавствима ревалоризација или преправљање вредности средства не утичу на опорезиви добитак у периоду ревалоризације или преправљања, и отуда се пореска основица средства не коригује. Без обзира на то, будуће надокнађивање књиговодствене вредности имаће за последицу опорезиви прилив економских користи у ентитет, а износ који ће моћи да се одбије за пореске сврхе разликоваће се од износа тих економских користи. Разлика између књиговодствене вредности ревалоризованог средства и његове пореске основице је привремена разлика и она доводи до одложене пореске обавезе или средства. Ово је тачно чак и ако:

- (а) ентитет не намерава да отуђи средство. У таквим случајевима, ревалоризована књиговодствена вредност средства ће се повратити кроз коришћење и тиме ће створити опорезиви приход који премашује амортизацију која ће бити дозвољена за пореске сврхе у будућим периодима; или
- (б) је порез на капиталне добитке одложен ако су приходи од отуђивања средства уложени у слична средства. У таквим случајевима, порез ће на крају морати да се плати при продаји или коришћењу сличних средстава.

Гудвил

21 Гудвил који настаје у пословној комбинацији се одмерава као вишак трошка комбинације у односу на учешће стицаоца у нето фер вредности препознатљивих средстава, обавеза и потенцијалних обавеза стеченог ентитета. Многе пореске власти не дозвољавају смањење књиговодствене вредности гудвила као одбитног расхода при утврђивању опорезивог добитка. Осим тога, у таквим законодавствима, трошак гудвила се обично не може одбити када зависни ентитет отуђује своју основну делатност. У таквим пореским системима гудвил има пореску основицу једнаку нули.

Свака разлика између књиговодствене вредности гудвила и његове пореске основице једнаке нули је опорезива привремена разлика. Међутим, овим Стандардом се не дозвољава признавање проистекле одложене пореске обавезе јер се гудвил одмерава као остатак, а признавање одложене пореске обавезе би повећало књиговодствену вредност гудвила.

- 21А Сматра се да накнадна смањења одложене пореске обавезе која је непризната јер настаје из почетног признавања гудвила такође настају из почетног признавања гудвила и стога нису призната по параграфу 15(а). На пример, када гудвил стечен у пословној комбинацији има трошак од 100, али пореску основицу једнаку нули, према параграфу 15(а) ентитету се забрањује признавање проистекле одложене пореске обавезе. Ако ентитет накнадно признаје губитак услед умањења вредности од 20 за тај гудвил, износ опорезиве привремене разлике која се односи на гудвил се смањује са 100 на 80, са проистеклим смањењем вредности непризнате одложене пореске обавезе. То смањење вредности непризнате одложене пореске обавезе такође се сматра као повезано са почетним признавањем гудвила и стога се забрањује да буде признато по параграфу 15(а).
- 21Б Одложене пореске обавезе за опорезиве привремене разлике које се односе на гудвил се, међутим, признају када не настају из почетног признавања гудвила. На пример, ако гудвил стечен у пословној комбинацији износи 100 при чему се одбитак за пореске сврхе може користити по стопи од 20 процената годишње почев од године стицања, пореска основица при почетном признавању гудвила је 100, а на крају године стицања је 80. Ако књиговодствена вредност гудвила на крају године стицања остане непромењена, то јест остане 100, опорезива привремена разлика од 20 настаје на крају те године. Пошто се та опорезива привремена разлика не односи на почетно признавање гудвила, признаје се проистекла одложена пореска обавеза.

Почетно признавање средства или обавезе

- 22 Привремена разлика може настати при почетном признавању средства или обавезе, на пример, ако део или цела набавна вредност средства неће моћи да се одбије за пореске сврхе. Метод рачуноводственог обухватања такве привремене разлике зависи од природе трансакције која је довела до почетног признавања средства или обавезе:
- (а) у пословној комбинацији, ентитет признаје било коју одложену пореску обавезу или средство и то утиче на износ гудвила или сваког вишка трошка комбинације у односу на учешће стицаоца у нето фер вредности препознатљивих средстава, обавеза и потенцијалних обавеза стеченог ентитета (видети параграф 19);
 - (б) ако трансакција утиче или на рачуноводствени добитак или на опорезиви добитак, ентитет признаје било коју одложену пореску обавезу или средство и признаје проистекли одложени порески расход или приход у билансу успеха (видети параграф 59);

- (ц) ако трансакција није пословна комбинација и не утиче ни на рачуноводствени добитак ни на опорезиви добитак, ентитет би, у одсуству изузетака датих у параграфима 15 и 24, признао проистеклу одложену пореску обавезу или средство и кориговао књиговодствену вредност средства или обавезе за исти износ. Услед таквих кориговања финансијски извештаји би постали мање транспарентни. Стога се овим Стандардом ентитету не дозвољава да призна проистеклу одложену пореску обавезу или средство, ни при почетном признавању, ни накнадно (видети пример у наставку текста). Штавише, ентитет не признаје накнадне промене непризнате одложене пореске обавезе или средства док се средство амортизује.

Пример који илуструје параграф 22(ц)

Ентитет намерава да користи средство које кошта 1.000 током његовог корисног века трајања од пет година и да га онда отуђи при чему је резидуална вредност једнак нули. Пореска стопа је 40%. Амортизација средства се не може одбити за пореске сврхе. При отуђењу, било који капитални добитак не би био опорезив и било који капитални губитак не би могао да се одбије.

Када поврати књиговодствену вредности средства, ентитет ће зарадити опорезиви приход од 1.000 и платити порез од 400. Ентитет не признаје последичну одложену пореску обавезу од 400 јер је она настала из почетног признавања средства.

У следећој години, књиговодствена вредност средства је 800. Пошто оствари опорезиви приход од 800, ентитет ће платити порез од 320. Ентитет не признаје одложену пореску обавезу од 320 јер је она последица почетног признавања средства.

- 23 У складу са МРС 32 *Финансијски инструменти: Презентација*, емитент сложеног финансијског инструмента (на пример, конвертибилне обвезнице) класификује компоненту обавезе инструмента као обавезу, а компоненту капитала као капитал. У неким јурисдикцијама, пореска основица компоненте обавезе при почетном признавању једнака је почетној књиговодственој вредности збира компоненти обавезе и капитала. Проистекла опорезива привремена разлика настаје при почетном признавању компоненте капитала одвојено од компоненте обавезе. Стога се, изузетак прописан у параграфу 15(б) не примењује. Због тога, ентитет признаје проистеклу одложену пореску обавезу. У складу са параграфом 61, одложени порез задужује директно књиговодствену вредност компоненте капитала. У складу са параграфом 58, накнадне промене одложене пореске обавезе се признају у билансу успеха као одложени порески расход (приход).

Одбитне привремене разлике

- 24 Одложено пореско средство се признаје за све одбитне привремене разлике у мери у којој је вероватно да ће постојати расположив опорезиви добитак за који се може искористи одбитна привремена разлика, осим ако одложено пореско средство настаје почетним признавањем средства или обавезе у трансакцији која:
- (а) није пословна комбинација; и
 - (б) у време трансакције, не утиче ни на рачуноводствени добитак ни на опорезиви добитак (порески губитак).

Међутим, за одбитне привремене разлике повезане са инвестицијама у зависне ентитете, филијале и придружене ентитете и са учешћима у заједничким подухватима, одложено пореско средство се признаје у складу са параграфом 44.

- 25 Својствено је признавању обавезе да ће књиговодствена вредност бити измирена у будућим периодима путем одлива ресурса из ентитета који представљају економске користи. Када ресурси отичу из ентитета, део или сви њихови износи, могу да се одбију при утврђивању опорезивог добитка у периоду после периода у ком је обавеза призната. У таквим случајевима, привремена разлика постоји између књиговодствене вредности обавезе и њене пореске основице. У складу са тим, настаје одложено пореско средство у погледу пореза на добитак који ће се моћи повратити у будућим периодима када се тај део обавезе дозволи као одбитак при утврђивању опорезивог добитка. Слично томе, када је књиговодствена вредност средства мања од његове пореске основице, разлика доводи до одложеног пореског средства у погледу пореза на добитак који ће се моћи надокнадити у будућим периодима.

Пример

Ентитет признаје обавезу од 100 за обрачунате трошкове гаранције за производе. За пореске сврхе, трошкови гаранције за производе неће моћи да се одбију све док ентитет не исплати одштетне захтеве. Пореска стопа је 25%.

Пореска основица обавезе је нула (књиговодствена вредност од 100 умањена за износ који ће моћи да се одбије за пореске сврхе у погледу обавезе у будућим периодима). Измиривањем обавезе за њену књиговодствену вредност ентитет ће смањити свој будући опорезиви добитак за износ од 100, и, због тога, смањити своја будућа пореска плаћања за 25 (25% од 100). Разлика између књиговодствене вредности од 100 и пореске основице једнаке нули је одбитна привремена разлика од 100. Дакле, ентитет признаје одложено пореско средство од 25 (25% од 100) под условом да је вероватно да ће ентитет остварити довољни опорезиви добитак у будућим периодима да би имао користи од смањења пореских плаћања.

- 26 Следе примери одбитних привремених разлика које за последицу имају одложена пореска средства:
- (а) трошкови пензија могу да се одбијају при утврђивању рачуноводственог добитка док запослени пружа услугу, али при

утврђивању опорезивог добитка да се одбијају или када ентитет плаћа доприносе неком фонду или када ентитет плаћа пензије. Привремена разлика постоји између књиговодствене вредности обавезе и њене пореске основице; пореска основица обавезе је обично једнака нули. Таква одбитна привремена разлика има за последицу одложено пореско средство јер ће се економске користи уливати у ентитет у виду одбитка од опорезивог добитка када се доприноси или пензије плаћају;

- (б) Трошкови истраживања се признају као расход при утврђивању рачуноводственог добитка у периоду у ком су направљени, али као одбитак при утврђивању опорезивог добитка (пореског губитка) могу да се дозволе тек у неком каснијем периоду. Разлика између пореске основице трошкова истраживања, која представља износ који ће пореске власти дозволити као одбитак у будућим периодима, и књиговодствене вредности једнаке нули је одбитна привремена разлика која има за последицу одложено пореско средство;
 - (ц) Трошак пословне комбинације се алоцира признавањем препознатљивих средстава и обавеза стечених и преузетих по њиховим фер вредностима на датум стицања. Када се преузета обавеза признаје на датум стицања, али повезани трошкови се одбијају при утврђивању опорезивог добитка тек у неком каснијем периоду, настаје одбитна привремена разлика која има за последицу одложено пореско средство. Одложено пореско средство такође настаје када је фер вредност стеченог препознатљивог средства мања од његове пореске основице. У оба случаја, проистекло одложено пореско средство утиче на гудвил (видети параграф 6б);
 - (д) одређена средства се могу књижити по фер вредности или се могу ревалоризовати без еквивалентног кориговања извршеног за пореске сврхе. (видети параграф 20). Одбитна привремена разлика настаје када пореска основица средства премаши његову књиговодствену вредност.
- 27 Укидање одбитних привремених разлика има за последицу одбитке при утврђивању опорезивих добитака будућих периода. Међутим, економске користи у виду смањења пореских плаћања уливаће се у ентитет само ако он оствари довољан опорезиви добитак са којим одбици могу да се пребију. Стога, ентитет признаје одложена пореска средства само када је вероватно да ће бити расположиви опорезиви добици за које се могу искористити одбитне привремене разлике.
- 28 Вероватно је да ће бити расположив опорезиви добитак за који се могу искористити одбитне привремене разлике када има довољно опорезивих привремених разлика које се односе на исту пореску регулативу и исти опорезиви ентитет, за које се очекује да буду укинуте:
- (а) у истом периоду кад и очекивано укидање одбитне привремене разлике; или

- (б) у периодима у којима се порески губитак настао из одложеног пореског средства може пренети у претходни или наредни период. .

У таквим околностима, одложено пореско средство се признаје у периоду у ком одбитне привремене разлике настају.

29 Када су опорезиве привремене разлике које се односе на исти порески орган и исти порески ентитет, недовољне, одложено пореско средство се признаје у мери у којој:

- (а) је вероватно да ће ентитет имати довољан опорезиви добитак који се односи на исту порески орган и исти порески ентитет у истом периоду у ком се изврши укидање одбитне привремене разлике (или у периодима у којима се порески губитак настао из одложеног пореског средства може пренети из претходног периода или у наредни период). Када процењује да ли ће имати довољно опорезивог добитка у будућим периодима, ентитет занемарује опорезиве износе настале из одбитних привремених разлика чије се настајање очекује будућим периодима, јер ће одложено пореско средство настало из ових одбитних привремених разлика само по себи захтевати будући опорезиви добитак да би се могло искористити; или
- (б) ентитет има могућности за пореско планирање којим ће се створити опорезиви добитак у одговарајућим периодима.

30 Могућности за пореско планирање су акције које би ентитет предузео да би створио или увећао опорезиви приход у одређеном периоду пре истека преноса пореског губитка или пореског кредита у наредни период. На пример, у неким законодавствима опорезиви добитак може да се створи или увећа:

- (а) одређењем да се приход од камате опорезује на основу наплате или потраживања;
- (б) одлагањем захтева за одређене одбитке од опорезивог добитка;
- (ц) продајом и можда повратним лизингом средстава чија се вредност повећала али чија пореска основица није коригована да би одразила такво повећање вредности; и
- (д) продајом средства које ствара неопорезиви приход (као што је, у неким законодавствима, државна обвезница) ради куповине друге инвестиције која ствара опорезиви приход.

Када могућности за пореско планирање повећавају опорезиви добитак из каснијег периода у односу на ранији период, коришћење преноса пореског губитка или пореског кредита у наредни период и даље зависи од постојања будућег опорезивог добитка из извора који нису будуће привремене разлике.

31 Када је ентитет имао недавно губитак он уважава упутства из параграфа 35 и 6.

32 Брисан

Почетно признавање средства или обавезе

- 33 Један случај настајања одложеног пореског средства при почетном признавању је када се неопорезиво државно давање које се односи на средство одбија приликом одређивања књиговодствене вредности средства, али се, за пореске сврхе, не одузима од износа средства који се амортизује (другим речима од његове пореске основице); књиговодствена вредност средства је нижа од његове пореске основице и ово доводи до одбитне привремене разлике. Државна давања такође могу бити успостављена као одложени приход и у том случају је разлика између одложеног прихода и његове пореске основице, која је једнака нули, одбитна привремена разлика. Који год метод презентације ентитет усвоји, ентитет не признаје проистекло одложено пореско средство из разлога датог у параграфу 22.

Неискоришћени порески губици и неискоришћени порески кредити

- 34 **Одложено пореско средство се признаје за преношење неискоришћених пореских губитака и неискоришћених пореских кредита у наредни период у мери у којој је вероватно да ће постојати расположив опорезиви добитак за који се могу искористити неискоришћени порески губици или неискоришћени порески кредити.**
- 35 Критеријуми за признавање одложених пореских средстава насталих из преношења неискоришћених пореских губитака и пореских кредита у наредни период су исти као критеријуми за признавање одложених пореских средстава насталих из одбитних привремених разлика. Међутим, постојање неискоришћених пореских губитака је чврст доказ да будући опорезиви добитак можда неће бити расположив. Стога, када ентитет има у ранијем периоду губитке, он признаје одложено пореско средство настало из неискоришћених пореских губитака или пореских кредита само у мери у којој ентитет има довољно опорезивих привремених разлика или постоји други убедљив доказ да ће постојати расположив опорезиви добитак за који се могу искористити неискоришћени порески губици или неискоришћени порески кредити. У таквим околностима, параграф 82 захтева обелодањивање износа одложеног пореског средства и природе доказа који подржавају његово признавање.
- 36 Ентитет разматра следеће критеријуме када процењује вероватноћу да ће постојати расположив опорезиви добитак за који се могу искористити неискоришћени порески губици или неискоришћени порески кредити:
- (а) да ли ентитет има довољно опорезивих привремених разлика које се односе на исту пореску власт и исти порески ентитет, које ће имати за последицу опорезиве износе за које ће се моћи искористити неискоришћени порески губици или неискоришћени порески кредити пре него што истекну;

- (б) да ли је вероватно да ће ентитет имати опорезиве добитке пре него што неискоришћени порески губици или неискоришћени пореских кредити истекну;
- (ц) да ли су неискоришћени порески губици последица препознатљивих узрока за које није вероватно да ће се поновити; и
- (д) да ли су ентитету расположиве могућности пореског планирања (видети параграф 30) којима ће створити опорезиви добитак у периоду у ком неискоришћени порески губици или неискоришћени порески кредити могу да се искористе.

У мери у којој није вероватно да ће постојати расположив опорезиви добитак за који се могу искористити неискоришћени порески губици или неискоришћени порески кредити, одложено пореско средство се не признаје.

Поновна процена непризнатих одложених пореских средстава

- 37 На сваки датум биланса стања, ентитет поново процењује непризната одложена пореска средства. Ентитет признаје претходно непризнато одложено пореско средство у мери у којој је постало вероватно да ће будући опорезиви добитак дозволити повраћај одложеног пореског средства. На пример, побољшање услова трговине може повећати вероватноћу да ће ентитет моћи да створи довољан опорезиви добитак у будућности да би одложено пореско средство испунило критеријуме за признавање прописане у параграфима 24 или 34. Још један пример је када ентитет поново процењује одложена пореска средства на датум пословне комбинације или накнадно (видети параграфе 67 и 68).

Инвестиције у зависне ентитете, филијале и придружене ентитете учешћа у заједничким подухватима

- 38 Привремене разлике настају када књиговодствена вредност инвестиција у зависне ентитете, филијале и придружене ентитете или учешћа у заједничким подухватима (наиме учешће матичног ентитета или инвеститора у нето средствима зависног ентитета, филијале, придруженог ентитета или ентитета у који се инвестира, укључујући књиговодствену вредност гудвила) постаје различита од пореске основице (која је често набавна вредност–цена коштања) инвестиције или учешћа. Такве разлике могу настати у више различитих околности, на пример:
- (а) постојање нераспоређеног добитка зависних ентитета, филијала, придружених ентитета и заједничких подухвата;
 - (б) промене девизних курсева када су матични ентитет и његов зависни ентитет у различитим државама; и

- (ц) смањење књиговодствене вредности инвестиције у придружени ентитет на њен повратив износ.

У консолидованим финансијским извештајима, привремена разлика може бити различита од привремене разлике по основу те инвестиције у засебним финансијским извештајима матичног ентитета ако матични ентитет књижи инвестицију у својим засебним финансијским извештајима по набавној вредности или ревалоризованом износу.

- 39 Ентитет признаје одложену пореску обавезу за све опорезиве привремене разлике повезане са инвестицијама у зависне ентитете, филијале и придружене ентитете и учешћима у заједничким подухватима, осим у мери у којој су оба следећа услова испуњена:**

- (а) матични ентитет, инвеститор или учесник у заједничком у подухвату је у стању да контролише време укидања привремене разлике; и
- (б) вероватно је да се привремена разлика неће укинути у догледној будућности.

- 40 Пошто матични ентитет контролише политику дивиденди свог зависног ентитета, он је у стању да контролише избор тренутка када ће се укинути привремене разлике повезане са том инвестицијом (укључујући привремене разлике које настају не само из нераспоређеног добитка, већ и из било каквих разлика које су резултат претварања једне валуте у другу). Штавише, често би било неизводљиво утврдити износ пореза на добитак који би морао да се плати када се укине привремена разлика. Стога, када матични ентитет утврди да ти добици неће бити распоређени у догледној будућности, матични ентитет не признаје одложену пореску обавезу. Иста разматрања се примењују на инвестиције у филијале.**

- 41 Немонетарна средства и обавезе ентитета се мере у његовој функционалној валути (видети МРС 21 Ефекти промена девизних курсева). Ако се опорезиви добитак или порески губитак ентитета (и, тиме, пореска основица његових немонетарних средстава и обавеза) утврђује у различитој валути, промене курса доводе до привремених разлика које имају за последицу признату одложену пореску обавезу (према параграфу 24) или средство. Проистекли одложени порез се задужује или одобрава као добитак или губитак (видети параграф 58).

- 42 Инвеститор у придружени ентитет не контролише тај ентитет и обично није у позицији да одређује његову политику дивиденди. Стога, у одсуству споразума којим се захтева да се добици придруженог ентитета не расподељују у догледној будућности, инвеститор признаје одложену пореску обавезу која настаје из опорезивих привремених разлика повезаних са његовом инвестицијом у придружени ентитет. У неким случајевима, инвеститор можда не може да утврди износ пореза који би морао да се плати ако поврати вредност своје инвестиције у придружени ентитет, али може да утврди да ће он бити једнак минималном износу или ће га премашити. У

- таквим случајевима, одложена пореска обавеза се мери по том износу.
- 43 Споразум између страна у заједничком подухвату обично се бави дељењем добитака и и њиме се утврђује да ли се за одлуке о таквим питањима захтева сагласност свих страна у подухвату или тачно одређене већине. Када страна у подухвату може да контролише дељење добитака и када је вероватно да се добици неће расподељивати у догледној будућности, одложена пореска обавеза се не признаје.
- 44 **Ентитет признаје одложено пореско средство за све одбитне привремене разлике које настају из инвестиција у зависне ентитете, филијале и придружене ентитете и учешћа у заједничким подухватима, само у мери у којој је вероватно да ће:**
- (а) **привремена разлика бити укинута у догледној будућности; и**
 - (б) **бити расположив опорезиви добитак за који ће се моћи искористи привремена разлика.**
- 45 Када одлучује да ли је одложено пореско средство признато за одбитне привремене разлике повезане са његовим инвестицијама у зависне ентитете, филијале и придружене ентитете и његовим учешћима у заједничким подухватима, ентитет разматра упутство прописано у параграфима 28 до 31.

Одмеравање

- 46 **Текуће пореске обавезе (средства) за текући и претходне периоде се одмеравају по износу за који се очекује да буде плаћен (повраћен од) пореским властима, коришћењем пореских стопа (и пореских закона) које су донете или у значајној мери донете до датума биланса стања.**
- 47 **Одложена пореска средства и обавезе се одмеравају по пореским стопама чија се примена очекује за период када је средство остварено или обавеза измирена, на основу пореских стопа (и пореских закона) које су донете или у значајној мери донете до датума биланса стања.**
- 48 Текућа и одложена пореска средства и обавезе се обично мере коришћењем пореских стопа (и пореских закона) које су прописане. Међутим, у неким законодавствима саопштење пореских стопа (и пореских закона) од стране владе има суштинско дејство стварног закона, чије доношење може уследити неколико месеци након саопштења. У овим околностима, пореска средства и обавезе се одмеравају коришћењем саопштених пореских стопа (и пореских закона).
- 49 Када се на различите нивое опорезивог прихода примењују различите пореске стопе, одложена пореска средства и обавезе се мере коришћењем просечних стопа чија се примена на опорезиви добитак (порески губитак) очекује за периоде у којима се очекује укидање привремених разлика.
- 50 Брисан
- 51 **Одмеравање одложених пореских обавеза и одложених пореских**

средстава одражава пореске последице које произилазе из начина на који ентитет очекује да поврати или измири књиговодствену вредност својих средстава и обавеза, на датум биланса стања.

52 У неким правним системима начин на који ентитет врши повраћај (измирење) књиговодствене вредности средства (обавезе) може утицати на:

- (а) пореску стопу која се примењује када ентитет врши повраћај (измирење) књиговодствене вредности средства (обавезе); и/или
- (б) пореску основицу средства (обавезе).

У таквим случајевима, ентитет мери одложене пореске обавезе и одложена пореска средства коришћењем пореске стопе и пореске основице које су у складу са очекиваним начином повраћаја или измирења.

Пример А

Средство има књиговодствену вредност од 100 и пореску основицу од 60. Уколико би се средство продало применила би се пореска стопа од 20%, док би се на други приход применила пореска стопа од 30%.

Ентитет признаје одложену пореску обавезу од 8 (20% од 40) уколико очекује да прода средство без даљег коришћења, а одложену пореску обавезу од 12 (30% од 40) ако очекује да задржи средство и коришћењем поврати његову књиговодствену вредност

Пример Б

Неко средство, чија је набавна вредност 100 и књиговодствена вредност 80, ревалоризовано је на 150. Еквивалентно кориговање за пореске сврхе се не врши. Кумулативна амортизација за пореске сврхе је 30, а пореска стопа 30%. Ако се средство прода по цени вишој од набавне вредности, кумулативна пореска амортизација од 30 биће укључена у опорезиви приход, али онај део прихода од продаје за који се премашује набавна вредност неће бити опорезив.

Пореска основица средства је 70 и постоји опорезива привремена разлика од 80. Ако ентитет очекује да поврати књиговодствену вредност коришћењем средства, мора створити опорезиви приход од 150, али ће само моћи да одбије амортизацију од 70. По овом основу, постоји одложена пореска обавеза од 24 (30% од 80). Ако ентитет очекује да поврати књиговодствену вредност продајом средства без одлагања, за приход од 150, одложена пореска обавеза се израчунава на следећи начин:

	<i>Опорезива привремена разлика</i>	<i>Пореска стопа</i>	<i>Одложена пореска обавеза</i>
Кумулативна пореска амортизација	30	30%	9
Део износа прихода за који се			

премашује набавне вредност			
Укупно		80	9
<i>(напомена: у складу са параграфом 61, додатни одложени порез који настаје при ревалоризацији се задужује директно на капиталу)</i>			

Пример Ц

Чињенице су исте као и у примеру Б, осим што, ако се средство прода по цени вишој од набавне вредности, кумулативна пореска амортизација биће укључена у опорезиви приход (опорезован по стопи од 30%), а приходи од продаје биће опорезовани по стопи од 40%, након одбијања набавне вредности од 110 која је кориговане за ефекат инфлације.

Ако ентитет очекује да поврати књиговодствену вредност коришћењем средства, мора остварити опорезиви приход од 150, али ће само моћи да одбије амортизацију од 70. На овој основи, пореска основица је 70, постоји опорезива привремена разлика од 80 и постоји одложена пореска обавеза од 24 (30% од 80), као у примеру Б.

Ако ентитет очекује да поврати књиговодствену вредност продајом средства без одлагања за приходе од 150, ентитет ће моћи да одбије индексiranу набавну вредност од 110. Нето приходи од продаје од 40 биће опорезовани по стопи од 40%. Уз то, кумулативна пореска амортизација од 30 биће укључена у опорезиви приход и опорезована по стопи од 30%. По овом основу, пореска основица је 80 (110 мање 30), постоји опорезива привремена разлика од 70 и одложена пореска обавеза од 25 (40 од 40% плус 30 од 30%). Уколико пореска основица, у овом примеру, није одмах очигледна, може бити од помоћи разматрање основног начела прописаног у параграфу 10.

(напомена: у складу са параграфом 61, додатни одложени порез који настаје при ревалоризацији се задужује директно на капиталу)

52А У неким законодавствима, порез на добитак се мора платити по вишој или по нижој стопи ако је део или цео нето добитак или нераспоређени добитак исплаћени као дивиденде акционарима ентитета. У другим законодавствима, порез на добитак се може рефундирати или платити ако су део или цео нето добитак или нераспоређени добитак исплаћени као дивиденда акционарима ентитета. У овим околностима, текућа и одложена пореска средства и обавезе се одмеравају по пореској стопи која се примењује на нераспоређене добитке.

52Б У околностима описаним у параграфу 52А, пореске последице дивиденди се признају када је обавеза плаћања дивиденде призната. Пореске последице дивиденди су непосредније повезане са прошлим трансакцијама или догађајима него са расподелом власницима. Стога се, ефекти дивиденди на порез на добитак признају у добитку или губитку за дати период како се захтева параграфом 58 осим у мери у којој последице дивиденди на порез на

добитак настају из околности описаних у параграфу 58(а) и (б).

Пример који илуструје параграфе 52А и 52Б

Следећи пример се бави мерењем текућих и одложених пореских средстава и обавеза за ентитет у јурисдикцији у којој се порез на добитак мора платити по вишој стопи за нераспоређени добитак (50%) при чему се неки износ рефундира када се добитак распореди. Пореска стопа на распоређени добитак је 35%. На датум биланса стања, 31. децембра 20X1. године, ентитет не признаје обавезу за дивиденде чија је исплата предложена или одобрена након датума биланса стања. Као последица тога, дивиденде нису признате у 20X1. години. Опорезиви приход за 20X1. годину је 100.000. Нето опорезива привремена разлика за 20X1. годину је 40.000.

Ентитет признаје текућу пореску обавезу и текући порески расход на добитак у износу од 50.000. Ниједно средство није признато за потенцијално повратив износ као последица будућих дивиденди. Ентитет такође признаје одложену пореску обавезу и одложени порески расход од 20.000 (50% од 40.000) који представља порез на добитак који ће ентитет платити када поврати или измири књиговодствену вредност својих средстава и обавеза, заснован на пореској стопи која се примењује на нераспоређене добитке.

Касније, 15. марта 20X2. године, ентитет признаје дивиденде од 10.000 из претходног пословног добитка као обавезу.

15. марта 20X2. године, ентитет признаје повраћај пореза на добитак од 1.500 (15% од дивиденди признатих као обавеза) као текуће пореско средство и као смањење текућег пореског расхода на добитак за 20X2. годину.

- 53 Одложена пореска средства и обавезе се не дисконтују**
- 54 Поуздано утврђивање одложених пореских средстава и обавеза на дисконтованој основи захтева детаљни временски распоред укидања сваке привремене разлике. У многим случајевима такав распоред је неизводљив или веома сложен. Стога је неприкладно захтевати дисконтовање одложених пореских средстава и обавеза. Ако би се дисконтовање дозволило, али не и захтевало, то би за последицу имало одложена пореска средства и обавезе која није могуће поредити међу ентитетима. Стога се овим Стандардом не захтева нити дозвољава дисконтовање одложених пореских средстава и обавеза.**
- 55 Привремене разлике се утврђују на основу књиговодствене вредности средства или обавезе. Ово се примењује чак и када је сама књиговодствена вредност утврђена на дисконтованој основи, на пример у случају обавеза за пензијска примања (видети МРС 19 *Примања запослених*).
- 56 Књиговодствена вредност одложеног пореског средства се проверава на**

сваки датум биланса стања. Ентитет смањује књиговодствену вредност одложеног пореског средства у мери у којој више није вероватно да ће постојати довољан опорезиви добитак који омогућује коришћења користи од целог или дела тог одложеног пореског средства. Било које такво смањење се укида у мери у којој је вероватно да ће довољан опорезиви добитак бити расположив.

Признавање текућег и одложеног пореза

57 Рачуноводствено обухватање текућих и одложених пореских ефеката трансакције или другог догађаја је у складу са рачуноводственим обухватањем саме трансакције или догађаја. У параграфима 58 до 68Ц примењују ово начело.

Биланс успеха

58 Текући и одложени порез се признају као приход или расход и укључују се у добитак или губитак за дати период, осим када порез настаје из:

- (а) трансакције или догађаја који је признат, у истом или различитом периоду, директно у капиталу (видети параграфе 61 до 65); или
- (б) пословне комбинације (видети параграфе 66 до 68).

59 Већина одложених пореских обавеза и одложених пореских средстава настаје када се приход или расход укључују у рачуноводствени добитак у једном периоду, али се у опорезиви добитак (порески губитак) укључују у неком другом периоду. Проистекли одложени порез се признаје у билансу успеха. Примери су када:

- (а) се приход од камате, тантијеме или дивиденде прима са закашњењем и укључује у рачуноводствени добитак на временски пропорционалној основи у складу са МРС 18 *Приходи*, али се у опорезиви добитак (порески губитак) укључује на готовинској основи; и
- (б) се трошкови нематеријалних средстава капитализују у складу са МРС 38 и амортизују у билансу успеха, али су одбијени за пореске сврхе када су настали.

60 Књиговодствена вредност одложених пореских средстава и обавеза се може променити чак иако није промењен износ повезаних привремених разлика. Ово може бити резултат, на пример:

- (а) промене пореских стопа или пореских закона;
- (б) поновне процене надокнадивости одложених пореских средстава; или
- (ц) промене очекиваног начина надокнаде средства.

Настали одложени порез се признаје у билансу успеха, осим у мери у којој

се односи на ставке које су претходно задужене или одобрене на капиталу (видети параграф 63).

Ставке којима се директно задужује или одобрава капитал

61 За текући порез и одложени порез се директно задужује или одобрава капитал ако се порез односи на ставке којима се, у истом или различитом периоду, директно задужује или одобрава капитал.

62 Међународним стандардима финансијског извештавања се захтевају или дозвољава да се за одређене ставке директно задужује или одобрава капитал. Примери таквих ставки су:

- (а) промена књиговодствене вредности која настаје по основу ревалоризације некретнина, постројења и опреме (видети MPC 16);
- (б) кориговање почетног салда рачуна нераспоређеног добитка које је последица или промене рачуноводствене политике која се примењује ретроактивно или корекције грешке (видети MPC 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*);
- (ц) курсне разлике настале при превођењу финансијских извештаја иностраног пословања (видети MPC 21); и
- (д) износи настали при почетном признавању компоненте капитала сложеног финансијског инструмента (видети параграф 23).

63 У изузетним околностима може бити тешко утврдити износ текућег и одложеног пореза који се односе на ставке којима се одобрава или задужује капитал. До тога може доћи, на пример, када:

- (а) постоје степеневане стопе пореза на добитак и немогуће је утврдити стопу по којој је опорезована одређена компонента опорезивог добитка (пореског губитка);
- (б) промена пореске стопе или других пореских правила **утиче** на одложено пореско средство или обавезу која се односи (у целини или делимично) на ставку која је раније била евидентирана на терет или у корист капитала; или
- (ц) ентитет утврди да одложено пореско средство треба признати или га не треба више признавати у потпуности и одложено пореско средство се односи (у целини или делимично) на ставку којом је претходно задужен или одобрен капитал.

У таквим случајевима, текући и одложени порез који се односи на ставке којима је задужен или одобрен капитал заснован је на разумној пропорционалној (про рата) алокацији текућег и одложеног пореза ентитета у датом пореском законодавству или на другом методу којим се постиже прикладнија алокација у датим околностима.

64 MPC 16 не одређује тачно да ли ентитет треба сваке године да из ревалоризационог вишка преноси у нераспоређени добитак износ једнак

- разлици између депресијације или амортизације ревалоризованог средства и депресијације и амортизације засноване на набавној вредности тог средства. Ако ентитет изврши такав пренос, износ који се преноси се умањује за сваки релевантни одложени порез. Слична разматрања се примењују на преносе извршене приликом отуђења некретнине, постројења или опреме.
- 65 Када је средство ревалоризовано за пореске сврхе и та ревалоризација је повезана са рачуноводственом ревалоризацијом извршеном у неком ранијем периоду, или са ревалоризацијом која се очекује у неком будућем периоду, порески ефекти и ревалоризације средства и кориговања пореске основице се задужују или одобравају на капиталу, у периодима у којима се врше. Међутим, ако ревалоризација за пореске сврхе није повезана са рачуноводственом ревалоризацијом извршеном у неком ранијем периоду или са ревалоризацијом која се очекује у неком будућем периоду, порески ефекти кориговања пореске основице се признају у билансу успеха.
- 65A Када ентитет исплаћује дивиденде својим акционарима, од њега се може тражити да део дивиденди исплати пореским властима у име акционара. У многим законодавствима овај износ се назива обустављени порез. Такав износ, који је исплаћен или доспева за плаћање пореским властима, обрачунава се на терет капитала као део дивиденди.

Одложени порез настао из пословне комбинације

- 66 Као што је објашњено у параграфима 19 и 26(ц), привремене разлике могу настати у пословној комбинацији. У складу са МСФИ 3 *Пословне комбинације*, ентитет признаје сва проистекла одложена пореска средства (у мери у којој она задовољавају критеријуме за признавање из параграфа 24) или одложене пореске обавезе као идентификована средства и обавезе на датум стицања. Због тога, та одложена пореска средства и обавезе утичу на гудвил или износ било каквог прекорачења учешћа стицаоца у нето фер вредности идентификованих средстава, обавеза и потенцијалних обавеза стеченог ентитета у односу на трошак комбинације. Међутим, у складу са параграфом 15(а), ентитет не признаје одложене пореске обавезе настале из почетног признавања гудвила.
- 67 Као резултат пословне комбинације, стицалац може сматрати да је вероватно да ће повратити сопствено одложено пореско средство које није било признато пре пословне комбинације. На пример, стицалац може бити у могућности да искористи своје неискоришћене пореске губитке по основу будућег опорезивог добитка стеченог ентитета. У таквим случајевима, стицалац признаје одложено пореско средство, али га не укључује у обрачунавање пословне комбинације, и стога га не узима у обзир при утврђивању гудвила или износа било каквог прекорачења учешћа стицаоца у нето фер вредности идентификованих средстава, обавеза и потенцијалних обавеза стеченог ентитета у односу на трошак комбинације.
- 68 Ако потенцијална корист од пореског губитка стеченог ентитета у наредни период или других одложених пореских средстава није задовољила

критеријуме из МСФИ 3 за одвојено признавање када се пословна комбинација почетно рачуноводствено обухвата већ се реализује касније, стицалац признаје проистекли одложени порески приход у оквиру добитка или губитка. Поред тога, стицалац:

- (а) смањује књиговодствену вредност гудвила на износ који би се признао да је одложено пореско средство било признато као идентификовано средство од датума стицања; и
- (б) признаје смањење књиговодствене вредности гудвила као расход.

Међутим, овај поступак не доводи до прекорачења износа учешћа стицаоца у нето фер вредности идентификованих средстава, обавеза и потенцијалних обавеза стеченог ентитета у односу на трошак комбинације, нити повећава износ претходно признат за било које такво прекорачење.

Пример

Један ентитет је стекао неки зависан ентитет који је имао одбитне привремене разлике од 300. Пореска стопа у време стицања била је 30%. Проистекло одложено пореско средство од 90 није било признато као идентификовано средство при утврђивању гудвила од 500 који је био последица пословне комбинације. Две године после спајања, ентитет је проценио да би будући опорезиви добитак био довољан да поврати корист од свих одбитних привремених разлика.

Ентитет признаје одложено пореско средство од 90 и, у оквиру добитка или губитка, одложени порески приход од 90. Ентитет такође смањује књиговодствену вредност гудвила за 90 и признаје расход за овај износ у оквиру добитка или губитка. Због тога, вредност гудвила се смањује на 410, што је износ који би се признао да је одложено пореско средство од 90 било признато као идентификовано средство на датум стицања.

Да је пореска стопа порасла за 40%, ентитет би признао одложено пореско средство од 120 (40% од 300) и, у оквиру добитка или губитка, одложени порески приход од 120. Да се пореска стопа смањила за 20%, ентитет би признао одложено пореско средство од 60 (20% од 300) и одложени порески приход од 60. У оба случаја, ентитет би такође смањио књиговодствену вредност гудвила за 90 и признао расход за тај износ у оквиру добитка или губитка.

Текући и одложени порез настао из трансакција плаћања акцијама

68А У неким фискалним системима, ентитет добија порески одбитак (то јест износ који се може одбити при утврђивању опорезивог добитка) који се односи на зараду плаћену акцијама, опцијама акција или другим инструментом капитала ентитета. Износ тог пореског одбитка може се разликовати од повезаног кумулативног расхода зарада, и може настати у каснијем обрачунском периоду. На пример, у неким законодавствима, ентитет може да призна расход за коришћење услуга запосленог које су примљене као надокнада за дате опције акција, у складу са МСФИ 2

Плаћања акцијама, а да не добије порески одбитак док се опције акција не изврше, при чему се мерење пореског одбитка заснива на цени акције ентитета на датум извршења опције.

- 68Б Као и у случају трошкова истраживања разматраним у параграфима 9 и 26(б) овог Стандарда, разлика између пореске основице услуга запосленог примљених до одређеног датума (што је износ који ће пореске власти дозволити као одбитак у будућим периодима) и књиговодствене вредности једнаке нули је одбитна привремена разлика која има за последицу одложено пореско средство. Ако износ који ће пореске власти дозволити као одбитак у будућим периодима није познат на крају периода, исти ће се проценити на основу информација доступних на крају периода. На пример, ако износ који ће пореске власти дозволити као одбитак у будућим периодима зависи од цене акције ентитета на будући датум, мерење одбитне привремене разлике би требало да се заснива на цени акције ентитета на крају периода.
- 68Ц Као што је напоменуто у параграфу 68А, износ пореског одбитка (или процењеног будућег пореског одбитка, одмереног у складу са параграфом 68Б) се може разликовати од повезаних кумулативних расхода зарада. У параграфу 58 Овог Стандарда се захтева да се текући и одложени порез признају као приход или расход и да се укључе као добитак или губитак за тај период, осим када порез настаје из (а) трансакције или догађаја који је признат, у истом или различитом периоду, директно на капиталу, или (б) из пословне комбинације. Ако износ пореског одбитка (или процењеног будућег пореског одбитка) премашује износ повезаног кумулативног расхода зараде, то је знак да се порески одбитак односи не само на расход зарада већ и на ставку капитала. У овој ситуацији, вишак повезаног текућег или одложеног пореза треба признати директно на капиталу.

Презентација

Пореска средства и пореске обавезе

69 Брисан

70 Брисан

Пребијање

71 Ентитет пребија текућа пореска средства и текуће пореске обавезе ако, и само ако, ентитет:

(а) има законско право да пребија признате износе; и

(б) намерава или да измири на нето основи или да истовремено оствари средство и измири обавезу.

72 Иако се текућа пореска средства и обавезе одвојено признају и одмеравају, она се пребијају у билансу стања према критеријумима сличним

- критеријумима установљеним за финансијске инструменте у МРС 32. Ентитет ће обично имати законско право да пребија текуће пореско средство са текућом пореском обавезом када се они односе на порез на добитак који је наметнула иста пореска власт и пореска власт дозвољава ентитету да изврши или прими појединачну нето исплату.
- 73 У консолидованим финансијским извештајима текуће пореско средство једног ентитета у групи се пребија текућом пореском обавезом другог ентитета у групи ако, и само ако, дати ентитети имају законско право да изврше или приме појединачне нето исплате и ентитети намеравају да изврше или приме такве нето исплате или да истовремено поврате средство и измире обавезу.
- 74 **Ентитет пребија одложена пореска средства и одложене пореске обавезе ако, и само ако:**
- (а) **ентитет има законско право да пребија текућа пореска средства са текућим пореским обавезама; и**
 - (б) **се одложена пореска средства и одложене пореске обавезе односе на порез на добитак који је иста пореска власт наметнула или:**
 - (i) **исти пореском ентитету; или**
 - (ii) **различитим пореским ентитетима који намеравају да или измире текуће пореске обавезе и средства на нето основи или да истовремено остваре средства и измире обавезе у сваком будућем периоду у ком се очекује измирење или повраћај значајних износа одложених пореских обавеза или средстава .**
- 75 Да би се избегла потреба за детаљним временским распоредом укидања сваке привремене разлике, овим стандардом се захтева од ентитета да пребије одложено пореско средство са одложеном пореском обавезом истог опорезивог ентитета, ако, и само ако, се они односе на порез на добитак који је наметнула иста пореска власт и ако ентитет има законско право да пребија текућа пореска средства са текућим пореским обавезама.
- 76 У ретким околностима, ентитет може имати законско право пребијања и намеру да измири нето износ за неке периоде, али не и за друге. У таквим ретким околностима, може се захтевати детаљни временски распоред да се поуздано установи да ли ће одложена пореска обавеза једног опорезивог ентитета имати за последицу увећана пореска плаћања у истом периоду у ком ће одложено пореско средство другог пореског ентитета имати за последицу смањена плаћања тог другог опорезивог ентитета.

Порески расход

Порески расход (приход) повезан са добитком или губитком у редовном пословању

77 Порески расход (приход) повезан са добитком или губитком у редовном пословању биће презентује се на првој страни биланса успеха.

Курсне разлике код одложених иностраних пореских обавеза или средстава

78 МРС 21 се захтева да се одређене курсне разлике признају као приход или расход, али се не дефинише где у билансу успеха би се такве разлике презентовале. Дакле, када се курсне разлике код одложених иностраних пореских обавеза или средстава признају у билансу успеха, такве разлике могу да се класификују као одложени порески расход (приход) ако се та презентација сматра најкориснијом за кориснике финансијских извештаја.

Обелодањивање

79 Главне компоненте пореског расхода (прихода) се обелодањују засебно.

80 Компоненте пореског расхода (прихода) могу бити:

- (а) текући порески расход (прихода);
- (б) било каква кориговања призната у периоду за текући порез из ранијих периода;
- (ц) износ одложеног пореског расхода (прихода) који се односи на настанак и укидање привремених разлика;
- (д) износ одложеног пореског расхода (прихода) који се односи на промене пореских стопа или наметање нових пореза;
- (е) износ користи настале из претходно непризнатог пореског губитка, пореског кредита или привремене разлике из претходног периода која се користи за смањење текућег пореског расхода;
- (ф) износ користи од претходно непризнатог пореског губитка, пореског кредита или привремене разлике ранијег периода која се користи да се смањи одложени порески расход;
- (г) одложени порески расход настао отписом или укидањем претходног отписа одложеног пореског средства у складу са параграфом 56; и
- (х) износ пореског расхода (прихода) који се односи на промене рачуноводствених политика и грешака које су укључене у добитак или губитак у складу са МРС 8, јер не могу да се обухвате ретроактивно.

81 Засебно се обелодањује и следеће:

- (а)** укупан текући и одложени порез који се односи на ставке којима се терети или одобрава капитал;
- (б)** Брисан
- (ц)** објашњење односа између пореског расхода (прихода) и рачуноводственог добитка у једном од следећа два облика или у оба облика:
 - (i)** бројчано усклађивање пореског расхода (прихода) и производа рачуноводственог добитка и примењиве(их) пореске(их) стопе(а); при чему се обелодањује и основа по којој је(су) примењива(е) пореска стопа(е) израчуната(е); или
 - (ii)** бројчано усклађивање просечне ефективне пореске стопе и примењиве пореске стопе, при чему се обелодањује и основа по којој је примењива пореска стопа израчуната;
- (д)** објашњење промена примењиве(их) пореске(их) стопе(а) у поређењу са претходним обрачунским периодом;
- (е)** износ (и датум истека, ако га има) одбитних привремених разлика, неискоришћених пореских губитака и неискоришћених пореских кредита за који се не признаје одложено пореско средство у билансу стања;
- (ф)** укупан износ привремених разлика повезаних са инвестицијама у зависне ентитете, филијале и придружене ентитете и са учешћима у заједничким подухватима, за који се не признају одложене пореске обавезе (видети параграф 39); **(г)** за сваку врсту привремене разлике и за сваку врсту неискоришћених пореских губитака и неискоришћених пореских кредита:
 - (i)** износ одложених пореских средстава и обавеза признатих у билансу стања за сваки презентовани период;
 - (ii)** износ одложеног пореског прихода или расхода признатог у билансу успеха, када ово није очигледно из промена износа признатих у билансу стања;
- (х)** за пословања која престају, порески расход који се односи на:
 - (i)** добитак или губитак по престајању; и
 - (ii)** добитак или губитак код редовних активности пословања која престају за дати период, заједно са одговарајућим износима за сваки претходни презентовани период; и
- (и)** износ који настаје као последица пореза на добитак од дивиденди на акционаре ентитета, које су предложене или одобрене за исплату пре него су финансијски извештаји одобрени за

објављивање, али нису признате као обавеза у финансијским извештајима.

82 Ентитет обелодањује износ одложеног пореског средства и природу доказа који подржава његово признавање, када:

- (а) коришћење одложеног пореског средства зависи од будућих опорезивих добитака који премашују добитке настале укидањем постојећих опорезивих привремених разлика; и
- (б) је ентитет претрпео губитак или у текућем или претходном периоду у пореском законодавству с којим се одложено пореско средство доводи у везу.

82А У околностима описаним у параграфу 52А, ентитет обелодањује природу потенцијалних последица на порез на добитак које би настале као резултат плаћања дивиденди акционарима. Поред тога, ентитет обелодањује износе који потенцијално настају као последица пореза на добитак које је могуће одредити, као и постојање било каквих потенцијалних последица на порез на добитак које се не одредити.

83 Брисан

84 Обелодањивања које се захтевају у параграфу 81(ц) омогућавају корисницима финансијских извештаја да увиде да ли је веза између пореског расхода (прихода) и рачуноводственог добитка неуобичајена и да увиде значајне факторе који би могли да утичу на ту везу у будућности. На везу између пореског расхода (прихода) и рачуноводственог добитка могу утицати фактори као што је приход ослобођен пореза, расходи који се не могу одбити при утврђивању опорезивог добитка (пореског губитка), ефекат пореских губитака и ефекат иностраних пореских стопа.

85 Када објашњава везу између пореског расхода (прихода) и рачуноводственог добитка, ентитет користи примењиву пореску стопу која представља најзначајнију информацију корисницима његових финансијских извештаја. Често је најзначајнија стопа домаћа стопа пореза у држави у којој ентитет има седиште којом се комбинују пореска стопа примењена за националне порезе са стопама примењеним за било које локалне порезе који су израчунати на суштински сличном нивоу опорезивог добитка (пореског губитка). Међутим, за ентитет који послује у више правних система, може бити значајније комбиновање одвојених усклађивања припремљених коришћењем домаће стопе у сваком појединачном законодавству. Следећи пример илуструје како избор одговарајуће пореске стопе утиче на презентацију нумеричких усклађивања.

Пример који илуструје параграф 85
У 19Х2. години ентитет остварује рачуноводствени добитак у сопственој фискалној јурисдикцији (држава А) у висини од 1.500 (19Х1. године: 2.000) и у држави Б у висини од 1.500 (19Х1. године: 500). Пореска стопа је 30% у држави А и 20% у држави Б. У држави А расходи од 100 (19Х1. године: 200) се не могу одбити за

пореске сврхе.		
<i>Следи пример усклађивања са домаћом пореском стопом.</i>		
	<i>19X1. год.,</i>	<i>19X2. год.,</i>
Рачуноводствени добитак	2.500	3.000
<i>Порез по домаћој стопи од 30%,</i>	<i>750</i>	<i>900</i>
<i>Порески ефекат расхода који се не могу одбити за пореске сврхе</i>	<i>60</i>	<i>30</i>
<i>Ефекат ниже пореске стопе у држави Б</i>	<i>(50)</i>	<i>(150)</i>
<i>Порески расход</i>	<i>760</i>	<i>780</i>
<i>Следи пример усклађивања припремљен сједињавањем одвојених усклађивања за свако национално законодавство. По овом методу,, ефекат разлика између домаће пореске стопе ентитета који подноси извештај и домаће пореске стопе у другим законодавствима се не појављује као одвојена ставка у усклађивању. Може бити потребно да ентитет размотри ефекат значајних промена или пореских стопа или комбинације добитака остварених у различитим законодавствима да би објаснио промене примењиве(их) пореске(их) стопе(а), као што се захтева у параграфу 81(д).</i>		
<i>Рачуноводствени добитак</i>	<i>2.500</i>	<i>3.000,</i>
<i>Порез по домаћим стопама примењивим на добитке у датој држави</i>	<i>700</i>	<i>750</i>
<i>Порески ефекат расхода који се не могу одбити за пореске сврхе</i>	<i>60</i>	<i>30</i>
<i>Порески расход</i>	<i>760</i>	<i>780</i>

- 86 Просечна ефективна пореска стопа је порески расход (приход) подељен са рачуноводственим добитком.
- 87 Често би било неизводљиво израчунати износ непризнатих одложених пореских обавеза насталих из инвестиција у зависне ентитете, филијале и придружене ентитете и из учешћа у заједничким подухватима (видети параграф 39). Стога се овим Стандардом захтева да ентитет обелодани укупан износ основних привремених разлика, али се не захтева обелодањивање одложених пореских обавеза. Ипак, где је то изводљиво, ентитети се подстичу да обелодањују износе непризнатих одложених пореских обавеза јер корисницима финансијских извештаја такве информација могу користити.
- 87А У параграфу 82А се захтева да ентитет обелодани природу потенцијалних последица пореза на добитак које би се јавиле као резултат плаћања дивиденди акционарима. Ентитет обелодањује важне карактеристике система пореза на добитак и факторе који ће утицати на износ потенцијалних последица дивиденди на порез на добитак.
- 87Б Понекад је неизводљиво израчунати целокупан износ потенцијалних последица на порез на добитак које би биле резултат плаћања дивиденди акционарима. То се може десити, на пример, када ентитет има велики број

иностраних зависних ентитета. Међутим, чак и у таквим околностима, неки делови целокупног износа се могу лако утврдити. На пример, у консолидованој групи, се могло десити да су и матични ентитет и неки његови зависни ентитети платили порез на добитак по вишој стопи за нераспоређене добитке и да су упознати са износом који ће бити враћен плаћањем будућих дивиденди акционарима из консолидованог нераспоређеног добитка. У том случају, тај повративи износ се обелодањује. Ако је примењиво, ентитет такође обелодањује да постоје додатне потенцијалне последице на порез на добитак, које је неизводљиво утврдити. У засебним финансијским извештајима матичног ентитета, ако он постоји, обелодањивање потенцијалних последица на порез на добитак се односи на нераспоређени добитак матичног ентитета.

- 87Ц Од ентитета од ког се захтева да обезбеди обелодањивања из параграфа 82А, се може захтевати и да обезбеди обелодањивања која се односе на привремене разлике повезане са инвестицијама у зависне ентитета, филијале и придружене ентитете или са учешћима у заједничким подухватима. У таквим случајевима, ентитет ово разматра при утврђивању информација за обелодањивање према параграфу 82А. На пример, од ентитета се може захтевати да обелодањује укупан износ привремених разлика повезаних са инвестицијама у зависне ентитете за које одложена пореска обавеза није призната (видети параграф 81(ф)). Ако није могуће израчунати износе непризнатих одложених пореских обавеза (видети параграф 87) могу постојати износи потенцијалних последица од дивиденди на порез на добитак које није могуће утврдити кад су у питању ови зависни ентитети.
- 88 Ентитет обелодањује све пореске, потенцијалне обавезе и потенцијална средства у складу са МРС–ом 37 *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина*. Потенцијалне обавезе и потенцијална имовина могу настати, на пример, као резултат нерешених спорова са пореским властима. Слично томе, када се промене пореских стопа или пореских закона доносу или саопште после датума биланса стања, ентитет обелодањује било какав значајни ефекат ових промена на текућа и одложена пореска средства и обавезе (видети МРС 10 *Догађаји након датума биланса стања*).

Датум ступања на снагу

- 89 Овај Стандард ступа на снагу за финансијске извештаје који покривају периоде који почињу 1. јануара 1998. године или касније, осим за случајеве дефинисане у параграфу 91. Ако ентитет примењује овај Стандард за финансијске извештаје који се односе на периоде који почињу пре 1. јануара 1998. године, ентитет обелодањује чињеницу да је применио овај Стандард, уместо МРС 12 *Рачуноводствено обухватање пореза на добитак који је одобрен 1979. године*.
- 90 Овај Стандард замењује МРС 12 *Рачуноводствено обухватање пореза на добитак*, одобрен 1979. године.
- 91 Параграфи 52А, 52Б, 65А, 81(и), 82А, 87Б, 87Ц и брисање параграфа 3 и

50 ступају на снагу за годишње финансијске извештаје који покривају периоде који почињу 1. јануара 2001. године или касније. Раније усвајање се подстиче. Ако раније усвајање утиче на финансијске извештаје, ентитет обелодањује ту чињеницу.