

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KẾ TOÁN VIỆT NAM

CHUẨN MỰC SỐ 11 HỢP NHẤT KINH DOANH

(Ban hành và công bố theo Quyết định số 100/2005/QĐ-BTC ngày 28/12/2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)

QUY ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định và hướng dẫn các nguyên tắc và phương pháp kế toán việc hợp nhất kinh doanh theo phương pháp mua. Bên mua ghi nhận tài sản, nợ phải trả có thể xác định được, các khoản nợ tiềm tàng theo giá trị hợp lý tại ngày mua và ghi nhận lợi thế thương mại.

02. Chuẩn mực này áp dụng cho việc hạch toán hợp nhất kinh doanh theo phương pháp mua.

03. Chuẩn mực này không áp dụng đối với:

- a) Hợp nhất kinh doanh trong trường hợp các doanh nghiệp riêng biệt hoặc các hoạt động kinh doanh riêng biệt được thực hiện dưới hình thức liên doanh;
- b) Hợp nhất kinh doanh liên quan đến các doanh nghiệp hoặc các hoạt động kinh doanh cùng dưới một sự kiểm soát chung;
- c) Hợp nhất kinh doanh liên quan đến hai hoặc nhiều doanh nghiệp tương hỗ;
- d) Hợp nhất kinh doanh trong trường hợp các doanh nghiệp riêng biệt hoặc các hoạt động kinh doanh riêng biệt được hợp nhất lại để hình thành một đơn vị báo cáo thông qua một hợp đồng mà không xác định được quyền sở hữu.

Xác định hợp nhất kinh doanh

04. Hợp nhất kinh doanh là việc kết hợp các doanh nghiệp riêng biệt hoặc các hoạt động kinh doanh riêng biệt thành một đơn vị báo cáo. Kết quả của phần lớn các trường hợp hợp nhất kinh doanh là một doanh nghiệp (bên mua) nắm được quyền kiểm soát một hoặc nhiều hoạt động kinh doanh khác (bên bị mua). Nếu một doanh nghiệp nắm quyền kiểm soát một hoặc nhiều đơn vị khác không phải là các hoạt động kinh doanh thì việc kết hợp các đơn vị này không phải là hợp nhất kinh doanh. Khi một doanh nghiệp mua một nhóm các tài sản hoặc các tài sản thuần nhưng không cấu thành một hoạt động kinh doanh thì phải phân bổ giá phí của nhóm tài sản đó cho các tài sản và nợ phải trả có thể xác định riêng rẽ trong nhóm tài sản đó dựa trên giá trị hợp lý tương ứng tại ngày mua.

05. Hợp nhất kinh doanh có thể được thực hiện dưới nhiều hình thức khác nhau như: Một doanh nghiệp có thể mua cổ phần của một doanh nghiệp khác; mua tất cả tài sản thuần của một doanh nghiệp khác, gánh chịu các khoản nợ của một doanh nghiệp khác; mua một số tài sản thuần của một doanh nghiệp khác để cùng hình thành nên một hoặc nhiều hoạt động kinh doanh. Việc mua, bán có thể được thực hiện bằng việc phát hành công cụ vốn hoặc thanh toán bằng tiền, các khoản tương đương tiền hoặc chuyển giao tài sản khác hoặc kết hợp các hình thức trên. Các giao dịch này có thể diễn ra giữa các cổ đông của các doanh nghiệp tham gia hợp nhất hoặc giữa một doanh nghiệp và các cổ đông của doanh nghiệp khác. Hợp nhất kinh doanh có thể bao gồm việc

thành lập một doanh nghiệp mới để kiểm soát các doanh nghiệp tham gia hợp nhất hoặc các tài sản thuần đã được chuyển giao, hoặc tái cơ cấu một hoặc nhiều doanh nghiệp tham gia hợp nhất.

06. Hợp nhất kinh doanh có thể sẽ dẫn đến quan hệ công ty mẹ - công ty con, trong đó bên mua sẽ là công ty mẹ và bên bị mua sẽ là công ty con. Trường hợp này, bên mua sẽ áp dụng Chuẩn mực này khi lập báo cáo tài chính hợp nhất của mình. Công ty mẹ sẽ trình bày phần sở hữu của mình trong công ty con trên báo cáo tài chính riêng của mình như là khoản đầu tư vào công ty con (Theo quy định tại Chuẩn mực kế toán số 25 “Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán các khoản đầu tư vào công ty con”).

07. Hợp nhất kinh doanh có thể liên quan đến việc mua tài sản thuần, bao gồm cả lợi thế thương mại (nếu có) của một doanh nghiệp khác mà không phải là việc mua cổ phần ở doanh nghiệp đó. Hợp nhất kinh doanh theo hình thức này không dẫn đến quan hệ công ty mẹ - công ty con.

08. Hợp nhất kinh doanh trong chuẩn mực này bao gồm cả việc hợp nhất kinh doanh trong đó một doanh nghiệp được nắm quyền kiểm soát đối với các doanh nghiệp khác nhưng ngày nắm quyền kiểm soát (ngày mua) không trùng với ngày nắm quyền sở hữu (ngày trao đổi). Trường hợp này có thể phát sinh khi bên được đầu tư đồng ý với thoả thuận mua lại cổ phiếu với một số nhà đầu tư và do đó quyền kiểm soát của bên được đầu tư thay đổi.

09. Chuẩn mực này không quy định về kế toán các khoản vốn góp liên doanh của các bên góp vốn liên doanh (theo quy định tại Chuẩn mực kế toán số 08 “Thông tin tài chính về những khoản vốn góp liên doanh”).

Hợp nhất kinh doanh liên quan đến các doanh nghiệp chịu sự kiểm soát chung

10. Hợp nhất kinh doanh liên quan đến các doanh nghiệp hoặc các hoạt động kinh doanh chịu sự kiểm soát chung là hợp nhất kinh doanh, trong đó tất cả các doanh nghiệp hoặc các hoạt động kinh doanh tham gia hợp nhất chịu sự kiểm soát lâu dài bởi cùng một bên hoặc nhiều bên kể cả trước hoặc sau khi hợp nhất kinh doanh và việc kiểm soát là lâu dài.

11. Nhóm cá nhân có quyền kiểm soát một doanh nghiệp khác khi họ có quyền chi phối các chính sách tài chính và hoạt động của doanh nghiệp nhằm thu được lợi ích kinh tế từ các hoạt động của doanh nghiệp đó, theo thoả thuận hợp đồng. Do đó, việc hợp nhất kinh doanh theo hình thức này sẽ không thuộc phạm vi áp dụng của chuẩn mực này trong trường hợp cùng một nhóm cá nhân có quyền lợi chung cao nhất chi phối các chính sách tài chính và hoạt động của từng đơn vị tham gia hợp nhất nhằm đạt được lợi ích từ hoạt động của các đơn vị đó theo thoả thuận hợp đồng và quyền lợi chung cao nhất đó là lâu dài.

12. Một cá nhân hoặc nhóm cá nhân có thể cùng nhau kiểm soát một đơn vị theo một thoả thuận hợp đồng mà cá nhân hoặc nhóm cá nhân đó không phải lập và trình bày báo cáo tài chính theo quy định của chuẩn mực kế toán. Vì vậy, các đơn vị tham gia hợp nhất không được coi như một phần của báo cáo tài chính hợp nhất cho việc hợp nhất kinh doanh của các đơn vị dưới sự kiểm soát chung.

13. Lợi ích của cổ đông thiểu số trong từng đơn vị tham gia hợp nhất trước hoặc sau khi hợp nhất kinh doanh không liên quan đến việc xác định hợp nhất có bao gồm các đơn vị dưới sự kiểm soát chung không. Một trong những đơn vị tham gia hợp nhất là công ty con không được trình bày

trên báo cáo tài chính hợp nhất của tập đoàn theo quy định tại Chuẩn mực kế toán số 25 “Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán các khoản đầu tư vào công ty con” sẽ không liên quan đến việc xác định việc hợp nhất có liên quan đến các đơn vị dưới sự kiểm soát chung.

Các thuật ngữ trong Chuẩn mực này được hiểu như sau:

Ngày mua: Là ngày mà bên mua có quyền kiểm soát đối với bên bị mua.

Ngày ký kết: Là ngày ghi trên hợp đồng khi đạt được thoả thuận giữa các bên tham gia hợp nhất và ngày thông báo công khai trong trường hợp công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán.

Trường hợp mua mang tính thôn tính, ngày sớm nhất thoả thuận giữa các bên hợp nhất đạt được là ngày có đủ các chủ sở hữu của bên bị mua chấp thuận đề nghị của bên mua về việc nắm quyền kiểm soát của bên bị mua.

Hoạt động kinh doanh: Là tập hợp các hoạt động và tài sản được thực hiện và quản lý nhằm mục đích:

a) Tạo ra nguồn thu cho các nhà đầu tư; hoặc

b) Giảm chi phí cho nhà đầu tư hoặc mang lại lợi ích kinh tế khác trực tiếp hoặc theo tỷ lệ cho những người nắm quyền hoặc những người tham gia.

Hoạt động kinh doanh thường bao gồm các yếu tố đầu vào, các quy trình để xử lý các yếu tố đầu vào đó, và các yếu tố đầu ra đang hoặc sẽ được sử dụng để tạo ra doanh thu. Nếu lợi thế thương mại có được từ một tập hợp các hoạt động và các tài sản được chuyển giao thì tập hợp đó được coi là một hoạt động kinh doanh.

Hợp nhất kinh doanh: Là việc chuyển các doanh nghiệp riêng biệt hoặc các hoạt động kinh doanh riêng biệt thành một đơn vị báo cáo.

Hợp nhất kinh doanh liên quan đến các doanh nghiệp hoặc các hoạt động kinh doanh dưới sự kiểm soát chung: Là hợp nhất kinh doanh trong đó các doanh nghiệp hoặc hoạt động kinh doanh tham gia hợp nhất chịu sự kiểm soát của cùng một bên hoặc một nhóm các bên cả trước và sau khi hợp nhất kinh doanh và sự kiểm soát đó là lâu dài.

Nợ tiềm tàng: Theo Chuẩn mực kế toán số 18 “Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng”, nợ tiềm tàng là:

a) Nghĩa vụ nợ có khả năng phát sinh từ các sự kiện đã xảy ra và sự tồn tại của nghĩa vụ nợ này sẽ chỉ được xác nhận bởi khả năng hay xảy ra hoặc không hay xảy ra của một hoặc nhiều sự kiện không chắc chắn trong tương lai mà doanh nghiệp không kiểm soát được; hoặc

b) Nghĩa vụ nợ hiện tại phát sinh từ các sự kiện đã xảy ra nhưng chưa được ghi nhận vì:

- Không chắc chắn có sự giảm sút về lợi ích kinh tế do việc phải thanh toán nghĩa vụ nợ; hoặc
- Giá trị của nghĩa vụ nợ đó không được xác định một cách đáng tin cậy.

Kiểm soát: Là quyền chi phối các chính sách tài chính và hoạt động của doanh nghiệp nhằm thu được lợi ích kinh tế từ các hoạt động của doanh nghiệp đó.

Ngày trao đổi: Là ngày mua khi việc hợp nhất kinh doanh được thực hiện trong một giao dịch đơn lẻ. Khi việc hợp nhất kinh doanh liên quan đến nhiều giao dịch, ví dụ việc hợp nhất đạt được

theo từng giai đoạn bằng việc mua cổ phần liên tiếp, ngày trao đổi là ngày mỗi khoản đầu tư đơn lẻ đó được ghi nhận trong báo cáo tài chính của bên mua.

Giá trị hợp lý: Là giá trị tài sản có thể được trao đổi hoặc giá trị một khoản nợ được thanh toán một cách tự nguyện giữa các bên có đầy đủ hiểu biết và sẵn sàng trong sự trao đổi ngang giá.

Lợi thế thương mại: Là những lợi ích kinh tế trong tương lai phát sinh từ các tài sản không xác định được và không ghi nhận được một cách riêng biệt.

Tài sản cố định vô hình: Là tài sản không có hình thái vật chất nhưng xác định được giá trị và do doanh nghiệp nắm giữ, sử dụng trong sản xuất, kinh doanh, cung cấp dịch vụ hoặc do các đối tượng khác thuê phù hợp với tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ vô hình.

Liên doanh: Là thỏa thuận bằng hợp đồng của hai hoặc nhiều bên để cùng thực hiện hoạt động kinh tế, mà hoạt động này được đồng kiểm soát bởi các bên góp vốn liên doanh.

Lợi ích của cổ đông thiểu số: Là một phần của kết quả hoạt động thuần và giá trị tài sản thuần của một công ty con được xác định tương ứng cho các phần lợi ích không phải do công ty mẹ sở hữu một cách trực tiếp hoặc gián tiếp thông qua các công ty con.

Doanh nghiệp tương hỗ: Là doanh nghiệp không thuộc quyền sở hữu của nhà đầu tư nhưng mang lại chi phí thấp hơn hoặc các lợi ích kinh tế khác trực tiếp hay theo tỷ lệ cho những người có quyền hoặc những người tham gia, như công ty bảo hiểm tương hỗ hoặc đơn vị hợp tác tương hỗ.

Công ty mẹ: Là công ty có một hoặc nhiều công ty con.

Đơn vị báo cáo: Là một đơn vị kế toán riêng biệt hoặc một tập đoàn bao gồm công ty mẹ và các công ty con phải lập báo cáo tài chính theo quy định của pháp luật.

Công ty con: Là doanh nghiệp chịu sự kiểm soát của một doanh nghiệp khác (gọi là công ty mẹ).

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Phương pháp kế toán

14. Mọi trường hợp hợp nhất kinh doanh đều phải được kế toán theo phương pháp mua.

15. Phương pháp mua xem xét việc hợp nhất kinh doanh trên quan điểm là doanh nghiệp thôn tính các doanh nghiệp khác được xác định là bên mua. Bên mua mua tài sản thuần và ghi nhận các tài sản đã mua, các khoản nợ phải trả và nợ tiềm tàng phải gánh chịu, kể cả những tài sản, nợ phải trả và nợ tiềm tàng mà bên bị mua chưa ghi nhận trước đó. Việc xác định giá trị tài sản và nợ phải trả của bên mua không bị ảnh hưởng bởi giao dịch hợp nhất cũng như không một tài sản hay nợ phải trả thêm nào của bên mua được ghi nhận là kết quả từ giao dịch do chúng không phải là đối tượng của giao dịch này.

Áp dụng phương pháp mua

16. Áp dụng phương pháp mua gồm các bước sau:

a) Xác định bên mua;

b) Xác định giá phí hợp nhất kinh doanh; và

c) ngày mua, bên mua phải phân bổ giá phí hợp nhất kinh doanh cho tài sản được mua, nợ phải trả cũng như những khoản nợ tiềm tàng phải gánh chịu.

Xác định bên mua

17. Mọi trường hợp hợp nhất kinh doanh đều phải xác định được bên mua. Bên mua là một doanh nghiệp tham gia hợp nhất nắm quyền kiểm soát các doanh nghiệp hoặc các hoạt động kinh doanh tham gia hợp nhất khác.

18. Do phương pháp mua xem xét hợp nhất kinh doanh theo quan điểm của bên mua nên phương pháp này giả định rằng một trong những bên tham gia giao dịch hợp nhất kinh doanh có thể được xác định là bên mua.

19. Kiểm soát là quyền chi phối các chính sách tài chính và hoạt động của một doanh nghiệp hoặc hoạt động kinh doanh nhằm thu được lợi ích kinh tế từ các hoạt động của doanh nghiệp hoặc hoạt động kinh doanh đó. Một doanh nghiệp tham gia hợp nhất sẽ được coi là nắm được quyền kiểm soát của doanh nghiệp tham gia hợp nhất khác khi doanh nghiệp đó nắm giữ trên 50% quyền biểu quyết của doanh nghiệp khác đó trừ khi quyền sở hữu đó không gắn liền quyền kiểm soát. Nếu một trong số các doanh nghiệp tham gia hợp nhất không nắm giữ trên 50% quyền biểu quyết của doanh nghiệp tham gia hợp nhất khác thì doanh nghiệp đó vẫn có thể có được quyền kiểm soát các doanh nghiệp tham gia hợp nhất do kết quả của hợp nhất kinh doanh mà có; nếu:

a) Quyền lớn hơn 50% quyền biểu quyết của doanh nghiệp kia nhờ có một thoả thuận với các nhà đầu tư khác;

b) Quyền chi phối các chính sách tài chính và hoạt động của doanh nghiệp khác theo một qui chế hay một thoả thuận;

c) Quyền bổ nhiệm, bãi miễn đa số thành viên Hội đồng quản trị (hoặc một bộ phận quản lý tương đương) của doanh nghiệp khác; hoặc

d) Quyền bỏ phiếu quyết định trong các cuộc họp Hội đồng quản trị (hoặc bộ phận quản lý tương đương) của doanh nghiệp khác.

20. Một số trường hợp khó xác định được bên mua thì việc xác định bên mua có thể dựa vào các biểu hiện sau, ví dụ:

a) Nếu giá trị hợp lý của một doanh nghiệp tham gia hợp nhất lớn hơn nhiều so với giá trị hợp lý của các doanh nghiệp khác cùng tham gia hợp nhất thì doanh nghiệp có giá trị hợp lý lớn hơn thường được coi là bên mua;

b) Nếu hợp nhất kinh doanh được thực hiện bằng việc trao đổi các công cụ vốn thông thường có quyền biểu quyết để đổi lấy tiền hoặc các tài sản khác thì doanh nghiệp bỏ tiền hoặc tài sản khác ra thường được coi là bên mua;

c) Nếu hợp nhất kinh doanh mà ban lãnh đạo của một trong các doanh nghiệp tham gia hợp nhất có quyền chi phối việc bổ nhiệm các thành viên ban lãnh đạo của doanh nghiệp hình thành từ

hợp nhất kinh doanh thì doanh nghiệp tham gia hợp nhất có ban lãnh đạo có quyền chi phối đó thường là bên mua.

21. Khi hợp nhất kinh doanh được thực hiện thông qua việc trao đổi cổ phiếu thì đơn vị phát hành cổ phiếu thường được coi là bên mua. Tuy nhiên, cần xem xét thực tế và hoàn cảnh cụ thể để xác định đơn vị hợp nhất nào có quyền chi phối các chính sách tài chính và hoạt động của đơn vị khác để đạt được lợi ích từ hoạt động của đơn vị đó. Một số trường hợp hợp nhất kinh doanh như mua hoán đổi, bên mua là doanh nghiệp có cổ phiếu đã được mua và doanh nghiệp phát hành là bên bị mua. Ví dụ, để nhằm mục đích được niêm yết trên thị trường chứng khoán, một công ty chưa được niêm yết trên thị trường chứng khoán có một thỏa thuận để được một công ty nhỏ hơn nhưng đang được niêm yết trên thị trường chứng khoán mua lại. Mặc dù về mặt pháp lý công ty đang niêm yết được xem như công ty mẹ và công ty chưa niêm yết là công ty con, nhưng công ty con sẽ là bên mua nếu có quyền kiểm soát các chính sách tài chính và hoạt động của công ty mẹ để đạt được lợi ích từ hoạt động của công ty mẹ đó. Thông thường, bên mua lại là đơn vị lớn hơn, tuy nhiên có một số tình huống doanh nghiệp nhỏ hơn mua lại doanh nghiệp lớn hơn. Phần hướng dẫn về kế toán mua hoán đổi được trình bày trong các đoạn từ A1-A15 Phụ lục A.

22. Khi một doanh nghiệp mới được thành lập phát hành công cụ vốn để tiến hành hợp nhất kinh doanh thì một trong những đơn vị tham gia hợp nhất tồn tại trước khi hợp nhất sẽ được xác định là bên mua trên cơ sở các bằng chứng sẵn có.

23. Tương tự, khi hợp nhất kinh doanh có sự tham gia của hai đơn vị trở lên, đơn vị nào tồn tại trước khi tiến hành hợp nhất sẽ được xác định là bên mua dựa trên các bằng chứng sẵn có. Việc xác định bên mua trong những trường hợp như vậy sẽ bao gồm việc xem xét đơn vị tham gia hợp nhất nào bắt đầu tiến hành giao dịch hợp nhất và liệu tài sản hoặc doanh thu của một trong những đơn vị tham gia hợp nhất có lớn hơn đáng kể so với những đơn vị khác không.

Giá phí hợp nhất kinh doanh

24. Bên mua sẽ xác định giá phí hợp nhất kinh doanh bao gồm: Giá trị hợp lý tại ngày diễn ra trao đổi của các tài sản đem trao đổi, các khoản nợ phải trả đã phát sinh hoặc đã thừa nhận và các công cụ vốn do bên mua phát hành để đổi lấy quyền kiểm soát bên bị mua, cộng (+) các chi phí liên quan trực tiếp đến việc hợp nhất kinh doanh.

25. Ngày mua là ngày mà bên mua đạt được quyền kiểm soát thực tế đối với bên bị mua. Khi quyền kiểm soát đạt được thông qua một giao dịch trao đổi đơn lẻ thì ngày trao đổi trùng với ngày mua. Nếu quyền kiểm soát đạt được thông qua nhiều giao dịch trao đổi, ví dụ đạt được theo từng giai đoạn từ việc mua liên tiếp, khi đó:

a) Giá phí hợp nhất kinh doanh là tổng chi phí của các giao dịch trao đổi đơn lẻ; và

b) Ngày trao đổi là ngày của từng giao dịch trao đổi (là ngày mà từng khoản đầu tư đơn lẻ được ghi nhận trong báo cáo tài chính của bên mua), còn ngày mua là ngày mà bên mua đạt được quyền kiểm soát đối với bên bị mua.

26. Các tài sản đem trao đổi và các khoản nợ phải trả đã phát sinh hoặc đã được bên mua thừa nhận để đổi lấy quyền kiểm soát đối với bên bị mua theo yêu cầu của đoạn 24 được xác định

theo giá trị hợp lý tại ngày trao đổi. Vì thế, khi việc thanh toán tất cả hoặc một phần giá phí của việc hợp nhất kinh doanh được hoãn lại, thì giá trị hợp lý của phần hoãn lại đó phải được quy đổi về giá trị hiện tại tại ngày trao đổi, có tính đến phần phụ trội hoặc chiết khấu sẽ phát sinh khi thanh toán.

27. Giá công bố tại ngày trao đổi của công cụ vốn đã niêm yết là bằng chứng tin cậy nhất về giá trị hợp lý của công cụ vốn đó và sẽ được sử dụng, trừ một số ít trường hợp. Các bằng chứng và cách tính toán khác chỉ được công nhận khi bên mua chứng minh được rằng giá công bố tại ngày trao đổi là chỉ số không đáng tin cậy về giá trị hợp lý và các bằng chứng và cách tính toán khác này mới là đáng tin cậy hơn về giá trị hợp lý của công cụ vốn. Giá công bố tại ngày trao đổi được coi là không đáng tin cậy về giá trị hợp lý khi công cụ vốn đó được giao dịch trên thị trường có ít giao dịch. Nếu giá công bố tại ngày trao đổi là chỉ số không đáng tin cậy hoặc nếu không có giá công bố cho công cụ vốn do bên mua phát hành, thì giá trị hợp lý của các công cụ này có thể ước tính trên cơ sở phần lợi ích trong giá trị hợp lý của bên mua hoặc phần lợi ích trong giá trị hợp lý của bên bị mua mà bên mua đã đạt được, miễn là cơ sở nào có bằng chứng rõ ràng hơn. Giá trị hợp lý tại ngày trao đổi của các tài sản tiền tệ đã trả cho người nắm giữ vốn của bên bị mua có thể cung cấp bằng chứng về tổng giá trị hợp lý mà bên mua đã trả để có được quyền kiểm soát bên bị mua. Trong bất kỳ trường hợp nào, trên mọi khía cạnh của hợp nhất kinh doanh, kể cả các yếu tố ảnh hưởng lớn đến việc đàm phán, cũng phải được xem xét. Việc xác định giá trị hợp lý của công cụ vốn được quy định trong chuẩn mực kế toán về công cụ tài chính.

28. Giá phí hợp nhất kinh doanh còn bao gồm giá trị hợp lý tại ngày trao đổi của các khoản nợ phải trả đã phát sinh hoặc đã thừa nhận để đổi lấy quyền kiểm soát bên bị mua. Các khoản lỗ hoặc chi phí khác sẽ phát sinh trong tương lai do hợp nhất kinh doanh không được coi là khoản nợ đã phát sinh hoặc đã được bên mua thừa nhận để đổi lấy quyền kiểm soát đối với bên bị mua nên không được tính vào giá phí hợp nhất kinh doanh.

29. Giá phí hợp nhất kinh doanh còn bao gồm các chi phí liên quan trực tiếp đến việc hợp nhất kinh doanh, như chi phí trả cho kiểm toán viên, tư vấn pháp lý, thẩm định viên về giá và các nhà tư vấn khác về thực hiện hợp nhất kinh doanh. Các chi phí quản lý chung và các chi phí khác không liên quan trực tiếp đến một giao dịch hợp nhất kinh doanh cụ thể thì không được tính vào giá phí hợp nhất kinh doanh, mà được ghi nhận là chi phí trong kỳ phát sinh.

30. Chi phí thoả thuận và phát hành các khoản nợ tài chính là một bộ phận cấu thành của khoản nợ đó, ngay cả khi khoản nợ đó phát hành để thực hiện hợp nhất kinh doanh, mà không được coi là chi phí liên quan trực tiếp đến hợp nhất kinh doanh. Vì vậy, doanh nghiệp không được tính chi phí đó vào giá phí hợp nhất kinh doanh.

31. Chi phí phát hành công cụ vốn cũng là một bộ phận cấu thành của công cụ vốn đó, ngay cả khi công cụ vốn đó phát hành để thực hiện hợp nhất kinh doanh, mà không được coi là chi phí liên quan trực tiếp đến hợp nhất kinh doanh. Vì vậy, doanh nghiệp không được tính chi phí đó vào giá phí hợp nhất kinh doanh.

Điều chỉnh giá phí hợp nhất kinh doanh tùy thuộc vào các sự kiện trong tương lai

32. Khi thoả thuận hợp nhất kinh doanh cho phép điều chỉnh giá phí hợp nhất kinh doanh tùy thuộc vào các sự kiện trong tương lai, bên mua phải điều chỉnh vào giá phí hợp nhất kinh doanh

tại ngày mua nếu khoản điều chỉnh đó có khả năng chắc chắn xảy ra và giá trị điều chỉnh có thể xác định được một cách đáng tin cậy.

33. Thỏa thuận hợp nhất kinh doanh có thể cho phép điều chỉnh giá phí hợp nhất kinh doanh khi xảy ra một hoặc nhiều sự kiện trong tương lai. Ví dụ, khoản điều chỉnh này có thể phụ thuộc vào việc duy trì hay đạt được một mức độ lợi nhuận nhất định trong tương lai hay phụ thuộc vào giá thị trường của các công cụ đã phát hành và đang được duy trì. Thông thường, có thể ước tính được giá trị cần điều chỉnh ngay tại thời điểm ghi nhận ban đầu giao dịch hợp nhất kinh doanh một cách đáng tin cậy, mặc dù còn tồn tại một vài sự kiện không chắc chắn. Nếu các sự kiện trong tương lai không xảy ra hoặc cần phải xem xét lại giá trị ước tính, thì giá phí hợp nhất kinh doanh cũng phải được điều chỉnh theo.

34. Khi thỏa thuận hợp nhất kinh doanh cho phép điều chỉnh giá phí hợp nhất kinh doanh, khoản điều chỉnh đó không được tính vào giá phí hợp nhất kinh doanh tại thời điểm ghi nhận ban đầu nếu khoản điều chỉnh đó không có khả năng chắc chắn xảy ra hoặc không thể xác định được một cách đáng tin cậy. Nếu sau đó, khoản điều chỉnh này trở nên có khả năng chắc chắn xảy ra và giá trị điều chỉnh có thể xác định được một cách đáng tin cậy thì khoản xem xét bổ sung sẽ được coi là khoản điều chỉnh vào giá phí hợp nhất kinh doanh.

35. Trong một số trường hợp, bên mua được yêu cầu trả thêm cho bên bị mua một khoản bồi thường do việc giảm giá trị của các tài sản đem trao đổi, các khoản nợ đã phát sinh hoặc đã thừa nhận và các công cụ vốn do bên mua phát hành để đổi lấy quyền kiểm soát bên bị mua. Ví dụ: trường hợp này xảy ra khi bên mua đảm bảo về giá thị trường của công cụ vốn hoặc công cụ nợ đã phát hành như một phần của giá phí hợp nhất kinh doanh và được yêu cầu phát hành bổ sung công cụ vốn hoặc công cụ nợ để khôi phục giá trị đã xác định ban đầu. Trường hợp này, không được ghi tăng giá phí hợp nhất kinh doanh. Nếu là các công cụ vốn thì giá trị hợp lý của khoản trả thêm sẽ được giảm trừ tương ứng vào giá trị đã ghi nhận ban đầu cho công cụ đó khi phát hành. Nếu là công cụ nợ thì giá trị hợp lý của khoản trả thêm sẽ được ghi giảm khoản phụ trội hoặc ghi tăng khoản chiết khấu khi phát hành ban đầu.

Phân bổ giá phí hợp nhất kinh doanh cho tài sản đã mua, nợ phải trả hoặc nợ tiềm tàng

36. Tại ngày mua, bên mua phân bổ giá phí hợp nhất kinh doanh bằng việc ghi nhận theo giá trị hợp lý tại ngày mua các tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và nợ tiềm tàng của bên bị mua nếu thỏa mãn tiêu chuẩn trong đoạn 37, trừ các tài sản dài hạn (hoặc nhóm các tài sản thanh lý) được phân loại là nắm giữ để bán sẽ được ghi nhận theo giá trị hợp lý trừ đi chi phí bán chúng. Chênh lệch giữa giá phí hợp nhất kinh doanh và phần sở hữu của bên mua trong giá trị hợp lý thuần của các tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và nợ tiềm tàng đã ghi nhận được hạch toán theo quy định từ đoạn 50 đến đoạn 54.

37. Bên mua sẽ ghi nhận riêng rẽ các tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và nợ tiềm tàng của bên bị mua vào ngày mua chỉ khi chúng thỏa mãn các tiêu chuẩn sau tại ngày mua:

a) Nếu là tài sản cố định hữu hình, thì phải chắc chắn đem lại lợi ích kinh tế trong tương lai cho bên mua và giá trị hợp lý của nó có thể xác định được một cách tin cậy.

b) Nếu là nợ phải trả có thể xác định được (không phải là nợ tiềm tàng), thì phải chắc chắn rằng doanh nghiệp phải chi trả từ các nguồn lực của mình để thanh toán nghĩa vụ hiện tại và giá trị hợp lý của nó có thể xác định được một cách tin cậy.

c) Nếu là tài sản cố định vô hình và nợ tiềm tàng thì giá trị hợp lý của nó có thể xác định được một cách tin cậy.

38. Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của bên mua sẽ bao gồm cả lãi hoặc lỗ sau ngày mua của bên bị mua bằng cách gộp cả thu nhập và chi phí của bên bị mua dựa trên giá phí hợp nhất kinh doanh. Ví dụ, chi phí khấu hao tài sản cố định sau ngày mua được tính vào báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của bên mua liên quan tới tài sản cố định phải khấu hao của bên bị mua dựa trên giá trị hợp lý của tài sản cố định phải khấu hao đó tại ngày mua mà bên mua đã ghi nhận.

39. Việc áp dụng phương pháp mua được bắt đầu từ ngày mua, là ngày mà bên mua đạt được quyền kiểm soát thực tế đối với bên bị mua. Vì kiểm soát là quyền chi phối chính sách tài chính và hoạt động của một doanh nghiệp nhằm thu được lợi ích kinh tế từ hoạt động của doanh nghiệp đó, do vậy, không nhất thiết giao dịch hợp nhất phải hoàn tất hoặc kết thúc theo quy định của pháp luật trước khi bên mua đạt được quyền kiểm soát. Những sự kiện quan trọng liên quan đến việc hợp nhất kinh doanh phải được xem xét khi đánh giá việc bên mua đã đạt được quyền kiểm soát hay chưa.

40. Vì bên mua ghi nhận các tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và nợ tiềm tàng của bên bị mua vào ngày mua khi thoả mãn các tiêu chuẩn quy định tại đoạn 37, phần lợi ích của cổ đông thiểu số của bên bị mua được phản ánh theo phần sở hữu của cổ đông thiểu số trong giá trị hợp lý thuần của các khoản mục này. Đoạn A16 và A17 của Phụ lục A hướng dẫn cách xác định giá trị hợp lý của các tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và nợ tiềm tàng của bên bị mua cho mục đích phân bổ giá phí hợp nhất kinh doanh.

Tài sản và nợ phải trả có thể xác định được của bên bị mua

41. Theo đoạn 36, bên mua sẽ ghi nhận riêng rẽ phần giá phí hợp nhất kinh doanh được phân bổ nếu các tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và nợ tiềm tàng của bên bị mua tồn tại vào ngày mua và thoả mãn các tiêu chuẩn trong đoạn 37. Vì thế:

a) Bên mua phải ghi nhận khoản nợ để thay thế hoặc cắt giảm hoạt động của bên bị mua như một phần được phân bổ của giá phí hợp nhất kinh doanh khi tại ngày mua bên bị mua đã tồn tại một khoản nợ để tái cơ cấu và đã ghi nhận theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 18 “Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng”; và

b) Khi phân bổ giá phí hợp nhất kinh doanh, bên mua không được ghi nhận khoản nợ phải trả về khoản lỗ trong tương lai hoặc về các chi phí khác dự kiến sẽ phát sinh từ việc hợp nhất kinh doanh.

42. Khoản thanh toán mà doanh nghiệp phải trả theo cam kết trong hợp đồng, ví dụ trả cho người lao động hoặc người cung cấp trong trường hợp doanh nghiệp đó bị mua lại do hợp nhất kinh doanh, là một nghĩa vụ hiện tại của doanh nghiệp và được coi là khoản nợ tiềm tàng cho tới khi việc hợp nhất kinh doanh chắc chắn xảy ra. Nghĩa vụ theo cam kết trong hợp đồng đó được

doanh nghiệp ghi nhận là khoản nợ phải trả theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 18 “Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng” khi việc hợp nhất kinh doanh trở nên chắc chắn và khoản nợ có thể xác định được một cách đáng tin cậy. Vì thế, khi việc hợp nhất kinh doanh được thực hiện, khoản nợ phải trả đó của bên bị mua sẽ được bên mua ghi nhận bằng cách phân bổ một phần giá phí hợp nhất kinh doanh cho nó.

43. Trường hợp, ngay trước khi hợp nhất kinh doanh, việc thực hiện kế hoạch tái cơ cấu của bên bị mua phụ thuộc vào việc hợp nhất kinh doanh có xảy ra hay không, thì khoản nợ cho việc tái cơ cấu đó không được coi là nghĩa vụ hiện tại của bên bị mua và cũng không được coi là nợ tiềm tàng của bên bị mua trước khi hợp nhất vì nó không phải là nghĩa vụ có thể xảy ra phát sinh từ một sự kiện trong quá khứ mà sự tồn tại của sự kiện này chỉ được xác nhận bởi việc có xảy ra hoặc không xảy ra của một hoặc nhiều sự kiện không chắc chắn trong tương lai mà bên mua không kiểm soát được toàn bộ. Vì thế, bên mua không ghi nhận một khoản nợ tiềm tàng cho kế hoạch tái cơ cấu đó khi phân bổ giá phí hợp nhất kinh doanh.

44. Các tài sản và nợ phải trả có thể xác định được được ghi nhận theo đoạn 36 gồm tất cả các tài sản và nợ phải trả của bên bị mua mà bên mua đã mua hoặc thừa nhận, bao gồm cả tài sản tài chính và nợ tài chính. Chúng có thể bao gồm cả các tài sản và nợ phải trả trước đây chưa được ghi nhận trong báo cáo tài chính của bên bị mua do không đủ tiêu chuẩn ghi nhận trước khi việc mua diễn ra. Ví dụ, khoản lợi ích kinh tế có được liên quan đến thuế thu nhập doanh nghiệp phát sinh từ những khoản lỗ tính thuế thu nhập doanh nghiệp mà bên bị mua chưa ghi nhận trước khi hợp nhất kinh doanh, nay đủ điều kiện ghi nhận là một tài sản có thể xác định được theo đoạn 36 nếu như chắc chắn rằng bên mua sẽ có lợi nhuận chịu thuế trong tương lai để bù trừ lại, khi đó khoản lợi ích kinh tế có được liên quan đến thuế thu nhập doanh nghiệp chưa được ghi nhận sẽ được bên mua ghi nhận.

Tài sản cố định vô hình của bên bị mua

45. Theo đoạn 37, bên mua ghi nhận tách biệt TSCĐ vô hình của bên bị mua tại ngày mua chỉ khi nào những tài sản đó thỏa mãn tiêu chuẩn của tài sản cố định vô hình quy định trong Chuẩn mực kế toán số 04 “Tài sản cố định vô hình”, và khi giá trị hợp lý có thể được xác định một cách đáng tin cậy. Chuẩn mực kế toán số 04 “Tài sản cố định vô hình” quy định việc xác định liệu giá trị hợp lý của TSCĐ vô hình được mua khi hợp nhất kinh doanh có được xác định đáng tin cậy hay không.

Các khoản nợ tiềm tàng của bên bị mua

46. Theo đoạn 37, bên mua ghi nhận khoản nợ tiềm tàng của bên bị mua một cách riêng biệt như một phần của chi phí hợp nhất kinh doanh chỉ khi giá trị hợp lý của khoản nợ tiềm tàng được xác định đáng tin cậy. Nếu giá trị hợp lý của khoản nợ tiềm tàng không được xác định đáng tin cậy thì:

a) Sẽ ảnh hưởng đến giá trị được ghi nhận là lợi thế thương mại hoặc được kế toán theo quy định tại đoạn 55; và

b) Bên mua sẽ trình bày thông tin về khoản nợ tiềm tàng theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 18 “Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng”.

Đoạn A16(k) của Phụ lục A hướng dẫn việc xác định giá trị hợp lý của khoản nợ tiềm tàng.

47. Sau ghi nhận ban đầu, bên mua sẽ xác định giá trị của các khoản nợ tiềm tàng được ghi nhận một cách riêng biệt theo quy định tại đoạn 36. Giá trị khoản nợ tiềm tàng được xác định theo Chuẩn mực kế toán số 18 “Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng”

48. Quy định trong đoạn 47 không áp dụng cho hợp đồng được kế toán theo Chuẩn mực kế toán về công cụ tài chính. Tuy nhiên, các cam kết vay được loại trừ khỏi phạm vi của Chuẩn mực kế toán về công cụ tài chính không phải là các cam kết cung cấp các khoản vay với mức lãi suất thấp hơn lãi suất thị trường sẽ được hạch toán vào nợ tiềm tàng của bên bị mua, nếu tại ngày mua, không chắc chắn rằng việc giảm các lợi ích kinh tế là cần thiết để thanh toán nghĩa vụ hoặc nếu giá trị của nghĩa vụ không được xác định một cách đáng tin cậy. Theo đoạn 37, những cam kết vay như vậy được ghi nhận riêng biệt như một phần của giá phí hợp nhất kinh doanh khi giá trị hợp lý được xác định một cách đáng tin cậy.

49. Các khoản nợ tiềm tàng được ghi nhận riêng biệt như một phần của giá phí hợp nhất kinh doanh là ngoài phạm vi của Chuẩn mực kế toán số 18 “Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng”. Tuy nhiên, bên mua sẽ phải trình bày các thông tin về các khoản nợ tiềm tàng theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 18 “Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng” cho mỗi loại dự phòng.

Lợi thế thương mại

50. Tại ngày mua, bên mua sẽ:

a) Ghi nhận lợi thế thương mại phát sinh khi hợp nhất kinh doanh là tài sản; và

b) Xác định giá trị ban đầu của lợi thế thương mại theo giá gốc, là phần chênh lệch của giá phí hợp nhất so với phần sở hữu của bên mua trong giá trị hợp lý thuần của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và các khoản nợ tiềm tàng đã ghi nhận theo quy định tại đoạn 36.

51. Lợi thế thương mại phát sinh khi hợp nhất kinh doanh thể hiện khoản thanh toán của bên mua cho những lợi ích kinh tế ước tính thu được trong tương lai từ những tài sản không đủ tiêu chuẩn ghi nhận và không xác định được một cách riêng biệt.

52. Nếu các tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và các khoản nợ tiềm tàng của bên bị mua không thỏa mãn tiêu chuẩn trong đoạn 37 về ghi nhận riêng biệt tại ngày mua thì sẽ ảnh hưởng đến khoản lợi thế thương mại được ghi nhận (được kế toán theo đoạn 55), bởi vì lợi thế thương mại được xác định là phần giá trị còn lại trong giá phí của hợp nhất kinh doanh sau khi ghi nhận tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và khoản nợ tiềm tàng của bên bị mua.

53. Lợi thế thương mại được ghi ngay vào chi phí sản xuất, kinh doanh (nếu giá trị nhỏ) hoặc phải được phân bổ dần một cách có hệ thống trong suốt thời gian sử dụng hữu ích ước tính (nếu giá trị lớn). Thời gian sử dụng hữu ích phải phản ánh được ước tính đúng đắn về thời gian thu hồi lợi ích kinh tế có thể mang lại cho doanh nghiệp. Thời gian sử dụng hữu ích của lợi thế thương mại tối đa không quá 10 năm kể từ ngày được ghi nhận.

Phương pháp phân bổ phải phản ánh được cách thức thu hồi lợi ích kinh tế phát sinh từ lợi thế thương mại. Phương pháp đường thẳng được sử dụng phổ biến trừ khi có bằng chứng thuyết phục cho việc áp dụng phương pháp phân bổ khác phù hợp hơn. Phương pháp phân bổ phải được

áp dụng nhất quán cho các thời kỳ trừ khi có sự thay đổi về cách thức thu hồi lợi ích kinh tế của lợi thế thương mại đó.

54. Thời gian phân bổ và phương pháp phân bổ lợi thế thương mại phải được xem xét lại cuối mỗi năm tài chính. Nếu thời gian sử dụng hữu ích của lợi thế thương mại khác biệt lớn so với ước tính ban đầu thì phải thay đổi thời gian phân bổ. Nếu có sự thay đổi lớn về cách thức thu hồi lợi ích kinh tế trong tương lai do lợi thế thương mại đem lại thì phương pháp phân bổ cũng phải thay đổi. Trường hợp này phải điều chỉnh chi phí phân bổ của lợi thế thương mại cho năm hiện hành và các năm tiếp theo và phải được thuyết minh trong báo cáo tài chính.

Khoản vượt trội giữa phần sở hữu của bên mua trong giá trị hợp lý thuần của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và khoản nợ tiềm tàng của bên bị mua so với giá phí hợp nhất kinh doanh

55. Nếu phần sở hữu của bên mua trong giá trị hợp lý thuần của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và nợ tiềm tàng được ghi nhận theo quy định tại đoạn 36 vượt quá giá phí hợp nhất kinh doanh thì bên mua phải:

- a) Xem xét lại việc xác định giá trị của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được, nợ tiềm tàng và việc xác định giá phí hợp nhất kinh doanh; và
- b) Ghi nhận ngay vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh tất cả các khoản chênh lệch vẫn còn sau khi đánh giá lại.

56. Một khoản thu nhập đã ghi nhận theo đoạn 55 có thể bao gồm một hoặc tất cả các yếu tố sau đây:

- a) Những sai sót khi xác định giá trị hợp lý của giá phí hợp nhất kinh doanh hoặc của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và nợ tiềm tàng của bên bị mua. Giá phí dự kiến có thể phát sinh của bên bị mua đã không phản ánh chính xác theo giá trị hợp lý của tài sản, nợ phải trả có thể xác định và nợ tiềm tàng của bên bị mua là nguyên nhân tiềm tàng của những sai sót này.
- b) Quy định của Chuẩn mực kế toán về xác định giá trị tài sản thuần có thể xác định được đã mua ở mức không phải giá trị hợp lý nhưng được coi như giá trị hợp lý nhằm mục đích phân bổ giá phí của việc hợp nhất kinh doanh, như hướng dẫn trong Phụ lục A về việc xác định giá trị hợp lý của tài sản và nợ phải trả có thể xác định được của bên bị mua; hướng dẫn xác định cho tài sản thuế thu nhập hoãn lại và thuế thu nhập hoãn lại phải trả không được chiết khấu.
- c) Khoản giảm giá mua.

Hợp nhất kinh doanh được hoàn thành trong từng giai đoạn

57. Hợp nhất kinh doanh thường liên quan tới nhiều giao dịch trao đổi, như giao dịch mua cổ phiếu liên tiếp. Khi đó, mỗi giao dịch trao đổi sẽ được bên mua xử lý một cách riêng biệt bằng cách sử dụng giá phí của giao dịch và thông tin về giá trị hợp lý tại ngày diễn ra từng giao dịch trao đổi để xác định giá trị của lợi thế thương mại liên quan đến từng giao dịch đó. Do đó, việc so sánh giá phí của các khoản đầu tư đơn lẻ với lợi ích của bên mua trong giá trị hợp lý của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và nợ tiềm tàng của bên bị mua được thực hiện ở từng bước.

58. Nếu hợp nhất kinh doanh liên quan tới nhiều giao dịch trao đổi thì giá trị hợp lý của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và khoản nợ tiềm tàng của bên bị mua có thể có chênh lệch tại mỗi ngày diễn ra giao dịch trao đổi, vì:

- a) Tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và khoản nợ tiềm tàng của bên bị mua được trình bày lại một cách ước lượng theo giá trị hợp lý của chúng tại mỗi ngày diễn ra từng giao dịch trao đổi để xác định giá trị của lợi thế thương mại gắn với từng giao dịch; và
- b) Tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và khoản nợ tiềm tàng của bên bị mua sau đó phải được bên mua ghi nhận theo giá trị hợp lý tại ngày mua.

59. Trước khi được coi là hợp nhất kinh doanh, một giao dịch có thể được coi là khoản đầu tư vào công ty liên kết và được hạch toán theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 07 "Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết" theo phương pháp giá gốc.

Kế toán ban đầu được xác định tạm thời

60. Kế toán ban đầu của việc hợp nhất kinh doanh bao gồm: Xác định và đánh giá giá trị hợp lý của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và nợ tiềm tàng của bên bị mua và giá phí hợp nhất kinh doanh.

61. Nếu kế toán ban đầu cho giao dịch hợp nhất kinh doanh chỉ có thể xác định một cách tạm thời vào cuối kỳ mà việc hợp nhất kinh doanh được thực hiện do giá trị hợp lý của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được hoặc nợ tiềm tàng của bên bị mua hoặc giá phí hợp nhất kinh doanh chỉ có thể xác định một cách tạm thời, thì bên mua phải kế toán giao dịch hợp nhất kinh doanh bằng cách sử dụng các giá trị tạm thời đó. Bên mua phải ghi nhận các khoản điều chỉnh đối với những giá trị tạm thời như là kết quả của việc hoàn tất việc kế toán ban đầu:

a) Trong vòng 12 tháng kể từ ngày mua; và

b) Từ ngày mua. Do đó:

(i) Giá trị còn lại của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được hoặc nợ tiềm tàng được ghi nhận hoặc điều chỉnh theo kết quả có được từ việc kế toán ban đầu sẽ được tính là giá trị hợp lý của chúng được ghi nhận tại ngày mua.

(ii) Từ thời điểm mua, lợi thế thương mại hoặc bất kỳ khoản thu nhập nào đã được ghi nhận theo quy định tại đoạn 55 sẽ được điều chỉnh tương ứng với khoản điều chỉnh theo giá trị hợp lý tại ngày mua của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được hoặc nợ tiềm tàng được ghi nhận hoặc được điều chỉnh.

(iii) Thông tin so sánh được trình bày trong các kỳ trước khi việc hạch toán của hợp nhất kinh doanh hoàn tất sẽ được trình bày như là việc kế toán ban đầu đã được hoàn thành từ ngày mua, có nghĩa là các khoản khấu hao hay các tác động đến lãi hoặc lỗ đều được ghi nhận như là kết quả có được từ việc kế toán ban đầu.

Các điều chỉnh sau khi kế toán ban đầu hoàn tất

62. Ngoại trừ các trường hợp đã quy định tại các đoạn 33, 34 và 64, những điều chỉnh đối với kế toán ban đầu được xác định tạm thời cho giao dịch hợp nhất kinh doanh sau khi việc kế toán đó hoàn tất sẽ chỉ được ghi nhận nhằm mục đích sửa chữa sai sót theo Chuẩn mực kế toán số 29

"Thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và các sai sót". Những điều chỉnh đối với việc kế toán ban đầu cho giao dịch hợp nhất kinh doanh sau khi hoàn tất việc kế toán đó sẽ không được ghi nhận là ảnh hưởng của thay đổi ước tính kế toán. Theo Chuẩn mực kế toán số 29, ảnh hưởng của thay đổi ước tính kế toán sẽ được ghi nhận trong kỳ hiện tại và các kỳ tương lai.

63. Chuẩn mực kế toán số 29 "Thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và các sai sót" quy định doanh nghiệp phải sửa chữa sai sót theo phương pháp hồi tố, và trình bày báo cáo tài chính như là khi các sai sót chưa xảy ra bằng cách trình bày lại thông tin so sánh cho các kỳ trước khi xảy ra sai sót. Do đó, giá trị còn lại của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được hoặc nợ tiềm tàng của bên bị mua đã được ghi nhận hoặc điều chỉnh như là kết quả của việc sửa chữa sai sót sẽ được tính là giá trị hợp lý của chúng hoặc điều chỉnh giá trị hợp lý được ghi nhận tại ngày mua. Lợi thế thương mại hoặc bất kỳ khoản thu nhập nào đã được ghi nhận trong kỳ trước theo quy định tại đoạn 55 sẽ được điều chỉnh hồi tố bằng một khoản tương ứng với giá trị hợp lý tại ngày mua (hoặc điều chỉnh đối với giá trị hợp lý tại thời điểm mua) của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được hoặc nợ tiềm tàng đang được ghi nhận (hoặc điều chỉnh).

Ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại sau khi hoàn tất việc kế toán ban đầu

64. Nếu lợi ích tiềm tàng của các khoản lỗ tính thuế chuyển sang năm sau của bên bị mua hoặc các tài sản thuế thu nhập hoãn lại khác không thỏa mãn các tiêu chuẩn quy định trong đoạn 37 đối với việc ghi nhận riêng rẽ, khi việc hợp nhất kinh doanh được kế toán ban đầu nhưng được thực hiện sau đó, bên mua sẽ ghi nhận lợi ích đó là thu nhập thuế hoãn lại phù hợp với quy định của Chuẩn mực kế toán số 17 "Thuế thu nhập doanh nghiệp". Ngoài ra, bên mua sẽ:

- a) Giảm giá trị còn lại của lợi thế thương mại tới mức sẽ được ghi nhận nếu tài sản thuế thu nhập hoãn lại được ghi nhận là tài sản có thể xác định từ ngày mua; và
- b) Ghi nhận khoản giảm giá trị còn lại của lợi thế thương mại là chi phí.

Tuy nhiên, việc ghi nhận này không làm phát sinh khoản vượt trội hay làm tăng khoản thu nhập đã được ghi nhận trước đó theo quy định tại đoạn 55.

Trình bày báo cáo tài chính

65. Bên mua phải trình bày các thông tin để người sử dụng báo cáo tài chính đánh giá được bản chất và ảnh hưởng về tài chính phát sinh từ việc hợp nhất kinh doanh đến:

- a) Trong kỳ;
- b) Sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm nhưng trước ngày phát hành báo cáo tài chính.

66. Bên mua phải trình bày thông tin sau cho từng giao dịch hợp nhất kinh doanh diễn ra trong kỳ:

- a) Tên và diễn giải liên quan đến các bên tham gia hợp nhất kinh doanh;
- b) Ngày mua;
- c) Tỷ lệ phần trăm (%) công cụ vốn có quyền biểu quyết được mua;

d) Chi phí liên quan trực tiếp đến việc hợp nhất kinh doanh. Khi công cụ vốn được phát hành hoặc có thể được phát hành và các công cụ này được cấu thành là một bộ phận của giá phí hợp nhất kinh doanh, cần trình bày các thông tin sau:

(i) Số lượng công cụ vốn được phát hành hoặc có thể được phát hành;

(ii) Giá trị hợp lý của các công cụ vốn trên và cơ sở xác định giá trị hợp lý đó. Nếu không có giá phát hành tại thời điểm giao dịch thì sẽ trình bày các giả định chủ yếu được sử dụng để xác định giá trị hợp lý. Nếu có giá phát hành vào thời điểm giao dịch nhưng không được sử dụng là cơ sở để xác định giá phí hợp nhất kinh doanh thì phải trình bày lý do không sử dụng giá phát hành, phương pháp và các giả định chủ yếu sử dụng dùng để xác định giá trị hợp lý cho công cụ vốn; và các khoản chênh lệch tích lũy giữa giá trị và giá phát hành công cụ vốn;

e) Chi tiết của bất kỳ hoạt động nào được doanh nghiệp quyết định thanh lý sau hợp nhất kinh doanh;

f) Giá trị được ghi nhận tại ngày mua cho từng loại tài sản, nợ phải trả và nợ tiềm tàng của bên bị mua, trừ khi không thể xác định được thì giá trị còn lại của từng loại tài sản, nợ phải trả và nợ tiềm tàng đó được xác định theo quy định của các Chuẩn mực kế toán có liên quan ngay trước khi diễn ra hợp nhất kinh doanh. Nếu không trình bày được thì phải nêu rõ lý do.

g) Khoản vượt trội được ghi nhận vào lãi hoặc lỗ phù hợp với quy định tại đoạn 55 và các khoản mục tương đương trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của bên mua.

h) Diễn giải các yếu tố cấu thành giá phí là kết quả của việc ghi nhận lợi thế thương mại - diễn giải từng tài sản cố định vô hình chưa được ghi nhận tách riêng khỏi lợi thế thương mại và giải thích lý do giá trị hợp lý của tài sản cố định vô hình không được tính toán một cách đáng tin cậy, hoặc diễn giải về tính chất của khoản vượt trội được ghi vào lỗ hoặc lãi theo quy định tại đoạn 55.

i) Khoản lỗ hay lãi của bên bị mua phát sinh từ ngày mua bao gồm lỗ hay lãi của bên mua trong kỳ, nếu không xác định được thì phải nêu rõ lý do.

67. Thông tin theo yêu cầu của đoạn 66 sẽ được trình bày một cách tổng thể đối với các hoạt động hợp nhất kinh doanh phát sinh trong kỳ báo cáo mà không có ảnh hưởng trọng yếu một cách riêng rẽ.

68. Nếu việc kế toán ban đầu cho giao dịch hợp nhất kinh doanh phát sinh trong kỳ được xác định tạm thời theo quy định trong đoạn 61, thì phải trình bày và giải thích.

69. Bên mua phải trình bày thông tin sau:

a) Doanh thu trong kỳ của đơn vị được hợp nhất kinh doanh trước ngày hợp nhất kinh doanh;

b) Lỗ hoặc lãi trong kỳ của đơn vị được hợp nhất kinh doanh trước ngày hợp nhất kinh doanh.

Nếu không thể trình bày được thông tin này thì phải giải thích rõ lý do.

70. Bên mua sẽ trình bày thông tin theo quy định tại đoạn 66 cho từng giao dịch hợp nhất kinh doanh phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm nhưng trước ngày phát hành báo cáo tài chính.

71. Bên mua phải trình bày những thông tin để giúp người sử dụng báo cáo tài chính đánh giá được những ảnh hưởng về tài chính đến lãi hoặc lỗ phát sinh từ việc sửa chữa sai sót và những điều chỉnh khác được ghi nhận trong kỳ hiện hành liên quan tới những giao dịch hợp nhất kinh doanh đã phát sinh trong kỳ hiện hành hoặc trước đó.

72. Bên mua sẽ trình bày thông tin sau:

a) Các khoản lãi hoặc lỗ được ghi nhận trong kỳ hiện hành và giải thích thông tin này.

(i) Liên quan đến tài sản, nợ phải trả có thể xác định được hoặc nợ tiềm tàng của từng giao dịch hợp nhất kinh doanh đã phát sinh trong kỳ hiện hành hoặc kỳ trước đó;

(ii) Quy mô, bản chất hoặc sự việc mà việc trình bày này có liên quan đến hiểu biết về hoạt động tài chính của đơn vị được hợp nhất;

b) Nếu việc kế toán ban đầu của từng giao dịch hợp nhất kinh doanh thực hiện trong kỳ trước đó được xác định tạm thời vào cuối kỳ thì phải trình bày giá trị các khoản được điều chỉnh và giải thích các khoản điều chỉnh này về giá trị được xác định tạm thời đã ghi nhận trong kỳ hiện hành.

c) Thông tin về sửa chữa sai sót được yêu cầu trình bày theo Chuẩn mực kế toán số 29 "Thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và các sai sót" đối với bất kỳ tài sản, nợ phải trả có thể xác định được, hoặc nợ tiềm tàng, hoặc những thay đổi trong giá trị của những khoản mục trên, mà bên mua ghi nhận trong kỳ hiện hành theo quy định tại đoạn 62 và 63.

73. Nếu có lợi thế thương mại, doanh nghiệp cần trình bày:

a) Thời gian phân bổ;

b) Trường hợp lợi thế thương mại không được phân bổ theo phương pháp đường thẳng thì phải trình bày rõ phương pháp được sử dụng và lý do không sử dụng phương pháp đường thẳng;

c) Giá trị lợi thế thương mại tính vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ;

d) Bảng đối chiếu giá trị ghi sổ của lợi thế thương mại vào đầu kỳ và cuối kỳ:

(i) Tổng giá trị lợi thế thương mại và số đã phân bổ lũy kế đầu kỳ;

(ii) Lợi thế thương mại phát sinh trong kỳ;

(iii) Những điều chỉnh do có thay đổi hoặc phát hiện thấy sự thay đổi giá trị của các tài sản và nợ phải trả có thể xác định được;

(iv) Lợi thế thương mại bị loại bỏ khi thanh lý, nhượng bán toàn bộ hoặc một phần doanh nghiệp trong kỳ;

(v) Giá trị lợi thế thương mại phân bổ trong kỳ;

(vi) Các thay đổi khác về lợi thế thương mại trong kỳ;

(vii) Tổng giá trị lợi thế thương mại chưa phân bổ lũy kế cuối kỳ.

74. Doanh nghiệp sẽ trình bày thêm những thông tin bổ sung để phù hợp với quy định tại đoạn 65, 71 và 73./.

PHỤ LỤC A

HƯỚNG DẪN BỔ SUNG

Mua hoán đổi

A1. Như đã quy định trong đoạn 21, trường hợp hợp nhất kinh doanh được gọi là mua hoán đổi, khi bên mua là một doanh nghiệp mà vốn chủ sở hữu của nó đã bị mua lại bởi chính doanh nghiệp bị mua. Ví dụ, một công ty bị một doanh nghiệp nhỏ hơn mua lại để được niêm yết trên thị trường chứng khoán. Mặc dù về mặt pháp lý thì doanh nghiệp nhỏ hơn được coi là công ty mẹ và công ty bị mua được coi là công ty con. Tuy nhiên công ty con về mặt pháp lý sẽ là bên mua nếu nó có quyền chi phối chính sách tài chính và hoạt động của công ty mẹ để đạt được lợi ích từ hoạt động của công ty mẹ.

A2. Doanh nghiệp áp dụng hướng dẫn trong đoạn từ A3 đến A15 khi hạch toán việc mua hoán đổi.

A3. Hạch toán việc mua hoán đổi xác định cách thức phân bổ giá phí hợp nhất kinh doanh tại ngày mua và không áp dụng cho các nghiệp vụ xảy ra sau khi hợp nhất.

Giá phí hợp nhất kinh doanh

A4. Khi công cụ vốn được phát hành được cấu thành trong giá phí hợp nhất kinh doanh, đoạn 24 quy định giá phí hợp nhất kinh doanh phải bao gồm giá trị hợp lý tại ngày trao đổi của các công cụ vốn đó. Đoạn 27 quy định trường hợp không có giá công bố đáng tin cậy, thì giá trị hợp lý của công cụ vốn có thể ước tính bằng cách tham chiếu đến giá trị hợp lý của bên mua hoặc tham chiếu đến giá trị hợp lý của doanh nghiệp bị mua, miễn là giá nào có bằng chứng rõ ràng hơn.

A5. Trong nghiệp vụ mua hoán đổi, giá phí hợp nhất kinh doanh thường do công ty con về pháp lý gánh chịu (là bên mua theo mục đích kế toán) phát hành công cụ vốn cho người sở hữu công ty mẹ (là bên bị mua theo mục đích kế toán). Nếu như giá công bố của công cụ vốn của công ty con được phát hành để xác định giá phí của giao dịch hợp nhất kinh doanh, thì cần phải tính toán để xác định số lượng công cụ vốn mà công ty con phải phát hành để có cùng tỷ lệ sở hữu trong doanh nghiệp hợp nhất cho các chủ sở hữu của công ty mẹ. Giá trị hợp lý của số lượng công cụ vốn đã tính toán này chính là giá phí hợp nhất kinh doanh.

A6. Nếu giá trị hợp lý của công cụ vốn của công ty con không phải là bằng chứng rõ ràng, thì tổng giá trị hợp lý của tất cả các công cụ vốn đã phát hành của công ty mẹ trước hợp nhất sẽ được sử dụng làm cơ sở để tính toán giá phí hợp nhất kinh doanh.

Lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất

A7. Báo cáo tài chính hợp nhất được phát hành sau khi hợp nhất do mua hoán đổi sẽ đứng tên công ty mẹ, nhưng cần mô tả trong thuyết minh đó là sự tiếp tục của báo cáo tài chính của công ty mẹ (là bên mua theo mục đích kế toán). Báo cáo tài chính hợp nhất thể hiện sự tiếp tục báo cáo tài chính của công ty con:

a) Tài sản và nợ phải trả của công ty con được tính toán và ghi nhận trong báo cáo tài chính hợp nhất theo giá trị còn lại của chúng trước khi hợp nhất kinh doanh.

b) Lợi nhuận giữ lại và số dư các khoản mục khác trong vốn chủ sở hữu được ghi nhận trong BCTC hợp nhất này theo giá trị của chúng trong báo cáo của công ty con trước khi hợp nhất kinh doanh.

c) Giá trị đã ghi nhận của công cụ vốn đã phát hành trong báo cáo tài chính hợp nhất này được xác định bằng cách cộng thêm vào vốn chủ của công ty con trước khi hợp nhất phần giá phí hợp nhất kinh doanh đã được xác định theo đoạn các đoạn A4 đến A6. Tuy nhiên, cơ cấu vốn chủ sở hữu trình bày trong báo cáo tài chính hợp nhất (số lượng, loại công cụ vốn đã phát hành) sẽ phản ánh cơ cấu vốn của công ty mẹ, kể cả công cụ vốn mà công ty mẹ đã phát hành để thực hiện việc hợp nhất kinh doanh.

d) Thông tin so sánh trình bày trong báo cáo tài chính hợp nhất sẽ là thông tin so sánh của công ty con.

A8. Kế toán việc mua hoán đổi chỉ được áp dụng trong Báo cáo tài chính hợp nhất. Trong báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ, nếu có, khoản đầu tư vào công ty con được hạch toán theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 25 “Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán các khoản đầu tư vào công ty con”.

A9. Báo cáo tài chính hợp nhất được lập sau khi mua hoán đổi sẽ phản ánh giá trị hợp lý của tài sản, nợ phải trả và nợ tiềm tàng của công ty mẹ (là bên bị mua theo mục đích kế toán). Vì thế, giá phí của hợp nhất kinh doanh sẽ được phân bổ bằng cách tính toán tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và nợ tiềm tàng của công ty mẹ mà thoả mãn các tiêu chuẩn quy định trong đoạn 37 theo giá trị hợp lý tại ngày mua. Phần lớn hơn giữa giá phí hợp nhất kinh doanh và phần sở hữu của bên mua trong giá trị hợp lý thuần của các khoản mục này sẽ được hạch toán theo các đoạn 50 đến 54. Phần lớn hơn giữa phần sở hữu của bên mua trong giá trị hợp lý thuần của các khoản mục này và giá phí hợp nhất kinh doanh sẽ được hạch toán theo đoạn 55.

Lợi ích của cổ đông thiểu số

A10. Trong một số giao dịch mua hoán đổi, một số chủ sở hữu của công ty con hợp pháp không trao đổi các công cụ vốn của họ với những công cụ vốn của công ty mẹ. Mặc dù một đơn vị trong đó có những chủ sở hữu nắm giữ các công cụ vốn (công ty con hợp pháp) đã mua lại một đơn vị khác (công ty mẹ hợp pháp). Những chủ sở hữu này được xem như lợi ích của cổ đông thiểu số trong báo cáo tài chính hợp nhất lập sau giao dịch mua hoán đổi. Điều đó là do các chủ sở hữu của công ty con hợp pháp đã không trao đổi các công cụ vốn của họ với các công cụ vốn của công ty mẹ, những chủ sở hữu này chỉ quan tâm đến kết quả và tài sản thuần của công ty con hợp pháp, mà không phải là kết quả và tài sản thuần của đơn vị hợp nhất. Ngược lại, tất cả các chủ sở hữu của công ty mẹ, kể cả công ty mẹ được coi là bên bị mua, quan tâm đến kết quả và tài sản thuần của đơn vị hợp nhất.

A11. Tài sản và nợ phải trả của công ty con hợp pháp được ghi nhận và xác định trong báo cáo tài chính hợp nhất theo giá trị còn lại của chúng trước khi hợp nhất. Lợi ích của cổ đông thiểu số phản ánh phần lợi ích tương ứng của các cổ đông thiểu số trong giá trị còn lại trước hợp nhất của tài sản thuần của công ty con hợp pháp.

Lợi nhuận trên mỗi cổ phiếu

A12. Như đã lưu ý trong đoạn A7(c), cơ cấu vốn chủ sở hữu thể hiện trong báo cáo tài chính hợp nhất lập cho một cuộc mua hoán đổi phản ánh cơ cấu vốn chủ sở hữu của công ty mẹ, bao gồm các công cụ vốn phát hành bởi công ty mẹ để thực hiện việc hợp nhất kinh doanh.

A13. Với mục đích tính toán số bình quân gia quyền của cổ phiếu phổ thông còn lại (mẫu số) trong kỳ việc mua hoán đổi diễn ra:

- a) Số cổ phiếu phổ thông còn lại từ đầu kỳ cho tới ngày mua sẽ được coi là số cổ phiếu phổ thông phát hành bởi công ty mẹ cho các chủ sở hữu của công ty con; và
- b) Số cổ phiếu phổ thông còn lại kể từ ngày mua tới ngày kết thúc kỳ sẽ là số thực tế của số cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ còn lại trong cả kỳ đó.

A14. Lãi cơ bản trên mỗi cổ phiếu trình bày trên mỗi kỳ có tính chất so sánh trước ngày mua được thể hiện trong báo cáo tài chính hợp nhất sau khi thực hiện việc mua hoán đổi sẽ được tính toán bằng cách phân chia lợi nhuận hoặc lỗ của công ty con hợp pháp có thể tính cho các cổ đông thường trong mỗi kỳ đó cho số cổ phiếu phổ thông do công ty mẹ phát hành cho các chủ sở hữu của công ty con hợp pháp trong vụ mua hoán đổi.

A15. Những tính toán trình bày trong đoạn A13 và A14 giả định rằng không có sự thay đổi nào trong số cổ phiếu phổ thông đã phát hành của công ty con hợp pháp trong suốt các kỳ có tính chất so sánh và trong kỳ, kể từ khi xảy ra việc mua lại đảo ngược cho tới ngày mua lại. Việc tính toán lãi trên mỗi cổ phiếu sẽ được điều chỉnh một cách thích hợp tính đến sự thay đổi trong số cổ phiếu phổ thông đã phát hành của công ty con hợp pháp trong suốt các kỳ đó.

Phân bổ giá phí hợp nhất kinh doanh

A16. Chuẩn mực này yêu cầu bên mua ghi nhận tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và nợ tiềm tàng của bên bị mua nếu thỏa mãn các tiêu chuẩn ghi nhận theo giá trị hợp lý tại ngày mua. Để phân bổ giá phí hợp nhất kinh doanh, bên mua sẽ coi những đánh giá sau đây như giá trị hợp lý:

- a) Đối với các công cụ tài chính trao đổi trên thị trường hoạt động, bên mua sẽ sử dụng giá trị thị trường hiện hành.
- b) Đối với các công cụ tài chính không trao đổi trên thị trường hoạt động, bên mua sẽ sử dụng giá ước tính có xét tới những đặc điểm như tỷ suất giá - thu nhập, lợi tức cổ phần và tỷ lệ tăng trưởng kỳ vọng của các công cụ có thể so sánh của các đơn vị với các đặc điểm tương tự.
- c) Đối với những khoản phải thu, các hợp đồng sinh lợi và các tài sản có thể xác định khác, bên mua sẽ sử dụng giá trị hiện tại của khoản sẽ thu được trong tương lai theo mức lãi suất hiện hành thích hợp, trừ đi khoản dự phòng phải thu khó đòi và chi phí thu hồi, nếu cần. Tuy nhiên, chuẩn mực này không quy định việc chiết khấu đối với các khoản phải thu ngắn hạn, các hợp đồng sinh lợi và các tài sản có thể xác định khác khi khoản chênh lệch giữa số danh nghĩa và số đã chiết khấu là không đáng kể.
- d) Đối với hàng tồn kho:

(i) Đối với thành phẩm và hàng hóa, bên mua sẽ sử dụng giá bán trừ đi tổng của (1) Chi phí bán hàng ước tính và (2) Lợi nhuận ước tính hợp lý đối với khả năng bán của bên mua dựa trên lợi nhuận đối với thành phẩm và hàng hóa tương tự;

(ii) Đối với sản phẩm dở dang, bên mua sẽ sử dụng giá bán của thành phẩm trừ đi tổng của (1) Chi phí hoàn thành (2) Chi phí bán hàng ước tính và (3) Lợi nhuận ước tính hợp lý đối với khả năng bán và hoàn thành của bên mua dựa trên lợi nhuận của thành phẩm tương tự; và

(iii) Đối với nguyên vật liệu, bên mua sẽ sử dụng giá thay thế hiện hành.

e) Đối với đất đai và nhà cửa, bên mua sẽ sử dụng giá thị trường.

f) Đối với nhà xưởng, thiết bị, bên mua sẽ sử dụng giá thị trường, thông thường được xác định bằng đánh giá. Nếu không có thông tin về giá trị thị trường do bản chất đặc biệt của khoản mục nhà xưởng, thiết bị và các tài sản này hiếm khi đem bán, trừ trường hợp nó là một phần của công việc kinh doanh đang hoạt động, bên mua có thể cần phải ước tính giá trị hợp lý theo phương pháp thu nhập hoặc phương pháp chi phí thay thế có thể khấu hao.

g) Đối với tài sản cố định vô hình, bên mua sẽ xác định giá trị hợp lý bằng cách:

(i) Nghiên cứu, xem xét thị trường hoạt động như đã định nghĩa trong Chuẩn mực kế toán số 04 "Tài sản cố định vô hình"; hoặc

(ii) Nếu không có thị trường hoạt động, cơ sở để xác định số tiền mà bên mua phải trả cho tài sản đó trong sự trao đổi ngang giá một cách tự nguyện giữa các bên có đầy đủ hiểu biết dựa trên những thông tin tốt nhất có được (theo quy định tại Chuẩn mực kế toán số 04 "Tài sản cố định vô hình" để biết thêm những hướng dẫn cụ thể hơn về việc xác định giá trị hợp lý của tài sản cố định vô hình có được trong một giao dịch hợp nhất kinh doanh).

h) Đối với tài sản thuế thu nhập hoãn lại và thuế thu nhập hoãn lại phải trả, bên mua sẽ sử dụng khoản lợi về thuế phát sinh từ lỗ thuế hay thuế phải nộp tương ứng với lợi nhuận hay lỗ theo Chuẩn mực kế toán số 17 "*Thuế thu nhập doanh nghiệp*", được đánh giá từ tương lai của đơn vị hợp nhất. Tài sản thuế thu nhập hoãn lại hay thuế thu nhập hoãn lại phải trả được xác định sau khi thừa nhận ảnh hưởng về thuế đến việc trình bày lại các tài sản, nợ phải trả và nợ tiềm tàng có thể xác định theo giá trị hợp lý của chúng và không được chiết khấu.

i) Đối với các khoản phải trả, nợ dài hạn, chi phí phải trả và các khoản phải bồi thường khác, bên mua sẽ sử dụng giá trị hiện tại của các khoản được dùng để thanh toán nợ phải trả trong tương lai theo mức lãi suất hiện hành thích hợp. Tuy nhiên, bên mua không phải chiết khấu đối với các khoản nợ ngắn hạn khi chênh lệch giữa giá trị danh nghĩa và khoản đã chiết khấu là không đáng kể.

j) Đối với những hợp đồng khó thực hiện và các khoản nợ có thể xác định của bên bị mua, bên mua sẽ sử dụng giá trị hiện tại của khoản mục được dùng để thanh toán các nghĩa vụ đã xác định ở các mức lãi suất hiện hành thích hợp.

k) Đối với các khoản nợ tiềm tàng của bên bị mua, bên mua sẽ sử dụng khoản mà bên thứ ba sẽ tính khi gánh chịu những khoản nợ phải trả đó.

A17. Một số quy định trên đây yêu cầu giá trị hợp lý phải được ước tính dựa vào phương pháp giá trị hiện tại. Nếu quy định cho một khoản mục riêng biệt không đề cập đến việc sử dụng phương pháp giá trị hiện tại, thì phương pháp này vẫn có thể sử dụng trong việc ước tính giá trị hiện tại của khoản mục đó.