**Chuẩn mực Báo cáo tài chính Quốc tế số 3**

**Hợp nhất kinh doanh**

**Mục đích**

|  |
| --- |
|  |

1 Mục đích của IFRS này là nhằm tăng cường tính phù hợp, tính tin cậy và tính có thể so sánh của thông tin một đơn vị trình bày trên báo cáo tài chính của mình về *giao dịch hợp nhất kinh doanh* và ảnh hưởng của giao dịch hợp nhất kinh doanh này. Để đạt được mục đích đó, IFRS này thiết lập các nguyên tắc và yêu cầu cho bên mua trong việc:

(a) ghi nhận và xác định giá trị trong báo cáo tài chính những tài sản được mua, những khoản nợ phải trả nhận về *có thể xác định được* và *lợi ích của cổ đông không kiểm soát* tại bên bị mua;

(b) ghi nhận và xác định giá trị *lợi thế thương mại* mua từ hợp nhất kinh doanh hoặc lãi từ mua rẻ; và

(c) xác định thông tin cần công bố để người sử dụng báo cáo tài chính có thể đánh giá bản chất và những tác động tài chính của giao dịch hợp nhất kinh doanh.

**Phạm vi**

|  |
| --- |
|  |

**2** IFRS này áp dụng cho giao dịch hoặc sự kiện thỏa mãn định nghĩa hợp nhất kinh doanh. IFRS này không áp dụng cho:

1. kế toán cho việc thành lập một thỏa thuận chung trên báo cáo tài chính của thỏa thuận chung
2. việc mua một tài sản hoặc một nhóm tài sản không tạo thành một *hoạt động kinh doanh*. Trong những trường hợp như vậy, bên mua phải xác định và ghi nhận những tài sản có thể xác định được được mua (bao gồm những tài sản thỏa mãn định nghĩa và tiêu chí ghi nhận *tài sản vô hình* theo IAS 38 *Tài sản vô hình*) và nợ phải trả nhận về. Giá mua của nhóm tài sản đó được phân bổ cho từng tài sản và nợ phải trả có thể xác định được dựa trên giá trị hợp lý tương đối tại ngày mua. Một giao dịch hoặc sự kiện như vậy không tạo ra lợi thế thương mại.

(c) sự hợp nhất các đơn vị hoặc hoạt động kinh doanh chịu sự kiểm soát chung (Các đoạn B1-B4 đưa ra hướng dẫn áp dụng).

2A Các yêu cầu của IFRS này không áp dụng cho khoản đầu tư vào công ty con được đơn vị quản lý quỹ đầu tư mua, theo định nghĩa trong IFRS 10 *Báo cáo tài chính hợp nhất,* theo yêu cầu phải được đo lường theo giá trị hợp lý thông qua lãi hoặc lỗ.

**Xác định giao dịch hợp nhất kinh doanh**

|  |
| --- |
|  |

3 **Đơn vị phải xác định một giao dịch hoặc sự kiện có phải là một giao dịch hợp nhất kinh doanh hay không dựa trên định nghĩa trong IFRS này, trong đó yêu cầu tài sản được mua và nợ phải trả nhận về phải tạo thành một hoạt động kinh doanh. Nếu những tài sản được mua không phải là một hoạt động kinh doanh, thì đơn vị báo cáo kế toán giao dịch hoặc sự kiện này như một giao dịch mua tài sản. Các đoạn B5-B12 hướng dẫn việc xác định một giao dịch hợp nhất kinh doanh và định nghĩa của một hoạt động kinh doanh.**

**Phương pháp mua**

|  |
| --- |
|  |

4 **Đơn vị phải ghi nhận giao dịch hợp nhất kinh doanh theo phương pháp mua.**

5 Việc áp dụng phương pháp mua yêu cầu:

(a) xác định bên mua;

(b) xác định *ngày mua*;

1. ghi nhận và xác định giá trị những tài sản được mua, nợ phải trả nhận về có thể xác định được và lợi ích của cổ đông không kiểm soát tại bên bị mua; và
2. ghi nhận và xác định giá trị lợi thế thương mại hoặc lãi từ mua rẻ.

**Xác định bên mua**

6 **Đối với mỗi giao dịch hợp nhất kinh doanh, một trong các bên tham gia hợp nhất kinh doanh phải được xác định là bên mua.**

7 Phải áp dụng hướng dẫn trong IFRS 10 để xác định bên mua – đơn vị có được *quyền kiểm soát* đối với bên còn lại, tức là bên bị mua. Nếu một giao dịch hợp nhất kinh doanh đã xảy ra nhưng khi áp dụng hướng dẫn trong IFRS 10 không thể xác định được rõ ràng đơn vị nào là bên mua, thì phải áp dụng những yếu tố tại các đoạn từ B14-B18 để xác định bên mua.

**Xác định ngày mua**

**8 Bên mua phải xác định ngày mua, là ngày mà bên mua có được quyền kiểm soát đối với bên bị mua.**

9 Ngày mà bên mua có được quyền kiểm soát đối với bên bị mua thông thường là ngày mà bên mua thực hiện chuyển giao về pháp lý giá mua, mua các tài sản và nhận các khoản nợ phải trả của bên bị mua – còn gọi là *ngày chốt giao dịch*. Tuy nhiên, bên mua có thể có được quyền kiểm soát đối với bên bị mua trước hoặc sau ngày chốt giao dịch. Ví dụ, ngày mua xảy ra trước ngày chốt giao dịch nếu có một thỏa thuận bằng văn bản về việc bên mua có được quyền kiểm soát đối với bên bị mua trước ngày chốt giao dịch. Bên mua phải cân nhắc mọi sự kiện và hoàn cảnh thích hợp khi xác định ngày mua.

**Ghi nhận và xác định giá trị** **những tài sản được mua, nợ phải trả nhận về có thể xác định được và lợi ích của cổ đông không kiểm soát tại bên bị mua**

**Nguyên tắc ghi nhận**

**10 Tại ngày mua, bên mua phải ghi nhận những tài sản được mua, nợ phải trả nhận về có thể xác định được và lợi ích của cổ đông không kiểm soát tại bên bị mua tách riêng khỏi lợi thế thương mại. Việc ghi nhận những tài sản được mua và nợ phải trả nhận về có thể xác định được phải tuân thủ những điều kiện cụ thể quy định tại các đoạn 11 và 12.**

*Điều kiện ghi nhận*

11 Để có đủ điều kiện ghi nhận theo phương pháp mua, những tài sản được mua và nợ phải trả nhận về có thể xác định được phải thỏa mãn các điều kiện ghi nhận là tài sản và nợ phải trả trong *Khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính* tại ngày mua. Ví dụ, những chi phí mà bên mua dự tính nhưng không có nghĩa vụ phải phát sinh trong tương lai để ngừng một hoạt động của bên bị mua hoặc để chấm dứt hợp đồng lao động hoặc điều chuyển người lao động của bên bị mua không phải là nợ phải trả nhận về tại ngày mua. Do đó, bên mua không ghi nhận các chi phí này khi áp dụng phương pháp mua. Thay vào đó, bên mua ghi nhận các chi phí này trong báo cáo tài chính sau hợp nhất của mình theo các IFRS khác.

12 Ngoài ra, để có đủ điều kiện ghi nhận theo phương pháp mua, những tài sản được mua và nợ phải trả nhận về có thể xác định được phải là một phần của tài sản và nợ phải trả được trao đổi trong giao dịch hợp nhất kinh doanh giữa bên mua và bên bị mua (hay chủ sở hữu cũ trước giao dịch hợp nhất kinh doanh) chứ không phải là kết quả của các giao dịch riêng biệt. Bên mua phải áp dụng hướng dẫn tại các đoạn 51-53 để xác định những tài sản được mua và nợ phải trả nhận về nào là một phần của giao dịch hợp nhất kinh doanh và nếu có, những tài sản hoặc nợ phải trả nào là kết quả của những giao dịch riêng biệt và do đó, phải được ghi nhận theo bản chất của những giao dịch đó theo các IFRS tương ứng.

13 Việc áp dụng nguyên tắc và các điều kiện ghi nhận của bên mua có thể dẫn tới việc ghi nhận một số tài sản và nợ phải trả mà bên bị mua trước đó chưa ghi nhận trong báo cáo tài chính của mình. Ví dụ, bên mua ghi nhận những tài sản vô hình được mua có thể xác định được như thương hiệu, bản quyền sáng chế hoặc quan hệ khách hàng mà bên bị mua trước đó không ghi nhận là tài sản trong báo cái tài chính của mình do những tài sản này được bên bị mua tự tạo trong nội bộ đơn vị và đã ghi nhận các chí phí liên quan trong các kỳ kế toán trước.

14 Hướng dẫn ghi nhận tài sản vô hình được quy định tại các đoạn B31-B40. Một số tài sản và nợ phải trả có thể xác định được có các khoản mục mà IFRS này cho phép có ngoại lệ giới hạn đối với các nguyên tắc và các điều kiện ghi nhận; các loại tài sản và nợ phải trả có thể xác định được đó được quy định tại các đoạn 22-28B.

*Phân loại hoặc chỉ định những tài sản được mua và nợ phải trả nhận về có thể xác định được trong giao dịch hợp nhất kinh doanh*

**15 Để sau này có thể áp dụng các IFRS khác, tại ngày mua, bên mua phải phân loại hoặc chỉ định những tài sản được mua và nợ phải trả nhận về có thể xác định được. Bên mua phải tiến hành việc phân loại hoặc chỉ định đó trên cơ sở các điều khoản hợp đồng, điều kiện kinh tế, các chính sách hoạt động hoặc kế toán của mình và các điều kiện có liên quan khác tồn tại tại ngày mua.**

16 Trong một số trường hợp, các Chuẩn mực Báo cáo Tài chính Quốc tế (IFRSs) đưa ra các phương pháp xử lý kế toán khác nhau tùy thuộc vào cách đơn vị phân loại hoặc chỉ định một tài sản hoặc nợ phải trả cụ thể. Một số ví dụ về cách phân loại hoặc chỉ định của bên mua dựa trên những điều kiện thích hợp tồn tại tại ngày mua bao gồm nhưng không giới hạn:

(a) phân loại tài sản và nợ phải trả tài chính cụ thểđược xác định theo giá trị hợp lý thông qua báo cáo lãi hoặc lỗ hoặc theo giá trị phân bổ hoặc là tài sản tài chính xác định theo giá trị hợp lý thông qua báo cáo thu nhập toàn diện khác theo IFRS 9 *Công cụ tài chính*;

(b) chỉ định công cụ phái sinh là công cụ phòng ngừa rủi ro theo IFRS 9; và

(c) đánh giá liệu một công cụ phái sinh gắn kèm có phải tách riêng khỏi hợp đồng chính theo IFRS 9 (là vấn đề “phân loại” như thuật ngữ mà IFRS này sử dụng).

17 IFRS này quy định một trường hợp ngoại lệ đối với nguyên tắc tại đoạn 15:

(a) phân loại hợp đồng thuê tài sản, trong đó bên bị mua là bên cho thuê, là thuê hoạt động hoặc thuê tài chính theo IFRS 16: *Thuê tài sản;* và

(b) [đã xóa]

Bên mua phải phân loại các hợp đồng đó trên cơ sở các điều khoản hợp đồng và các yếu tố khác tại thời điểm bắt đầu hợp đồng (hoặc tại thời điểm sửa đổi hợp đồng, có thể là ngày mua, nếu những sửa đổi này dẫn đến thay đổi trong cách phân loại).

**Nguyên tắc xác định giá trị**

**18 Bên mua phải xác định giá trị những tài sản được mua và nợ phải trả nhận về có thể xác định được theo giá trị hợp lý tại ngày mua.**

19 Trong mỗi giao dịch hợp nhất kinh doanh, tại ngày mua, bên mua phải xác định giá trị các thành phần của lợi ích của cổ đông không kiểm soát tại bên bị mua thể hiện phần lợi ích sở hữu hiện tại và cho phép người nắm giữ hưởng phần chia theo tỷ lệ tương ứng trong giá trị tài sản thuần của bên bị mua trong trường hợp thanh lý theo:

(a) giá trị hợp lý; hoặc

(b) phần chia trong giá trị ghi nhận của tài sản thuần có thể xác định được của bên bị mua theo tỷ lệ hiện tại của các công cụ sở hữu.

Tất cả các thành phần khác của lợi ích của cổ đông không kiểm soát được đo lường theo giá trị hợp lý tại ngày mua, trừ khi các IFRS yêu cầu áp dụng một cơ sở xác định giá trị khác.

20 Các đoạn 24-31A quy định các loại tài sản và nợ phải trả có thể xác định được bao gồm các khoản mục mà IFRS này quy định một số ngoại lệ giới hạn đối với nguyên tắc ghi nhận.

**Các ngoại lệ đối với các nguyên tắc ghi nhận hoặc xác định giá trị**

21 IFRS này đưa ra một số ngoại lệ giới hạn đối với các nguyên tắc ghi nhận và xác định giá trị. Các đoạn 22-31A quy định cụ thể các khoản mục được chấp nhận là ngoại lệ và bản chất của các ngoại lệ này. Bên mua phải kế toán các trường hợp này theo yêu cầu tại các đoạn 22-31A và điều đó có thể dẫn đến việc một số khoản mục:

(a) được ghi nhận bằng cách áp dụng các điều kiện ghi nhận bổ sung cho những điều kiện quy định tại các đoạn 11 và 12 hoặc bằng cách áp dụng các yêu cầu của các IFRS khác, dẫn đến kết quả ghi nhận khác với kết quả nếu áp dụng nguyên tắc và các điều kiện ghi nhận quy định tại IFRS này.

(b) được xác định giá trị theo giá trị khác với giá trị hợp lý tại ngày mua.

*Ngoại lệ trong nguyên tắc ghi nhận*

**Nợ tiềm tàng**

22 IAS 37 *Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng* định nghĩa một khoản nợ tiềm tàng là:

(a) một nghĩa vụ có thể phát sinh từ các sự kiện trong quá khứ và sự tồn tại của nghĩa vụ này chỉ được xác nhận tùy thuộc vào việc có hay không xảy ra một hoặc nhiều sự kiện không chắc chắn trong tương lai, mà đơn vị không kiểm soát được; hoặc

(b) một nghĩa vụ hiện tại phát sinh từ các sự kiện trong quá khứ nhưng chưa được ghi nhận vì:

(i) không chắc chắn có sự giảm sút về lợi ích kinh tế do phải thực hiện nghĩa vụ; hoặc

(ii) giá trị của nghĩa vụ đó không thể xác định một cách đáng tin cậy.

23 Không áp dụng các yêu cầu của IAS 37 khi xác định cần ghi nhận khoản nợ tiềm tàng nào tại ngày mua. Thay vào đó, tại ngày mua, bên mua phải ghi nhận một khoản nợ tiềm tàng nhận về trong một giao dịch hợp nhất kinh doanh nếu đó là một nghĩa vụ hiện tại phát sinh từ các sự kiện trong quá khứ và giá trị hợp lý của nghĩa vụ này có thể được xác định một cách đáng tin cậy. Do đó, trái với IAS 37, tại ngày mua, bên mua ghi nhận nợ phải trả tiềm tàng nhận về trong một giao dịch hợp nhất kinh doanh ngay cả khi không chắc chắn có sự giảm sút về lợi ích kinh tế do phải thực hiện nghĩa vụ. Đoạn 56 hướng dẫn kế toán các khoản nợ tiềm tàng sau ghi nhận ban đầu.

*Các ngoại lệ đối với các nguyên tắc ghi nhận và xác định giá trị*

**Thuế thu nhập**

24 Bên mua phải ghi nhận và xác định giá trị tài sản thuế thu nhập hoãn lại hoặc thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh từ những tài sản được mua và nợ phải trả nhận về từ giao dịch hợp nhất kinh doanh theo IAS 12 *Thuế thu nhập*.

25 Bên mua phải kế toán các ảnh hưởng thuế có thể phát sinh từ các chênh lệch tạm thời và các khoản chuyển sang kỳ sau của bên bị mua tồn tại tại ngày mua hoặc phát sinh từ hợp nhất kinh doanh theo yêu cầu của IAS 12.

**Lợi ích của người lao động**

26 Bên mua phải ghi nhận và xác định giá trị khoản nợ phải trả (hoặc tài sản, nếu có) liên quan đến các thỏa thuận lợi ích của người lao động của bên bị mua theo IAS 19 *Lợi ích của người lao động*.

**Tài sản bồi thường**

27 Bên bán trong giao dịch hợp nhất kinh doanh có thể có nghĩa vụ theo hợp đồng là phải bồi thường cho bên mua tùy theo kết quả của một sự kiện tiềm tàng hoặc không chắc chắn liên quan đến toàn bộ hoặc một phần của một tài sản hoặc nợ phải trả cụ thể. Ví dụ, bên bán có thể phải bồi thường cho bên mua nếu nợ phải trả phát sinh từ một sự kiện tiềm tàng cụ thể vượt quá một giá trị định trước;nói cách khác, bên bán sẽ bảo đảm cho bên mua rằng, nợ phải trả của bên mua không vượt quá một giá trị định trước. Kết quả là, bên mua có một tài sản bồi thường. Bên mua phải ghi nhận tài sản bồi thường cùng lúc và trên cùng một cơ sở với tài sản hoặc nợ phải trả được bồi thường, có tính đến yêu cầu lập dự phòng giảm giá cho các khoản không thu hồi được. Do đó, nếu khoản bồi thường liên quan đến một tài sản hoặc nợ phải trả được ghi nhận tại ngày mua và đo lường theo giá trị hợp lý tại ngày mua, thì bên mua phải ghi nhận tài sản bồi thường tại ngày mua và cũng đo lường theo giá trị hợp lý tại ngày mua. Đối với một một tài sản bồi thường được đo lường theo giá trị hợp lý, khi xác định giá trị hợp lý của tài sản đó, khả năng thu hồi ảnh hưởng đến dòng tiền không chắc chắn trong tương lai đã được tính đến và do đó, không cần lập khoản dự phòng giảm giá riêng biệt trong trường hợp này (đoạn B41 hướng dẫn áp dụng).

28 Trong một số trường hợp, việc bồi thường có thể liên quan đến một tài sản hoặc nợ phải trả là ngoại lệ của các nguyên tắc ghi nhận hoặc xác định giá trị. Ví dụ, việc bồi thường có thể liên quan đến nợ phải trả tiềm tàng chưa được ghi nhận tại ngày mua, vì giá trị hợp lý của khoản nợ đó không được xác định một cách đáng tin cậy tại thời điểm đó. Hay, việc bồi thường có thể liên quan đến tài sản hoặc nợ phải trả được xác định giá trị trên cơ sở khác với giá trị hợp lý tại ngày mua, ví dụ, tài sản hoặc nợ phải trả phát sinh từ lợi ích của người lao động. Trong những trường hợp đó, phải ghi nhận và xác định giá trị tài sản bồi thường sử dụng các giả định thống nhất với các giả định đã sử dụng để xác định giá trị các tài sản hoặc nợ phải trả được bồi thường, dựa trên đánh giá của ban lãnh đạo về khả năng thu hồi của tài sản bồi thường và bất kỳ điều khoản hạn chế nào trong hợp đồng về giá trị được bồi thường. Đoạn 57 hướng dẫn xử lý kế toán đối với tài sản bồi thường sau ghi nhận ban đầu.

**Thuê tài sản trong đó bên bị mua là bên đi thuê**

28A Đối với thuê tài sản được xác định theo IFRS 16 trong đó, bên bị mua là bên đi thuê, thì bên mua phải ghi nhận tài sản quyền sử dụng và nợ thuê phải trả. Bên mua không phải ghi nhận tài sản quyền sử dụng và nợ thuê phải trả đối với:

1. thuê tài sản có thời hạn thuê (như định nghĩa tại IFRS 16) chấm dứt trong vòng 12 tháng kể từ ngày mua; hoặc
2. thuê tài sản mà tài sản cơ sở có giá trị thấp (như được trình bày tại các đoạn B3-B8 của IFRS 16).

28B Bên mua phải xác định giá trị nợ thuê phải trả theo giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê còn lại (như định nghĩa tại IFRS 16) như thể hợp đồng thuê tài sản được mua là hợp đồng thuê tài sản mới tại ngày mua. Bên mua phải xác định giá trị quyền sử dụng tài sản đúng bằng giá trị nợ thuê phải trả, điều chỉnh phản ánh các điều khoản có lợi hoặc bất lợi của hợp đồng thuê tài sản được mua so với các điều khoản thị trường.

*Ngoại lệ đối với nguyên tắc xác định giá trị*

**Quyền mua lại**

29 Khi xác định giá trị hợp lý của quyền mua lại, bên mua phải xác định giá trị quyền mua lại được ghi nhận như một tài sản vô hình trong thời hạn còn lại của hợp đồng liên quan mà không cần xem xét việc các bên tham gia thị trường có cân nhắc khả năng gia hạn hợp đồng hay không. Các đoạn B35 và B36 hướng dẫn cách áp dụng liên quan.

**Giao dịch thanh toán dựa trên cơ sở cổ phiếu**

30 Tại ngày mua, bên mua phải xác định giá trị khoản nợ phải trả hoặc công cụ vốn liên quan đến các giao dịch thanh toán dựa trên cơ sở cổ phiếu của bên bị mua hoặc thay thế các giao dịch đó bằng các giao dịch thanh toán dựa trên cơ sở cổ phiếu của bên mua theo phương pháp quy định tại IFRS 2 *Thanh toán dựa trên cơ sở cổ phiếu*. (Trong IFRS này, kết quả của phương pháp nói trên được gọi là “xác định giá trị trên cơ sở thị trường” của giao dịch thanh toán dựa trên cơ sở cổ phiếu.)

**Tài sản giữ để bán**

31 Đối với tài sản dài hạn (hay nhóm tài sản thanh lý) được mua đang được phân loại là tài sản giữ để bán, tại ngày mua, bên mua phải xác định theo giá trị hợp lý trừ chi phí bán theo quy định tại các đoạn 15-18 của IFRS 5 *Tài sản dài hạn giữ để bán và những bộ phận ngừng hoạt động*.

**Hợp đồng bảo hiểm**

31A Tại ngày mua, bên mua phải xác định giá trị của nhóm hợp đồng thuộc phạm vi của IFRS 17 *Hợp đồng bảo hiểm* được mua trong giao dịch hợp nhất kinh doanh như một khoản nợ phải trả hoặc một tài sản theo quy định tại đoạn 39 và các đoạn B93-B95 của IFRS 17.

**Ghi nhận và xác định giá trị lợi thế thương mại hoặc lãi từ mua rẻ**

**32 Tại ngày mua, bên mua phải ghi nhận lợi thế thương mại là khoản vượt trội của (a) so với (b) như sau:**

**(a)** **tổng của:**

1. **giá mua được chuyển giaoxác định giá trị theo yêu cầu của IFRS này, thường là theo giá trị hợp lý tại ngày mua (xem đoạn 37);**
2. **giá trị của lợi ích của cổ đông không kiểm soát tại bên bị mua xác định giá trị theo IFRS này; và**
3. **trong trường hợp hợp nhất kinh doanh theo nhiều giai đoạn, giá trị hợp lý tại ngày mua của lợi ích của chủ sở hữu tại bên bị mua do bên mua nắm giữ trước đó (xem các đoạn 41 và 42).**

**(b) giá trị thuần của những tài sản được mua và nợ phải trả nhận về có thể xác định được tại ngày mua được xác định giá trị theo IFRS này.**

33 Đối với hợp nhất kinh doanh mà trong đó, bên mua và bên bị mua (hoặc chủ sở hữu cũ của bên bị mua) chỉ trao đổi các lợi ích của chủ sở hữu, giá trị hợp lý tại ngày mua của lợi ích của chủ sở hữu tại bên bị mua có thể được xác định giá trị một cách đáng tin cậy hơn giá trị hợp lý tại ngày mua của lợi ích của chủ sở hữu tại bên mua. Nếu vậy, bên mua phải xác định giá trị lợi thế thương mại bằng cách sử dụng giá trị hợp lý tại ngày mua của lợi ích của chủ sở hữu tại bên bị mua thay vì sử dụng giá trị hợp lý tại ngày mua của lợi ích của chủ sở hữu đã chuyển giao. Để xác định giá trị lợi thế thương mại trong giao dịch hợp nhất kinh doanh không có chuyển giao giá mua, bên mua phải sử dụng giá trị hợp lý tại ngày mua của lợi ích của chủ sở hữu tại bên bị mua do bên mua nắm giữ thay cho giá trị hợp lý của giá mua được chuyển giao (đoạn 32(a)(i)). Các đoạn B46-B49 hướng dẫn áp dụng liên quan.

**Mua rẻ**

34 Đôi khi, bên mua có thể mua rẻ, tức là một giao dịch hợp nhất kinh doanh trong đó, giá trị xác định tại đoạn 32(b) lớn hơn tổng giá trị xác định tại đoạn 32(a). Nếu vẫn còn phần chênh lệch này sau khi áp dụng các yêu cầu tại đoạn 36, bên mua phải ghi nhận một khoản lãi trong báo cáo lãi hoặc lỗ tại ngày mua. Khoản lãi này phải được tính cho bên mua.

35 Mua rẻ có thể xảy ra, ví dụ, trong giao dịch hợp nhất kinh doanh khi bên bán bị ép buộc. Tuy nhiên, những ngoại lệ đối với việc ghi nhận hoặc xác định giá trị cho một số trường hợp cụ thể tại các đoạn 22-31 có thể dẫn đến việc ghi nhận một khoản lãi (hoặc thay đổi giá trị của khoản lãi đã ghi nhận) từ giao dịch mua rẻ.

36 Trước khi ghi nhận một khoản lãi do mua rẻ, bên mua phải đánh giá lại có phải tất cả các tài sản được mua và nợ phải trả nhận về đã được xác định hay chưa và phải ghi nhận thêm các tài sản hoặc nợ phải trả được xác định thêm từ việc đánh giá này. Sau đó, bên mua phải rà soát các thủ tục đã sử dụng để xác định giá trị ghi nhận tại ngày mua được quy định bởi IFRS này cho tất cả yếu tố sau:

(a) những tài sản được mua và nợ phải trả nhận về có thể xác định được;

(b) lợi ích của cổ đông không kiểm soát tại bên mua, nếu có;

(c) lợi ích của chủ sở hữu tại bên bị mua do bên mua nắm giữ trước đó trong trường hợp hợp nhất kinh doanh nhiều giai đoạn; và

(d) giá mua được chuyển giao.

Mục đích của việc rà soát này là nhằm đảm bảo việc xác định giá trị đã phản ánh hợp lý toàn bộ thông tin sẵn có tại ngày mua.

**Giá mua được chuyển giao**

37 Giá mua được chuyển giao trong hợp nhất kinh doanh phải được xác định theo giá trị hợp lý, là tổng giá trị hợp lý tại ngày mua của các tài sản được bên mua chuyển giao, các khoản nợ phải trả mà bên mua nhận về từ các chủ sở hữu cũ của bên bị mua và lợi ích của chủ sở hữu do bên mua phát hành. (Tuy nhiên, toàn bộ các khoản thưởng thanh toán dựa trên cơ sở cổ phiếu mà bên mua dùng để trao đổi với lợi ích mà người lao động của bên bị mua nắm giữ, được bao gồm trong giá mua được chuyển giao, thì phải xác định giá trị theo hướng dẫn tại đoạn 30 thay vì theo giá trị hợp lý). Giá mua có thể bao gồm các hình thức như tiền mặt, tài sản khác, một hoạt động kinh doanh hoặc công ty con của bên mua, *giá mua tiềm tàng*, các lợi ích của chủ sở hữu phổ thông hoặc ưu đãi, quyền chọn, chứng quyền và lợi ích thành viên của các *đơn vị tương hỗ*.

38 Giá mua được chuyển giao có thể bao gồm những tài sản hoặc nợ phải trả của bên mua có giá trị ghi sổ khác với giá trị hợp lý tại ngày mua (ví dụ tài sản phi tiền tệ hoặc hoạt động kinh doanh của bên mua). Khi đó, bên mua phải xác định lại giá trị các tài sản và nợ phải trả được chuyển giao theo giá trị hợp lý tại ngày mua và ghi nhận lãi hoặc lỗ phát sinh, nếu có, trong báo cáo lãi hoặc lỗ. Tuy nhiên, đôi khi tài sản và nợ phải trả được chuyển giao vẫn còn lại trong đơn vị sau hợp nhất kinh doanh (ví dụ, vì tài sản và nợ phải trả được chuyển giao cho bên bị mua chứ không phải cho chủ sở hữu cũ) và do đó, bên mua vẫn tiếp tục kiểm soát chúng. Trong trường hợp này, bên mua phải đo lường các tài sản và nợ phải trả đó theo giá trị ghi sổ ngay trước ngày mua và không được ghi nhận trong báo cáo lãi hoặc lỗ một khoản lãi hoặc lỗ cho những tài sản và nợ phải trả mà bên mua kiểm soát cả trước và sau hợp nhất kinh doanh.

*Giá mua tiềm tàng*

39 Giá mua mà bên mua chuyển giao để đổi lấy bên bị mua bao gồm tất cả tài sản hoặc nợ phải trả phát sinh từ thỏa thuận giá mua tiềm tàng (xem đoạn 37). Khi ghi nhận giá mua được chuyển giao để đổi lấy bên bị mua, bên mua phải tính đến cả giá mua tiềm tàng, ghi nhận theo giá trị hợp lý tại ngày mua.

40 Nếu giá mua tiềm tàng đạt được tiêu chuẩn theo định nghĩa về công cụ tài chính, bên mua phải phân loại nghĩa vụ thanh toán giá mua tiềm tàng đó là một khoản nợ tài chính phải trả hoặc vốn, dựa trên định nghĩa về công cụ vốn và nợ phải trả tài chính theo đoạn 11 của IAS 32 *Công cụ tài chính: Trình bày*. Bên mua phải phân loại quyền nhận lại giá mua đã chuyển giao trước đây là một tài sản nếu thỏa mãn các điều kiện yêu cầu. Đoạn 58 hướng dẫn kế toán giá mua tiềm tàng sau ghi nhận ban đầu.

**Hướng dẫn bổ sung về áp dụng phương pháp mua vào các loại hình hợp nhất kinh doanh cụ thể**

**Hợp nhất kinh doanh theo giai đoạn**

41 Đôi khi, ngay trước ngày có được quyền kiểm soát, là ngày mua, bên mua đã nắm giữ lợi ích của chủ sở hữu tại bên bị mua. Ví dụ, vào ngày 31 tháng 12 năm 20X1, đơn vị A đang nắm 35% lợi ích của chủ sở hữu không kiểm soát tại đơn vị B. Vào ngày đó, đơn vị A mua thêm 40% lợi ích tại đơn vị B. Điều đó đem lại cho đơn vị A quyền kiểm soát đơn vị B. IFRS này gọi giao dịch này là hợp nhất kinh doanh theo giai đoạn.

42 Trong hợp nhất kinh doanh theo giai đoạn, bên mua phải xác định lại giá trị lợi ích của chủ sở hữu tại bên bị mua được bên mua nắm giữ trước đó theo giá trị hợp lý tại ngày mua và ghi nhận khoản lãi hoặc lỗ tương ứng, nếu có, trong báo cáo lãi hoặc lỗ hoặc báo cáo thu nhập toàn diện khác. Trong các kỳ kế toán trước đó, bên mua có thể đã ghi nhận thay đổi giá trị lợi ích của chủ sở hữu tại bên bị mua trong báo cáo thu nhập toàn diện khác. Nếu vậy, phải ghi nhận khoản đã được ghi nhận trong báo cáo thu nhập toàn diện khác đó trên cùng cơ sở như khi bên mua thanh lý trực tiếp lợi ích của chủ sở hữu nắm giữ trước đó.

42A Khi một bên trong một thỏa thuận chung (như định nghĩa tại IFRS 11 *Thỏa thuận chung*) có được quyền kiểm soát một hoạt động kinh doanh là một hoạt động chung (như định nghĩa tại IFRS 11) và có quyền đối với tài sản và có nghĩa vụ đối với nợ phải trả liên quan đến hoạt động chung đó ngay trước ngày mua, thì giao dịch đó sẽ là giao dịch hợp nhất kinh doanh theo giai đoạn. Bên mua do đó phải áp dụng các yêu cầu đối với hợp nhất kinh doanh theo giai đoạn, bao gồm xác định lại giá trị lợi ích mà bên mua đã nắm giữ trong hoạt động chung trước đó theo phương thức được trình bày tại đoạn 42. Khi thực hiện việc này, bên mua phải xác định lại giá trị toàn bộ lợi ích đã nắm giữ trong hoạt động chung trước đó.

**Hợp nhất kinh doanh không có giá mua được chuyển giao**

43 Đôi khi, bên mua có được quyền kiểm soát đối với bên bị mua mà không cần chuyển giao giá mua. Trong những trường hợp này, vẫn áp dụng phương pháp mua để kế toán cho hợp nhất kinh doanh. Các trường hợp này bao gồm:

1. Bên bị mua mua lại một số lượng cổ phiếu của chính mình để một nhà đầu tư hiện tại (bên mua) có được quyền kiểm soát.
2. Quyền phủ quyết của cổ đông không kiểm soát hết hiệu lực; đây là quyền trước đó đã ngăn bên mua, là bên nắm giữ quyền biểu quyết đa số, không có được quyền kiểm soát đối với bên bị mua.
3. Bên mua và bên bị mua đồng ý hợp nhất các hoạt động kinh doanh của mình chỉ bằng ký kết hợp đồng. Bên mua không chuyển giao giá mua để đổi lấy quyền kiểm soát bên bị mua và không nắm giữ lợi ích của chủ sở hữu tại bên bị mua, cả tại ngày mua và trước đó. Ví dụ về hợp nhất kinh doanh chỉ thông qua hợp đồng có hợp nhất hai hoạt động kinh doanh theo một thỏa thuận kết hợp hoặc thành lập công ty niêm yết kép.

44 Trong hợp nhất kinh doanh chỉ thông qua hợp đồng, bên mua phải quy phần giá trị tài sản thuần của bên bị mua, được ghi nhận theo IFRS này, là thuộc về các chủ sở hữu tại bên bị mua. Nói cách khác, những lợi ích của chủ sở hữu tại bên bị mua do các bên không phải là bên mua nắm giữ được coi là lợi ích của cổ đông không kiểm soát trong báo cáo tài chính sau hợp nhất của bên mua, ngay cả khi toàn bộ lợi ích của chủ sở hữu tại bên bị mua thuộc về cổ đông không kiểm soát.

**Giai đoạn xác định giá trị**

**45 Nếu đến cuối kỳ kế toán diễn ra hợp nhất kinh doanh mà kế toán ban đầu cho giao dịch hợp nhất kinh doanh vẫn chưa hoàn thành, bên mua phải trình bày trong báo cáo tài chính những khoản mục chưa hoàn thành xử lý kế toán đó theo giá trị tạm thời. Trong giai đoạn xác định giá trị, bên mua phải điều chỉnh hồi tố những giá trị tạm thời đã ghi nhận tại ngày mua để phản ánh thông tin mới về các sự kiện và tình huống đã tồn tại tại ngày mua mà nếu được biết khi đó, đã có thể ảnh hưởng đến giá trị của các tài sản và nợ phải trả được xác định giá trị tại ngày mua. Trong giai đoạn xác định giá trị, bên mua cũng phải ghi nhận bổ sung các tài sản hoặc nợ phải trả dựa trên thông tin mới về** **các sự kiện và tình huống đã tồn tại tại ngày mua mà nếu được biết khi đó, đã dẫn đến yêu cầu phải ghi nhận các tài sản hoặc nợ phải trả này tại ngày mua. Giai đoạn xác định giá trị kết thúc ngay khi bên mua thu thập được thông tin cần thiết về các sự kiện và tình huống đã tồn tại tại ngày mua hoặc nhận thấy không thể thu thập thêm thông tin. Tuy nhiên, giai đoạn này không được vượt quá một năm kể từ ngày mua.**

46 Giai đoạn xác định giá trị là giai đoạn diễn ra sau ngày mua, khi bên mua có thể điều chỉnh những giá trị tạm thời được ghi nhận trong giao dịch hợp nhất kinh doanh. Giai đoạn xác định giá trị cho phép bên mua có một khoảng thời gian hợp lý để thu thập thông tin cần thiết cho việc xác định và đo lường, theo yêu cầu của IFRS này, các yếu tố sau tại ngày mua:

(a) những tài sản được mua và nợ phải trả có thể xác định được và lợi ích của cổ đông không kiểm soát tại bên bị mua;

(b) giá mua được chuyển giao cho bên bị mua (hoặc các giá trị khác dùng để xác định giá trị lợi thế thương mại);

(c) lợi ích của chủ sở hữu tại bên bị mua do bên mua nắm giữ trước ngày mua đối với hợp nhất kinh doanh theo giai đoạn; và

(d) lợi thế thương mại hoặc lãi do mua rẻ.

47 Bên mua phải xem xét tất cả các yếu tố phù hợp để xác định xem thông tin thu thập sau ngày mua có dẫn tới điều chỉnh các giá trị tạm thời được ghi nhận trước đó không, hay các thông tin này là phát sinh từ các sự kiện xảy ra sau ngày mua. Các yếu tố phù hợp cần xem xét bao gồm thời điểm thu thập thêm thông tin và việc bên mua có xác định được lý do để thay đổi các giá trị tạm thời hay không. Thông tin thu thập ngay sau ngày mua có nhiều khả năng phản ánh các tình huống đã tồn tại tại ngày mua hơn là thông tin thu thập vài tháng sau đó. Ví dụ, việc bán tài sản cho bên thứ ba xảy ra ngay sau ngày mua với giá trị khác biệt đáng kể so với giá trị hợp lý tạm thời xác định tại ngày mua có thể là dấu hiệu của một sai sót trong giá trị tạm thời, trừ khi có thể xác định được một sự kiện diễn ra giữa hai thời điểm này làm thay đổi giá trị hợp lý của tài sản.

48 Bên mua ghi nhận khoản tăng (hoặc giảm) đối với giá trị tạm thời đã ghi nhận cho một tài sản (hoặc nợ phải trả) có thể xác định được bằng cách giảm (hoặc tăng) lợi thế thương mại. Tuy nhiên, thông tin mới thu thập được trong giai đoạn xác định giá trị đôi khi có thể dẫn đến điều chỉnh về giá trị tạm thời của nhiều tài sản hay nợ phải trả. Ví dụ, bên mua có thể đã nhận trách nhiệm thanh toán thiệt hại cho tai nạn xảy ra tại một trong các cơ sở của bên bị mua và một phần hoặc toàn bộ nghĩa vụ này do bảo hiểm của bên bị mua chi trả. Nếu trong giai đoạn xác định giá trị, bên mua thu thập được thêm thông tin về giá trị hợp lý tại ngày mua của khoản nợ phải trả đó, khoản điều chỉnh lợi thế thương mại phát sinh từ thay đổi giá trị tạm thời đã ghi nhận cho khoản nợ phải trả đó được bù trừ (một phần hoặc toàn bộ) với khoản điều chỉnh lợi thế thương mại tương ứng phát sinh từ thay đổi giá trị tạm thời đã ghi nhận cho khoản phải thu từ công ty bảo hiểm.

49 Trong giai đoạn xác định giá trị, bên mua phải ghi nhận các điều chỉnh giá trị tạm thời như là kế toán cho giao dịch hợp nhất kinh doanh đã hoàn tất tại ngày mua. Do đó, bên mua phải điều chỉnh thông tin so sánh được trình bày trên báo cáo tài chính cho các kỳ kế toán trước một cách phù hợp, bao gồm thay đổi các khoản khấu hao, phân bổ hoặc các ảnh hưởng đến thu nhập khác đã ghi nhận trong kế toán ban đầu.

50 Khi giai đoạn xác định giá trị kết thúc, bên mua chỉ được điều chỉnh kế toán cho giao dịch hợp nhất kinh doanh với mục đích sửa chữa sai sót theo yêu cầu tại IAS 8 *Chính sách kế toán, thay đổi ước tính kế toán và sai sót*.

**Xác định thành phần của giao dịch hợp nhất kinh doanh**

**51 Giữa bên mua và bên bị mua có thể đã tồn tại quan hệ hoặc thỏa thuận khác trước khi bắt đầu đàm phán giao dịch hợp nhất kinh doanh hoặc trong quá trình đàm phán giao dịch hợp nhất kinh doanh, hai bên có thể ký một thỏa thuận riêng biệt khác. Trong cả hai trường hợp, bên mua phải xác định tất cả các giá trị không thuộc phạm vi trao đổi giữa bên mua và bên bị mua (hay các chủ sở hữu cũ) trong hợp nhất kinh doanh, tức là những giá trị không được bên mua dùng để đổi lấy quyền kiểm soát bên bị mua. Khi áp dụng phương pháp mua, bên mua chỉ được ghi nhận phần giá mua được chuyển giao cho bên bị mua và những tài sản được mua và nợ phải trả nhận về để đổi lấy quyền kiểm soát bên bị mua. Các giao dịch riêng biệt phải được kế toán theo yêu cầu của các IFRS phù hợp khác.**

52 Một giao dịch được tiến hành bởi bên mua, hay trên danh nghĩa của bên mua, hoặc chủ yếu phục vụ lợi ích của bên mua, hay đơn vị sau hợp nhất, hơn là phục vụ lợi ích của bên bị mua (hay các chủ sở hữu cũ) trước hợp nhất, thì có nhiều khả năng là một giao dịch riêng biệt. Dưới đây là ví dụ về các giao dịch riêng biệt cần loại ra khi áp dụng phương pháp mua:

(a) giao dịch mà bản chất là dàn xếp các quan hệ trước hợp nhất kinh doanh giữa bên mua và bên bị mua;

(b) giao dịch trả thù lao cho người lao động hoặc các chủ sở hữu cũ của bên bị mua cho phần dịch vụ sẽ thực hiện trong tương lai; và

(c) giao dịch hoàn trả cho bên bị mua hoặc các chủ sở hữu cũ các chi phí mua liên quan của bên mua đã được trả hộ.

Các đoạn B50-B62 hướng dẫn áp dụng liên quan.

**Chi phí mua liên quan**

53 Chi phí mua liên quan là những chi phí bên mua phát sinh để tiến hành hợp nhất kinh doanh. Các chi phí đó bao gồm phí môi giới, tư vấn, pháp lý, kế toán, định giá và các phí dịch vụ chuyên môn hoặc tư vấn khác; chi phí quản lý chung bao gồm chi phí duy trì bộ phận hợp nhất kinh doanh nội bộ và chi phí đăng ký và phát hành chứng khoán nợ và chứng khoán vốn. Bên mua phải kế toán các chi phí mua liên quan là chi phí trong kỳ khi các chi phí này phát sinh và các dịch vụ được cung cấp, trừ một ngoại lệ. Chi phí phát hành chứng khoán nợ hoặc chứng khoán vốn phải được ghi nhận theo yêu cầu tại IAS 32 và IFRS 9.

**Xác định giá trị và kế toán sau ghi nhận ban đầu**

|  |
| --- |
|  |

**54 Nhìn chung, sau ghi nhận ban đầu, bên mua phải xác định giá trị và kế toán tài sản được mua, nợ phải trả nhận về hoặc phát sinh và các công cụ vốn phát hành trong giao dịch hợp nhất kinh doanh theo các IFRS hiện hành phù hợp khác, tùy thuộc vào bản chất của chúng. Tuy nhiên, IFRS này hướng dẫn xác định giá trị và kế toán sau ghi nhận ban đầu cho những tài sản được mua, nợ phải trả nhận về hoặc đã phát sinh và các công cụ vốn phát hành trong giao dịch hợp nhất kinh doanh sau:**

**(a)** **quyền mua lại;**

**(b)** **nợ tiềm tàng ghi nhận tại ngày mua;**

**(c)** **tài sản bồi thường; và**

**(d)** **giá mua tiềm tàng.**

**Đoạn 63 hướng dẫn áp dụng liên quan.**

**Quyền mua lại**

55 Quyền mua lại được ghi nhận là tài sản vô hình phải được phân bổ trong thời hạn còn lại của hợp đồng mà trong đó, quyền mua lại được xác lập. Nếu bên mua sau này bán quyền mua lại cho bên thứ ba, thì phải sử dụng giá trị ghi sổ của tài sản vô hình khi xác định lãi hoặc lỗ khi bán.

**Nợ tiềm tàng**

56 Sau ghi nhận ban đầu và đến khi khoản nợ được thanh toán, hủy bỏ hoặc hết hạn, bên mua phải xác định giá trị khoản nợ tiềm tàng được ghi nhận khi hợp nhất kinh doanh theo một trong hai giá trị dưới đây, tùy thuộc giá trị nào cao hơn:

(a) giá trị được ghi nhận theo IAS 37; và

(b) giá trị ghi nhận ban đầu trừ đi tổng thu nhập đã ghi nhận theo IFRS 15 *Doanh thu từ hợp đồng với khách hàng* nếu thích hợp.

Yêu cầu này không áp dụng cho các hợp đồng kế toán theo IFRS 9.

**Tài sản bồi thường**

57 Tại thời điểm kết thúc của mỗi kỳ báo cáo tiếp theo, bên mua phải xác định giá trị tài sản bồi thường đã được ghi nhận tại ngày mua trên cùng một cơ sở với nợ phải trả hoặc tài sản được bồi thường, tuân theo các điều khoản hạn chế về giá trị trên hợp đồng và đối với một tài sản bồi thường mà sau ghi nhận ban đầu không được đo lường theo giá trị hợp lý, thì thực hiện theo đánh giá của ban lãnh đạo về khả năng thu hồi của tài sản bồi thường. Bên mua chỉ xóa sổ tài sản bồi thường khi thu hồi, bán hoặc mất quyền với tài sản này.

**Giá mua tiềm tàng**

58 Một số thay đổi về giá trị hợp lý của giá mua tiềm tàng mà bên mua ghi nhận sau ngày mua có thể là do thông tin bổ sung mà bên mua có được sau ngày mua về những sự kiện và tình huống đã tồn tại tại ngày mua. Những thay đổi đó được coi là là những điều chỉnh trong giai đoạn xác định giá trị theo các đoạn 45-49. Tuy nhiên, những thay đổi phát sinh từ những sự kiện sau ngày mua, ví dụ đạt một mục tiêu thu nhập hay một mức giá cổ phiếu hoặc dự án nghiên cứu và phát triển có được một mốc thành tựu nào đó, thì những thay đổi đó không được coi là điều chỉnh trong giai đoạn xác định giá trị. Bên mua phải kế toán cho những thay đổi trong giá trị hợp lý của giá mua tiềm tàng không phải là điều chỉnh trong giai đoạn xác định giá trị như sau:

(a) Giá mua tiềm tàng phân loại là vốn chủ sở hữu không được xác định giá trị lại và khoản thanh toán sau đó phải được kế toán vào vốn chủ sở hữu.

(b) Giá mua tiềm tàng khác:

1. nếu thuộc phạm vi của IFRS 9, phải được đo lường theo giá trị hợp lý tại mỗi ngày báo cáo và những thay đổi trong giá trị hợp lý phải được ghi nhận trên báo cáo lãi hoặc lỗ theo IFRS 9.

(ii) nếu không thuộc phạm vi của IFRS 9, phải được đo lường theo giá trị hợp lý tại mỗi ngày báo cáo và thay đổi trong giá trị hợp lý phải được ghi nhận trên báo cáo lãi hoặc lỗ.

**Thuyết minh**

|  |
| --- |
|  |

**59 Bên mua phải công bố thông tin cho phép người sử dụng báo cáo tài chính đánh giá được bản chất và ảnh hưởng tài chính của giao dịch hợp nhất kinh doanh xảy ra:**

**(a)** **trong kỳ báo cáo hiện tại; hoặc**

**(b) sau ngày kết thúc kỳ báo cáo hiện tại nhưng trước khi báo cáo tài chính được phê duyệt để phát hành.**

60 Để đạt được mục tiêu tại đoạn 59, bên mua phải công bố thông tin nêu tại các đoạn B46-B66.

**61 Bên mua phải công bố thông tin giúp người sử dụng báo cáo tài chính đánh giá được ảnh hưởng tài chính của những điều chỉnh được ghi nhận trong kỳ hiện tại có liên quan tới những giao dịch hợp nhất kinh doanh đã phát sinh trong kỳ hiện tại hoặc các kỳ trước.**

62 Để đạt được mục tiêu tại đoạn 61, bên mua phải công bố thông tin nêu tại đoạn B67.

63 Nếu thông tin được trình bày trên báo cáo tài chính theo qui định của IFRS này và các IFRS khác không đáp ứng các mục tiêu đã nêu tại các đoạn 59 và 61, bên mua phải công bố thêm các thông tin cần thiết khác để đạt được những mục tiêu đó.

**Ngày hiệu lực và chuyển đổi**

|  |
| --- |
|  |

**Ngày hiệu lực**

64 Áp dụng phi hồi tố IFRS này cho các giao dịch hợp nhất kinh doanh có ngày mua vào hoặc sau thời điểm bắt đầu kỳ báo cáo thường niên đầu tiên có ngày bắt đầu từ ngày 1 tháng 7 năm 2009 trở đi. Cho phép áp dụng sớm. Tuy nhiên, chỉ được áp dụng IFRS này kể từ thời điểm bắt đầu kỳ báo cáo thường niên đầu tiên có ngày bắt đầu từ ngày 30 tháng 6 năm 2007. Đơn vị nào áp dụng IFRS này trước ngày 1 tháng 7 năm 2009 thì phải công bố việc áp dụng sớm đó và cùng lúc áp dụng IAS 27 (được sửa đổi vào năm 2008).

64A [Đã xóa]

64B *Hoàn thiện IFRS* ban hành tháng 5 năm 2010 đã sửa đổi các đoạn 19, 30 và B56 và bổ sung thêm các đoạn B62A và B62B. Đơn vị phải áp dụng những sửa đổi đó cho các kỳ báo cáo thường niên có ngày bắt đầu từ ngày 1 tháng 7 năm 2010 trở đi. Cho phép áp dụng sớm. Đơn vị nào áp dụng những sửa đổi đó sớm hơn thì phải công bố việc áp dụng sớm đó trên báo cáo tài chính. Áp dụng phi hồi tố các sửa đổi kể từ ngày đầu tiên đơn vị áp dụng IFRS này.

64C Các đoạn 65A-65E được thêm vào trong *Hoàn thiện IFRS* ban hành tháng 5 năm 2010. Đơn vị phải áp dụng những sửa đổi đó cho các kỳ báo báo năm có ngày bắt đầu từ ngày 1 tháng 7 năm 2010 trở đi. Cho phép áp dụng sớm. Đơn vị nào áp dụng những sửa đổi đó sớm hơn thì phải công bố việc áp dụng sớm đó. Phải áp dụng những sửa đổi đó cho các số dư giá mua tiềm tàng phát sinh từ các giao dịch hợp nhất kinh doanh có ngày mua trước khi áp dụng IFRS này như được ban hành năm 2008.

64D [Đã xóa]

64E IFRS 10, ban hành tháng 5 năm 2011, sửa đổi các đoạn 7, B13, B63(e) và Phụ lục A. Các đơn vị phải áp dụng các sửa đổi đó khi áp dụng IFRS 10.

64F IFRS 13 *Đo lường giá trị hợp lý*, ban hành tháng 5 năm 2011, sửa đổi các đoạn 20, 29, 33, 47, sửa đổi định nghĩa giá trị hợp lý tại Phụ lục A và sửa đổi các đoạn B22, B40, B43-B46, B49 và B64. Các đơn vị phải áp dụng các sửa đổi đó khi áp dụng IFRS 13.

64G *Đơn vị quản lý quỹ đầu tư* (Sửa đổi IFRS 10, IFRS 12 và IAS 27), ban hành tháng 10 năm 2012, sửa đổi đoạn 7 và bổ sung đoạn 2A. Các đơn vị phải áp dụng các sửa đổi đó cho các kỳ báo cáo thường niên bắt đầu vào hoặc sau ngày 1 tháng 1 năm 2014. Cho phép áp dụng sớm *Đơn vị quản lý quỹ đầu tư*. Đơn vị nào áp dụng sớm các sửa đổi này thì phải đồng thời áp dụng tất cả các sửa đổi trong *Đơn vị quản lý quỹ đầu tư*.

64H [Đã xóa]

64I *Hoàn thiện IFRS thường niên, chu kỳ 2010-2012*, ban hành tháng 12 năm 2013, sửa đổi các đoạn 40 và 58 và bổ sung đoạn 67A và tiêu đề liên quan. Các đơn vị phải áp dụng phi hồi tố sửa đổi đó đối với các giao dịch hợp nhất kinh doanh có ngày mua vào hoặc sau ngày 1 tháng 7 năm 2014. Cho phép áp dụng sớm. Các đơn vị được phép áp dụng sớm sửa đổi đó với điều kiện cũng đồng thời áp dụng IFRS 9 và IAS 37 (cả hai chuẩn mực được sửa đổi theo *Hoàn thiện IFRS thường niên, chu kỳ 2010-2012*). Đơn vị nào áp dụng sớm sửa đổi đó thì phải công bố việc áp dụng sớm đó.

64J *Hoàn thiện IFRS thường niên, chu kỳ 2011-2013,* ban hành tháng 12 năm 2013, sửa đổi đoạn 2(a). Các đơn vị phải áp dụng phi hồi tố sửa đổi đó cho các kỳ kế toán năm bắt đầu hoặc sau ngày 1 tháng 7 năm 2014. Cho phép áp dụng sớm. Đơn vị nào áp dụng sớm sửa đổi đó thì phải công bố việc áp dụng sớm đó.

64K IFRS 15 *Doanh thu từ hợp đồng với khách hàng*, ban hành tháng 5 năm 2014, sửa đổi đoạn 56. Các đơn vị phải áp dụng sửa đổi đó khi áp dụng IFRS 15.

64L IFRS 9, ban hành tháng 7 năm 2014, sửa đổi các đoạn 16, 42, 53, 56, 58 và B41 và xóa các đoạn 64A, 64D và 64H. Các đơn vị phải áp dụng các sửa đổi đó khi áp dụng IFRS 9.

64M IFRS 16, ban hành tháng 1 năm 2016, sửa đổi các đoạn 14, 17, B32 và B42, xóa các đoạn B28-B30 và các tiêu đề liên quan và bổ sung các đoạn 28A-28B và các tiêu đề liên quan. Các đơn vị phải áp dụng các sửa đổi đó khi áp dụng IFRS 16.

64N IFRS 17, ban hành tháng 5 năm 2017, sửa đổi các đoạn 17, 20, 21, 35 và B63 và bổ sung tiêu đề vào đoạn 31A vào sau đoạn 31. Các đơn vị phải áp dụng các sửa đổi đó khi áp dụng IFRS 17.

64O *Hoàn thiện IFRS thường niên, chu kỳ 2015-2017*, ban hành tháng 12 năm 2017, bổ sung đoạn 42A. Các đơn vị phải áp dụng các sửa đổi đó đối với các giao dịch hợp nhất kinh doanh có ngày mua vào hoặc sau ngày bắt đầu kỳ báo cáo thường niên đầu tiên bắt đầu vào hoặc sau ngày 1 tháng 1 năm 2019. Cho phép áp dụng sớm. Đơn vị nào áp dụng sớm các sửa đổi đó thì phải công bố việc áp dụng sớm đó.

64P *Định nghĩa* *hoạt động kinh doanh*, ban hành tháng 10 năm 2018, bổ sung các đoạn B7A-B7C, B8A và B12A-B12D, sửa đổi định nghĩa thuật ngữ ‘hoạt động kinh doanh’ tại Phụ lục A, sửa đổi các đoạn 3, B7-B9, B11 và B12 và xóa đoạn B10. Các đơn vị phải áp dụng các sửa đổi đó đối với các giao dịch hợp nhất kinh doanh có ngày mua vào hoặc sau ngày bắt đầu kỳ báo cáo thường niên đầu tiên bắt đầu vào hoặc sau ngày 1 tháng 1 năm 2020 và đối với mua tài sản phát sinh vào hoặc sau ngày bắt đầu của kỳ đó. Cho phép áp dụng sớm. Đơn vị nào áp dụng sớm các sửa đổi đó thì phải công bố việc áp dụng sớm đó.

**Chuyển đổi**

65 Khi áp dụng IFRS này, không điều chỉnh tài sản và nợ phải trả phát sinh từ các giao dịch hợp nhất kinh doanh có ngày mua trước ngày áp dụng IFRS này.

65A Khi áp dụng IFRS này lần đầu, không điều chỉnh giá mua tiềm tàng phát sinh từ giao dịch hợp nhất kinh doanh có ngày mua trước ngày đơn vị bắt đầu áp dụng IFRS này như được ban hành năm 2008. Áp dụng các đoạn 65B-65E để kế toán giá mua tiềm tàng sau ghi nhận ban đầu. Không áp dụng các đoạn 65B-65E để kế toán giá mua tiềm tàng phát sinh từ các giao dịch hợp nhất kinh doanh có ngày mua vào hoặc sau ngày đơn vị áp dụng IFRS này lần đầu như được ban hành năm 2008. Tại các đoạn 65B-65E, hợp nhất kinh doanh chỉ được hiểu là các giao dịch hợp nhất kinh doanh có ngày mua trước ngày áp dụng IFRS này lần đầu như được ban hành năm 2008.

65B Nếu thỏa thuận hợp nhất kinh doanh cho phép điều chỉnh giá mua trong hợp nhất kinh doanh tiềm tàng tùy thuộc vào các sự kiện trong tương lai, bên mua phải tính cả khoản điều chỉnh này vào giá mua trong hợp nhất kinh doanh tại ngày mua nếu những điều chỉnh này là tương đối chắc chắn và có thể xác định giá trị một cách đáng tin cậy.

65C Thỏa thuận hợp nhất kinh doanh có thể cho phép điều chỉnh giá mua trong 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 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 giao dịch hợp nhất kinh doanh ban đầu mà không làm suy giảm độ tin cậy của thông tin, mặc dù còn tồn tại một số điểm không chắc chắn. Nếu các sự kiện tương lai thực tế không xảy ra hoặc cần phải sửa đổi giá trị ước tính, thì giá mua trong hợp nhất kinh doanh cũng được điều chỉnh tương ứng.

65D Tuy nhiên, khi thoả thuận hợp nhất kinh doanh cho phép điều chỉnh giá mua, khoản điều chỉnh đó không được tính vào kế toán hợp nhất kinh doanh tại thời điểm ghi nhận ban đầu nếu khoản điều chỉnh đó không có khả năng tương đối chắc chắn xảy ra hoặc không thể xác định giá trị được một cách đáng tin cậy. Nếu sau đó, khoản điều chỉnh này có khả năng tương đối chắc chắn xảy ra và có thể xác định giá trị điều chỉnh một cách đáng tin cậy, thì khoản giá mua bổ sung này được coi là khoản điều chỉnh vào giá mua trong hợp nhất kinh doanh.

65E Trong một số trường hợp, sau này, bên mua có thể được yêu cầu thanh toán thêm cho bên bán một khoản để bù vào giá trị bị giảm của các tài sản do bên mua dùng để trao đổi, các công cụ vốn do bên mua phát hành hoặc nợ phải trả do bên mua phát sinh hoặc nhận về để đổi lấy quyền kiểm soát bên bị mua. Ví dụ của trường hợp này là khi bên mua bảo lãnh cho giá thị trường của công cụ vốn hoặc công cụ nợ đã phát hành như một phần của giá mua trong hợp nhất kinh doanh và bên mua được yêu cầu phát hành bổ sung công cụ vốn hoặc công cụ nợ để bù lại cho đủ giá trị đã xác định ban đầu. Trong các trường hợp đó, không ghi tăng giá mua trong hợp nhất kinh doanh. Đối với các công cụ vốn, giá trị hợp lý của khoản thanh toán thêm được bù trừ với khoản ghi giảm giá trị đã ghi nhận ban đầu cho công cụ đó khi phát hành. Đối với các công cụ nợ, khoản thanh toán thêm được coi là điều chỉnh – như là giảm cho khoản phụ trội hay tăng cho khoản chiết khấu của công cụ nợ đó khi phát hành ban đầu.

66 Một đơn vị, ví dụ một đơn vị tương hỗ, chưa áp dụng IFRS 3 và đã có một hoặc nhiều giao dịch hợp nhất kinh doanh được kế toán theo phương pháp mua (theo chuẩn mực cũ), phải áp dụng điều khoản chuyển đổi theo các đoạn B68 và B69.

**Thuế thu nhập doanh nghiệp**

67 Đối với các giao dịch hợp nhất kinh doanh có ngày mua trước ngày áp dụng IFRS này, bên mua phải áp dụng các yêu cầu của đoạn 68 trong IAS 12 không hồi tố, như được sửa đổi bởi IFRS này. Như vậy, đối với các giao dịch hợp nhất kinh doanh này, bên mua không điều chỉnh kế toán cho những thay đổi đã ghi nhận trước đó trong các tài sản thuế thu nhập hoãn lại đã ghi nhận. Tuy nhiên, kể từ ngày IFRS này được áp dụng, bên mua phải ghi nhận những thay đổi về tài sản thuế thu nhập hoãn lại đã ghi nhận là một khoản điều chỉnh vào báo cáo lãi hoặc lỗ (hoặc ngoài báo cáo lãi hoặc lỗ, theo yêu cầu của IAS 12).

**Dẫn chiếu tới IFRS 9**

|  |
| --- |
|  |

67A Nếu đơn vị áp dụng Chuẩn mực này mà chưa áp dụng IFRS 9, thì bất cứ dẫn chiếu nào đến IFRS 9 phải được đọc như là dẫn chiếu đến IAS 39.

**Chấm dứt hiệu lực của IFRS 3 (2004)**

|  |
| --- |
|  |

68 IFRS này thay thế cho IFRS 3 *Hợp nhất kinh doanh* (như được ban hành năm 2004).

**Phụ lục A**

**Giải thich thuật ngữ**

*Phụ lục này là một phần của chuẩn mực.*

**bên bị mua** Một hoặc nhiều hoạt động kinh doanh mà **bên mua** có được quyền kiểm soát trong một **giao dịch hợp nhất kinh doanh**.

**bên mua** Đơn vị có được quyền kiểm soát đối với **bên bị mua**.

**ngày mua** Ngày mà **bên mua** có được quyền kiểm soát đối với **bên bị mua**.

**hoạt động kinh doanh** Tập hợp các hoạt động và tài sản có khả năng được tiến hành và quản lý cho mục đích cung cấp hàng hóa dịch vụ cho khách hàng, tạo ra thu nhập đầu tư (ví dụ cổ tức hoặc lãi) hoặc tạo ra thu nhập khác từ hoạt động bình thường.

**hợp nhất kinh doanh** Một giao dịch hoặc sự kiện trong đó, **bên mua** có được quyền kiểm soát đối với một hoặc nhiều **hoạt động kinh doanh**. Các giao dịch đôi khi được gọi là “sáp nhập thực sự” hay “sáp nhập bình đẳng” cũng là **giao dịch hợp nhất kinh doanh** như được hiểu trong phạm vi IFRS này.

**giá mua tiềm tàng** Thường là nghĩa vụ **bên mua** chuyển giao thêm tài sản hoặc **lợi ích của chủ sở hữu** cho chủ sở hữu cũ của **bên bị mua** để đổi lấy quyền kiểm soát bên bị mua nếu các sự kiện hoặc điều kiện nhất định xảy ra hoặc được thỏa mãn trong tương lai. Tuy nhiên*, giá mua tiềm tàng* cũng có thể trao cho bên mua quyền thu hồi giá mua đã chuyển giao trước đây nếu thỏa mãn các điều kiện nhất định.

**lợi ích của chủ sở hữu** Trong IFRS này, lợi ích của chủ sở hữu được sử dụng theo nghĩa rộng và được hiểu là lợi ích từ quyền sở hữu các đơn vị do nhà đầu tư nắm giữ, chủ sở hữu, thành viên hoặc các bên tham gia trong **đơn vị tương hỗ**.

**giá trị hợp lý** *Giá trị hợp lý* là giácó thể nhận được khi bán một tài sản hoặc giá chuyển nhượng một khoản nợ phải trả trong một giao dịch tự nguyện có tổ chức giữa các bên tham gia thị trường tại ngày xác định giá trị.

**lợi thế thương mại** Một tài sản thể hiện những lợi ích kinh tế trong tương lai phát sinh từ các tài sản có được từ **giao dịch** **hợp nhất kinh doanh** mà không thể xác định và ghi nhận được một cách riêng biệt.

**có thể xác định được** Một tài sản *có thể xác định được* nếu nó:

(a) có thể tách biệt, nghĩa là có thể chia hoặc tách ra khỏi đơn vị và đem bán, chuyển giao, nhượng quyền, cho thuê hoặc trao đổi, đơn lẻ hoặc cùng với một hợp đồng liên quan, một tài sản hoặc nợ phải trả có thể xác định được, bất kể đơn vị có dự định đó hay không; hoặc

(b) phát sinh từ các quyền theo hợp đồng hoặc các quyền theo pháp lý khác bất kể các quyền này có thể chuyển giao hoặc chia tách ra khỏi đơn vị hoặc ra khỏi các quyền và nghĩa vụ khác hay không.

**tài sản vô hình** Một tài sản phi tiền tệ **có thể xác định được** không có hình thái vật chất.

**đơn vị tương hỗ** Một đơn vị không thuộc quyền sở hữu của nhà đầu tư nhưng mang lại cổ tức, làm giảm chi phí hoặc mang lại các lợi ích kinh tế khác trực tiếp cho chủ sở hữu, thành viên hoặc các bên tham gia. Ví dụ, công ty bảo hiểm tương hỗ, liên minh tín dụng hoặc hợp tác xã tín dụng đều là các đơn vị tương hỗ.

**lợi ích cổ đông** Vốn chủ sở hữu tại công ty con không do công ty mẹ sở hữu trực

**không kiểm soát** tiếp hay gián tiếp.

**chủ sở hữu** Trong IFRS này, *chủ sở hữu* được sử dụng rộng rãi và được hiểu bao gồm người nắm giữ **lợi ích của chủ sở hữu** tại đơn vị do nhà đầu tư nắm giữ và chủ sở hữu, thành viên hoặc các bên tham gia trong **đơn vị tương hỗ**.

**Phụ lục B**

**Hướng dẫn áp dụng**

*Phụ lục này là một phần của chuẩn mực.*

**Hợp nhất kinh doanh giữa các đơn vị chịu sự kiểm soát chung (áp dụng đoạn 2(c))**

|  |
| --- |
|  |

B1 Không áp dụng IFRS này đối với hợp nhất kinh doanh giữa các đơn vị chịu sự kiểm soát chung. Hợp nhất kinh doanh giữa các đơn vị hoặc hoạt động kinh doanh chịu sự kiểm soát chung là hợp nhất kinh doanh trong đó, tất cả các đơn vị hoặc hoạt động kinh doanh tham gia hợp nhất đều chịu sự kiểm soát của cùng một hoặc nhiều bên, kể cả trước và sau khi hợp nhất kinh doanh và sự kiểm soát đó là lâu dài.

B2 Nhóm cá nhân có quyền kiểm soát một đơn vị khi, theo thỏa thuận hợp đồng, họ có quyền chi phối các chính sách tài chính và hoạt động của đơn vị nhằm thu được lợi ích từ các hoạt động của đơn vị đó. Do đó, một giao dịch hợp nhất kinh doanh không thuộc phạm vi áp dụng của IFRS này khi theo thỏa thuận hợp đồng, cùng một nhóm cá nhân có quyền chung cao nhất chi phối các chính sách tài chính và hoạt động của từng đơn vị tham gia hợp nhất kinh doanh nhằm thu được lợi ích từ hoạt động của các đơn vị đó và quyền lực chung cao nhất đó là lâu dài.

B3 Một cá nhân hoặc nhóm cá nhân có thể cùng nhau kiểm soát một đơn vị theo một thoả thuận hợp đồng và, cá nhân hoặc nhóm cá nhân đó có thể không phải tuân thủ các quy định của chuẩn mực báo cáo tài chính. Vì vậy, để một giao dịch hợp nhất kinh doanh được hiểu là hợp nhất giữa các đơn vị chịu sự kiểm soát chung, các đơn vị tham gia hợp nhất kinh doanh không nhất thiết phải được trình bày như một phần của cùng một báo cáo tài chính hợp nhất.

B4 Mức độ của lợi ích của cổ đông không kiểm soát tại mỗi đơn vị tham gia hợp nhất trước và sau hợp nhất kinh doanh không liên quan đến việc xác định xem giao dịch hợp nhất đó có liên quan đến các đơn vị chịu sự kiểm soát chung hay không. Tương tự, việc một trong các đơn vị tham gia hợp nhất kinh doanh là một công ty con đã được loại trừ khỏi báo cáo tài chính hợp nhất cũng không liên quan đến việc xác định xem một giao dịch hợp nhất kinh doanh có phải liên quan đến các đơn vị chịu sự kiểm soát chung hay không.

**Xác định giao dịch hợp nhất kinh doanh (áp dụng đoạn 3)**

|  |
| --- |
|  |

B5 IFRS này định nghĩa hợp nhất kinh doanh là một giao dịch hoặc sự kiện trong đó, bên mua có được quyền kiểm soát đối với một hoặc nhiều hoạt động kinh doanh. Bên mua có thể có được quyền kiểm soát đối với bên bị mua bằng nhiều cách khác nhau, ví dụ:

(a) thanh toán bằng tiền, các khoản tương đương tiền hoặc chuyển giao các tài sản khác (bao gồm tài sản thuần hình thành nên một hoạt động kinh doanh);

(b) bằng việc nhận nợ về;

(c) bằng việc phát hành lợi ích của chủ sở hữu;

(d) bằng việc sử dụng nhiều phương pháp thanh toán giá mua; hoặc

(e) không chuyển giao giá mua, bao gồm trường hợp chỉ bằng ký kết hợp đồng (xem đoạn 43).

B6 Hợp nhất kinh doanh có thể được thực hiện dưới nhiều hình thức vì nhiều lý do như pháp lý, thuế hay những nhuyên nhân khác, bao gồm nhưng không giới hạn ở:

(a) một hay nhiều hoạt động kinh doanh trở thành công ty con của bên mua hoặc tài sản thuần của một hay nhiều hoạt động kinh doanh được sáp nhập về mặt pháp lý vào bên mua;

(b) một đơn vị tham gia hợp nhất kinh doanh chuyển giao tài sản thuần của mìnhhoặc, chủ sở hữu của đơn vị chuyển giao lợi ích của chủ sở hữu cho một đơn vị tham gia hợp nhất kinh doanh khác hoặc chủ sở hữu của đơn vị đó;

(c) tất cả các đơn vị tham gia hợp nhất kinh doanh chuyển giao tài sản thuần của mình hoặc, chủ sở hữu của những đơn vị này chuyển lợi ích của chủ sở hữu cho một đơn vị mới thành lập hoặc chủ sở hữu của đơn vị đó; hoặc

(d) một nhóm các chủ sở hữu cũ của một trong các đơn vị tham gia hợp nhất kinh doanh có được quyền kiểm soát đơn vị sau hợp nhất kinh doanh.

**Định nghĩa hoạt động kinh doanh (áp dụng đoạn 3)**

|  |
| --- |
|  |

B7 Một hoạt động kinh doanh bao gồm các yếu tố đầu vào và các quy trình xử lý các yếu tố đầu vào, có khả năng góp phần tạo kết quả đầu ra. Ba yếu tố của hoạt động kinh doanh được định nghĩa dưới đây (xem các đoạn B8-B12D hướng dẫn áp dụng đối với các yếu tố của một hoạt động kinh doanh):

(a) **Yếu tố đầu vào**: Bất cứ nguồn lực kinh tế nào tạo ra hay có khả năng góp phần tạo ra kết quả đầu ra khi được đưa vào một hay nhiều quy trình. Ví dụ, tài sản dài hạn (bao gồm tài sản vô hình hoặc quyền sử dụng tài sản dài hạn), quyền sở hữu trí tuệ, khả năng tiếp cận các nguyên vật liệu, các quyền và người lao động cần thiết.

(b) **Quy trình:** Bất kỳ hệ thống, tiêu chuẩn, giao thức, quy ước hay quy tắc nào được áp dụng cho một hoặc nhiều yếu tố đầu vào, tạo ra hay có khả năng góp phần tạo ra kết quả đầu ra, ví dụ quy trình quản trị chiến lược, quy trình hoạt động và quy trình quản trị nguồn lực. Những quy trình này thường được ghi chép thành văn bản; nhưng năng lực trí tuệ của một lực lượng lao động có tổ chức, có các kỹ năng và kinh nghiệm cần thiết, được thực hiện theo các quy tắc và quy ước, cũng có thể tạo ra các quy trình cần thiết có khả năng được áp dụng cho các yếu tố đầu vào để tạo ra kết quả đầu ra. (Kế toán, lập hóa đơn, tính thù lao, và các hệ thống hành chính khác thường không phải là những quy trình sử dụng để tạo ra kết quả đầu ra.)

(c) **Kết quả đầu ra:** Kết quả của những yếu tố đầu vào và việc áp dụng các quy trình lên những yếu tố đầu vào, tạo ra sản phẩm hay dịch vụ cho khách hàng, tạo ra thu nhập đầu tư (như cổ tức hoặc tiền lãi) hoặc tạo ra thu nhập khác từ các hoạt động bình thường.

**Kiểm tra tùy chọn để xác định mức độ tập trung của giá trị hợp lý**

B7A Đoạn B7B trình bày một kiểm tra tùy chọn (kiểm tra mức độ tập trung) cho phép đánh giá nhanh xem một tập hợp các hoạt động và tài sản được mua có phải là một hoạt động kinh doanh hay không. Các đơn vị có thể lựa chọn có hoặc không thực hiện kiểm tra này. Việc lựa chọn đó có thể được thực hiện riêng cho mỗi giao dịch hoặc sự kiện. Kiểm tra mức độ tập trung có những hệ quả sau:

1. nếu kiểm tra mức độ tập trung đáp ứng yêu cầu, thì tập hợp các hoạt động và tài sản được mua được xác định không phải là một hoạt động kinh doanh và không cần thực hiện thêm đánh giá nào khác.
2. nếu kiểm tra mức độ tập trung không đáp ứng yêu cầu hoặc nếu đơn vị lựa chọn phương án không thực hiện kiểm tra này thì khi đó, đơn vị phải thực hiện đánh giá quy định tại các đoạn B8-B12D.

B7B Kiểm tra mức độ tập trung được coi là cơ bản đáp ứng yêu cầu khi tất cả giá trị hợp lý của tài sản gộp được mua được tập trung vào một tài sản có thể xác định được hoặc một nhóm các tài sản có thể xác định được tương tự. Cho mục đích kiểm tra mức độ tập trung:

1. các tài sản gộp được mua không bao gồm tiền và các khoản tương đương tiền, các tài sản thuế thu nhập hoãn lại, và lợi thế thương mại phát sinh từ ảnh hưởng của các khoản nợ thuế thu nhập hoãn lại phải trả.
2. giá trị hợp lý của các tài sản gộp được mua phải bao gồm bất kỳ khoản giá mua đã chuyển giao nào (cộng giá trị hợp lý của bất kỳ lợi ích của cổ đông không kiểm soát nào và giá trị hợp lý của bất kỳ lợi ích nào đã nắm giữ trước đó) vượt quá giá trị hợp lý của tài sản thuần được mua có thể xác định được. Giá trị hợp lý của tài sản gộp được mua thường được xác định là tổng của giá trị hợp lý của giá mua chuyển giao (cộng giá trị hợp lý của bất kỳ lợi ích của cổ đông không kiểm soát nào và giá trị hợp lý của bất kỳ lợi ích nào đã nắm giữ trước đó) và giá trị hợp lý của các khoản nợ nhận về (ngoài nợ thuế thu nhập hoãn lại phải trả) và sau đó, loại trừ các khoản mục được xác định tại đoạn (a). Tuy nhiên, nếu giá trị hợp lý của các tài sản gộp được mua lớn hơn tổng này, thì có thể cần một tính toán chính xác hơn.
3. một tài sản có thể xác định được phải bao gồm bất kỳ tài sản hoặc nhóm tài sản nào sẽ được ghi nhận và xác định giá trị là một tài sản có thể xác định được riêng biệt trong giao dịch hợp nhất kinh doanh.
4. nếu một tài sản hữu hình gắn liền với một tài sản hữu hình khác, không thể tháo rời và sử dụng riêng biệt với tài sản đó (hoặc với một tài sản đi thuê như định nghĩa tại IFRS 16 *Thuê tài sản*), mà không phát sinh chi phí đáng kể hoặc, làm suy giảm đáng kể công dụng hoặc giá trị hợp lý của mỗi tài sản (ví dụ đất và nhà), thì các tài sản đó được coi là tài sản có thể xác định được riêng biệt.
5. khi đánh giá xem các tài sản có tương tự hay không, các đơn vị phải xem xét bản chất của mỗi tài sản có thể xác định được riêng biệt và các rủi ro liên quan đến quản lý và tạo ra kết quả đầu ra từ các tài sản đó (nghĩa là các đặc điểm rủi ro).
6. Các tài sản sau đây không được coi là tài sản tương tự:
7. một tài sản hữu hình và một tài sản vô hình;
8. các tài sản hữu hình không cùng loại (ví dụ, hàng tồn kho, thiết bị sản xuất và ô tô) trừ khi chúng được coi là một tài sản có thể xác định được riêng biệt theo tiêu chí tại mục (d);
9. các tài sản vô hình có thể xác định được không cùng loại (ví dụ, tên thương hiệu, bản quyền và các tài sản vô hình đang phát triển);
10. một tài sản tài chính và một tài sản phi tài chính;
11. các tài sản tài chính không cùng loại (ví dụ, các khoản phải thu và các khoản đầu tư vào công cụ vốn); và
12. các tài sản có thể xác định được thuộc cùng một loại tài sản nhưng có các đặc điểm rủi ro khác nhau đáng kể.

B7C Các yêu cầu tại đoạn B7B không sửa đổi hướng dẫn về tài sản tương tự tại IAS 38 *Tài sản vô hình*; và cũng không có hiệu lực sửa đổi ý nghĩa của thuật ngữ “loại” tại IAS 16 *Bất động sản, nhà xưởng và thiết bị*, IAS 38 và IFRS 7 *Công cụ tài chính: Thuyết minh.*

**Các yếu tố của một hoạt động kinh doanh**

B8 Mặc dù các hoạt động kinh doanh thường có kết quả đầu ra, nhưng kết quả đầu ra không phải là điều kiện cần để một tập hợp các hoạt động và tài sản đồng bộ được coi là một hoạt động kinh doanh. Để có thể được thực hiện và quản lý theo các mục tiêu được xác định trong định nghĩa hoạt động kinh doanh, một tập hợp các hoạt động và tài sản đòi hỏi phải có hai yếu tố thiết yếu - yếu tố đầu vào và quy trình áp dụng cho các yếu tố đầu vào đó. Hoạt động kinh doanh không cần thiết phải bao gồm tất cả các yếu tố đầu vào hay quy trình mà người bán đã sử dụng để vận hành hoạt động kinh doanh đó. Tuy nhiên, để được coi là một hoạt động kinh doanh, tập hợp các hoạt động và tài sản đồng bộ phải bao gồm tối thiểu một đầu vào và một quy trình thực sự, hai yếu tố này cùng nhau đóng góp đáng kể vào khả năng tạo ra kết quả đầu ra. Các đoạn B12-B12D nêu rõ cách thức đánh giá xem một quy trình có là thực sự hay không.

B8A Nếu tập hợp các hoạt động và tài sản được mua có kết quả đầu ra, thì việc tiếp tục có doanh thu tự nó không phải là dấu hiệu cho thấy cả đầu vào và quy trình thực sự đều đã được mua.

B9 Bản chất của những yếu tố của một hoạt động kinh doanh khác nhau tùy vào ngành nghề và cơ chế hoạt động của mỗi đơn vị, bao gồm cả giai đoạn phát triển của đơn vị. Các hoạt động kinh doanh được thành lập từ lâu thường có rất nhiều loại yếu tố đầu vào, quy trình và kết quả đầu ra. Trong khi đó, các hoạt động kinh doanh mới thành lập thường có ít yếu tố đầu vào, quy trình và đôi khi chỉ có duy nhất một kết quả đầu ra (sản phẩm). Gần như tất cả các hoạt động kinh doanh đều có nợ phải trả, nhưng một hoạt động kinh doanh không bắt buộc phải có nợ phải trả. Ngoài ra, một tập hợp các hoạt động và tài sản được mua dù không phải là một hoạt động kinh doanh nhưng có thể có nợ phải trả.

B10 [Đã xóa]

B11 Việc xác định một tập hợp các tài sản và hoạt động cụ thể có là một hoạt động kinh doanh hay không phải dựa trên khả năng là tập hợp này có thể được vận hành và quản lý như một hoạt động kinh doanh bởi một bên tham gia thị trường hay không. Như vậy, khi đánh giá một tập hợp tài sản và hoạt động cụ thể có là một hoạt động kinh doanh hay không, việc người bán đã vận hành tập hợp đó như một hoạt động kinh doanh hay việc bên mua dự định vận hành tập hợp đó như một hoạt động kinh doanh là không có liên quan.

**Đánh giá xem quy trình được mua có phải là quy trình thực sự không**

B12 Các đoạn B12A-B12D giải thích cách thức đánh giá xem quy trình được mua có phải là quy trình thực sự không nếu tập hợp các hoạt động và tài sản được mua không có kết quả đầu ra (đoạn B12B) và nếu tập hợp đó có kết quả đầu ra (đoạn B12C).

B12A Ví dụ về tập hợp các hoạt động và tài sản được mua không có kết quả đầu ra tại ngày mua là một đơn vị mới thành lập và chưa bắt đầu tạo doanh thu. Thêm vào đó, nếu tại ngày mua, tập hợp các hoạt động và tài sản được mua đang tạo ra doanh thu, thì tập hợp đó được coi là có kết quả đầu ra tại ngày mua, ngay cả khi sau đó, chúng không còn tạo ra doanh thu từ khách hàng bên ngoài, ví dụ do sẽ được kết hợp vào bên mua.

B12B Nếu một tập hợp các hoạt động và tài sản không có kết quả đầu ra tại ngày mua, thì quy trình (hoặc nhóm quy trình) được mua sẽ chỉ được coi là quy trình thực sự khi:

1. quy trình hoặc nhóm quy trình đó có ý nghĩa quyết định đối với khả năng phát triển hoặc chuyển đổi một hoặc các đầu vào được mua thành kết quả đầu ra; và
2. các đầu vào được mua bao gồm cả hai yếu tố sau: một lực lượng lao động có tổ chức và có các kỹ năng, kiến thức hoặc kinh nghiệm cần thiết để thực hiện quy trình (hoặc nhóm quy trình) đó và, các đầu vào khác mà một lực lượng lao động có tổ chức có thể phát triển hoặc tạo ra kết quả đầu ra. Các đầu vào khác đó có thể bao gồm:
3. sở hữu trí tuệ có thể được sử dụng để phát triển một hàng hóa hoặc dịch vụ;
4. các nguồn lực kinh tế khác có thể được phát triển để tạo ra các kết quả đầu ra; hoặc
5. các quyền để có thể tiếp cận các nguyên liệu hoặc các quyền cần thiết giúp tạo ra các kết quả đầu ra trong tương lai.

Ví dụ về các đầu vào nêu tại các đoạn (b)(i)-(iii) bao gồm: công nghệ, các dự án nghiên cứu và phát triển đang triển khai, bất động sản và lợi ích khoáng sản.

B12C Nếu tại ngày mua, một tập hợp các hoạt động và tài sản có kết quả đầu ra thì quy trình (hoặc nhóm quy trình) được mua phải được coi là thực sự nếu, khi được áp dụng với một hoặc nhiều đầu vào được mua, quy trình hoặc nhóm quy trình đó:

1. có ý nghĩa quyết định đối với khả năng tiếp tục tạo ra các kết quả đầu ra, và các đầu vào được mua bao gồm một lực lượng lao động có tổ chức và có kỹ năng, kiến thức hoặc kinh nghiệm cần thiết để thực hiện quy trình (hoặc nhóm quy trình) đó; hoặc
2. đóng góp đáng kể vào khả năng tiếp tục tạo ra các kết quả đầu ra và:
3. được coi là duy nhất hoặc khan hiếm; hoặc
4. không thể thay thế mà không phát sinh chi phí, giành nỗ lực hoặc ảnh hưởng chậm trễ đáng kể trong khả năng tiếp tục tạo ra các kết quả đầu ra.

B12D Phần thảo luận dưới đây bổ sung cho các đoạn B12B và B12C:

1. một hợp đồng được mua là một đầu vào chứ không phải là một quy trình thực sự. Tuy nhiên, một hợp đồng được mua, ví dụ, một hợp đồng thuê quản lý bất động sản hoặc thuê quản lý tài sản, có thể giúp tiếp cận một lực lượng lao động có tổ chức. Đơn vị phải đánh giá xem lực lượng lao động có tổ chức được tiếp cận thông qua một hợp đồng như vậy có thực hiện một quy trình thực sự do đơn vị kiểm soát, và do đó, quy trình đó được mua, hay không. Khi thực hiện đánh giá này cần xem xét các yếu tố bao gồm thời hạn và các điều khoản gia hạn của hợp đồng.
2. các khó khăn trong việc thay thế một lực lượng lao động có tổ chức được mua có thể là dấu hiệu chỉ ra rằng lực lượng lao động có tổ chức được mua đó thực hiện một quy trình có ý nghĩa quyết định đến khả năng góp phần tạo ra các kết quả đầu ra.
3. một quy trình (hay nhóm quy trình) không được coi là có ý nghĩa quyết định khi ví dụ, quy trình hoặc nhóm quy trình đó chỉ là phụ trợ hoặc rất nhỏ xét trong tổng thể các quy trình cần thiết để tạo ra các kết quả đầu ra.

**Xác định bên mua (hướng dẫn áp dụng các đoạn 6 và 7)**

|  |
| --- |
|  |

B13 Hướng dẫn trong IFRS 10 *Báo cáo tài chính hợp nhất* phải được dùng để xác định bên mua – đơn vị có được quyền kiểm soát bên bị mua. Nếu một giao dịch hợp nhất kinh doanh đã xảy ra nhưng việc áp dụng hướng dẫn của IFRS 10 không chỉ ra rõ ràng đơn vị tham gia hợp nhất kinh doanh nào là bên mua thì các đoạn B14-B18 phải được xem xét để đưa ra quyết định đó.

B14 Trong một giao dịch hợp nhất kinh doanh được thực hiện chủ yếu qua trao đổi tiền hay những tài sản khác hoặc bằng việc nhận các khoản nợ phải trả, bên mua thường là đơn vị chuyển tiền hoặc các tài sản khác hay là bên nhận nợ.

B15 Trong một giao dịch hợp nhất kinh doanh được thực hiện chủ yếu qua trao đổi các lợi ích của chủ sở hữu, bên mua thường là bên phát hành các lợi ích của chủ sở hữu. Tuy nhiên, trong một vài giao dịch hợp nhất kinh doanh, thường được gọi là “mua ngược”, bên phát hành lại là bên bị mua. Các đoạn B19-B27 hướng dẫn kế toán cho các giao dịch mua ngược. Cũng phải xem xét các thông tin và tình huống thích hợp khác để xác định bên mua trong một giao dịch hợp nhất kinh doanh thực hiện bằng trao đổi lợi ích của chủ sở hữu bao gồm:

(a) *quyền biểu quyết tương đối trong đơn vị sau hợp nhất kinh doanh* - Bên mua thường là bên tham gia hợp nhất kinh doanh có nhóm chủ sở hữu được giữ lại hoặc có quyền biểu quyết lớn nhất trong đơn vị sau hợp nhất kinh doanh. Khi xác định nhóm chủ sở hữu nào nắm giữ hay có được quyền biểu quyết lớn nhất, đơn vị phải xem có bất kỳ thỏa thuận biểu quyết đặc biệt hay bất thường và những quyền chọn, chứng quyền hay chứng khoán chuyển đổi nào không.

(b) *nếu trong đơn vị hợp nhất sau kinh doanh có một cổ đông không kiểm soát có quyền biểu quyết lớn và không có chủ sở hữu hay nhóm chủ sở hữu nào khác có quyền biểu quyết đáng kể* - Bên mua thường là đơn vị tham gia hợp nhất kinh doanh có một chủ sở hữu hay một nhóm có tổ chức các chủ sở hữu nắm giữ phần lớn nhất quyền biểu quyết của cổ đông không kiểm soát trong đơn vị sau hợp nhất kinh doanh.

(c) *thành phần của bộ máy điều hành đơn vị sau hợp nhất kinh doanh -* Bên mua thường là bên tham gia hợp nhất kinh doanh mà chủ sở hữu có quyền bổ nhiệm, chỉ định hay bãi nhiệm đa số thành viên của bộ máy điều hành đơn vị sau hợp nhất kinh doanh.

(d) *thành phần quản trị cấp cao trong đơn vị sau hợp nhất kinh doanh -* Bên mua thường là đơn vị tham gia hợp nhất kinh doanh có ban quản trị (cũ) có quyền quyết định công việc quản trị trong đơn vị sau hợp nhất kinh doanh.

(e) *những điều khoản trao đổi lợi ích của chủ sở hữu –* Bên mua thường là đơn vị tham gia hợp nhất kinh doanh trả thêm khoản phụ trội so với một hay nhiều đơn vị tham gia hợp nhất khác cho giá trị hợp lý trước hợp nhất của phần lợi ích của chủ sở hữu mua về.

B16 Bên mua thường là đơn vị tham gia hợp nhất kinh doanh có quy mô (được xác định giá trị bằng, ví dụ, tài sản, doanh thu hay lợi nhuận) lớn hơn một cách đáng kể so với những đơn vị tham gia hợp nhất kinh doanh khác.

B17 Đối với hợp nhất kinh doanh có sự tham gia của hai đơn vị trở lên, việc xác định bên mua phải bao gồm việc xem xét đơn vị tham gia hợp nhất kinh doanh nào đã khởi xướng giao dịch hợp nhất kinh doanh, cũng như quy mô tương đối giữa các đơn vị tham gia hợp nhất kinh doanh.

B18 Một đơn vị mới được hình thành để thực hiện giao dịch hợp nhất kinh doanh không nhất thiết là bên mua. Nếu đơn vị mới được thành lập để phát hành các lợi ích của chủ sở hữu để thực hiện giao dịch hợp nhất kinh doanh, một trong các đơn vị tham gia hợp nhất kinh doanh tồn tại trước khi hợp nhất kinh doanh được xác định là bên mua theo hướng dẫn tại các đoạn B13-B17. Ngược lại, đơn vị mới, nếu chuyển giao tiền hay các tài sản khác hay nhận nợ, có thể được xem là bên mua.

**Mua ngược**

|  |
| --- |
|  |

B19 Mua ngược xảy ra khi đơn vị phát hành chứng khoán (bên mua theo pháp lý) được xem là bên bị mua cho mục đích kế toán theo hướng dẫn tại các đoạn B13-B18. Để một giao dịch được coi là mua ngược, đơn vị có lợi ích của chủ sở hữu được mua lại (bên bị mua theo pháp lý) phải là bên mua cho mục đích kế toán. Ví dụ, đôi khi, giao dịch mua ngược có thể xảy ra khi một đơn vị hoạt động tư nhân muốn trở thành đơn vị niêm yết nhưng không muốn đăng ký cổ phiếu của mình. Để giải quyết vấn đề này, đơn vị tư nhân sắp xếp để một đơn vị niêm yết mua lại lợi ích của chủ sở hữu của mình để đổi lấy lợi ích của chủ sở hữu trong đơn vị niêm yết. Trong ví dụ này, đơn vị niêm yết là bên mua theo pháp lý bởi đây là đơn vị phát hành lợi ích của chủ sở hữu, và đơn vị tư nhân là bên bị mua theo pháp lý vì đây là đơn vị có lợi ích của chủ sở hữu bị mua lại. Tuy nhiên, khi áp dụng hướng dẫn tại các đoạn B13-B18 thì:

1. đơn vị niêm yết là bên bị mua cho mục đích kế toán (bên bị mua theo kế toán); và
2. đơn vị tư nhân là bên mua cho mục đích kế toán (bên mua theo kế toán).

Để giao dịch có thể được kế toán là mua ngược, bên bị mua theo kế toán phải thỏa mãn định nghĩa là một hoạt động kinh doanh, và tất cả các nguyên tắc ghi nhận và xác định giá trị trong IFRS này bao gồm cả yêu cầu xác định lợi thế thương mại phải được áp dụng.

**Xác định giá trị giá mua được chuyển giao**

B20 Trong một giao dịch mua ngược, bên mua theo kế toán thường không trả giá mua cho bên bị mua. Thay vào đó, bên bị mua theo kế toán thường phát hành cổ phiếu phổ thông cho các chủ sở hữu tại bên mua theo kế toán. Theo đó, giá trị hợp lý tại ngày mua của giá mua do bên mua theo kế toán chuyển giao để có được lợi ích trong bên bị mua theo kế toán được tính dựa trên số lượng lợi ích của chủ sở hữu mà công ty con theo pháp lý cần phát hành cho chủ sở hữu của công ty mẹ theo pháp lý để công ty mẹ theo pháp lý đạt được cùng một tỷ lệ lợi ích của chủ sở hữu trong đơn vị sau hợp nhất kinh doanh hình thành từ mua ngược. Giá trị hợp lý của lợi ích của chủ sở hữu được tính bằng cách đó có thể được sử dụng như giá trị hợp lý của giá mua được chuyển giao cho bên bị mua.

**Lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất**

B21 Báo cáo tài chính hợp nhất được lập sau một giao dịch mua ngược được phát hành dưới tên của công ty mẹ theo pháp lý (bên bị mua theo kế toán) nhưng được trình bày trong thuyết minh báo cáo tài chính như là báo cáo tài chính liên tục của công ty con theo pháp lý (bên mua theo kế toán), với một điều chỉnh hồi tố cho vốn pháp định của bên mua theo kế toán, để phản ánh vốn pháp định của bên bị mua theo kế toán. Điều chỉnh đó là cần thiết để phản ánh nguồn vốn chủ sở hữu của công ty mẹ theo pháp lý (bên bị mua theo kế toán). Thông tin so sánh được trình bày trong báo cáo tài chính hợp nhất cũng phải được điều chỉnh hồi tố để phản ánh vốn pháp định của công ty mẹ theo pháp lý (bên bị mua theo kế toán).

B22 Vì báo cáo tài chính hợp nhất là báo cáo tài chính tiếp tục của công ty con theo pháp lý ngoại trừ cơ cấu vốn, nên báo cáo tài chính hợp nhất phản ánh:

1. tài sản và nợ phải trả của công ty con theo pháp lý (bên mua theo kế toán) được ghi nhận và xác định giá trị theo giá trị ghi sổ trước ngày hợp nhất kinh doanh.
2. tài sản và nợ phải trả của công ty mẹ theo pháp lý (bên bị mua theo kế toán) được ghi nhận và xác định giá trị theo IFRS này.
3. lợi nhuận chưa phân phối và các số dư vốn chủ sở hữu khác của công ty con theo pháp lý (bên mua theo kế toán) **trước** hợp nhất kinh doanh.
4. giá trị được ghi nhận là lợi ích của chủ sở hữu đã phát hành trong báo cáo tài chính hợp nhất được xác định bằng cách cộng giá trị lợi ích của chủ sở hữu đã phát hành của công ty con theo pháp lý (bên mua theo kế toán) ngay trước khi hợp nhất kinh doanh với giá trị hợp lý của công ty mẹ theo pháp lý (bên bị mua theo kế toán). Tuy nhiên, cơ cấu vốn chủ sở hữu (số lượng và loại lợi ích của chủ sở hữu đã phát hành) phản ánh cơ cấu vốn chủ sở hữu của công ty mẹ theo pháp lý (bên bị mua theo kế toán), bao gồm cả lợi ích của chủ sở hữu mà công ty mẹ theo pháp lý đã phát hành để thực hiện việc hợp nhất kinh doanh. Theo đó, cơ cấu vốn chủ sở hữu của công ty con theo pháp lý (bên mua theo kế toán) được trình bày lại sử dụng tỷ lệ trao đổi được thiết lập trong thỏa thuận sáp nhập để phản ánh số lượng cổ phiếu của công ty mẹ theo pháp lý (bên bị mua theo kế toán) phát hành trong giao dịch mua ngược.
5. phần tương ứng của lợi ích của cổ đông không kiểm soát trong giá trị ghi sổ của lợi nhuận chưa phân phối và các lợi ích từ vốn chủ sở hữu khác của công ty con theo pháp lý (bên mua theo kế toán) trước ngày hợp nhất như đề cập ở các đoạn B23 và B24.

**Lợi ích của cổ đông không kiểm soát**

B23 Trong giao dịch mua ngược, một số chủ sở hữu tại bên bị mua theo pháp lý (bên mua theo kế toán) có thể không thực hiện trao đổi các lợi ích của chủ sở hữu của họ để lấy lợi ích của chủ sở hữu của công ty mẹ theo pháp lý (bên bị mua theo kế toán). Những chủ sở hữu đó được kế toán là lợi ích của cổ đông không kiểm soát trong báo cáo tài chính hợp nhất sau giao dịch mua ngược. Đó là do các chủ sở hữu tại bên bị mua theo pháp lý, những người đã không trao đổi lợi ích của chủ sở hữu của họ với lợi ích của chủ sở hữu tại bên mua theo pháp lý, chỉ được hưởng ích lợi từ kết quả và tài sản thuần của bên bị mua theo pháp lý mà không phải từ kết quả và tài sản thuần của đơn vị sau hợp nhất kinh doanh. Ngược lại, mặc dù bên mua theo pháp lý được coi là bên bị mua theo kế toán, chủ sở hữu tại bên mua theo pháp lý được hưởng ích lợi từ kết quả và tài sản thuần của đơn vị sau hợp nhất kinh doanh.

B24 Tài sản và nợ phải trả của bên bị mua theo pháp lý được xác định giá trị và ghi nhận trong báo cáo tài chính hợp nhất theo giá trị ghi sổ của chúng trước khi hợp nhất (xem đoạn B22(a)). Do đó, trong một giao dịch mua ngược, lợi ích của cổ đông không kiểm soát phản ánh phần lợi ích tương ứng của các cổ đông không kiểm soát trong giá trị ghi sổ của tài sản thuần của bên bị mua theo pháp lý trước khi hợp nhất mặc dù lợi ích của cổ đông không kiểm soát trong những giao dịch mua khác được đo lường theo giá trị hợp lý của chúng tại ngày mua.

**Lãi trên cổ phiếu**

B25 Như đã trình bày tại đoạn B22(d), cơ cấu vốn chủ sở hữu trong báo cáo tài chính hợp nhất sau một giao dịch mua ngược phản ánh cơ cấu vốn chủ sở hữu tại bên mua theo pháp lý (bên bị mua theo kế toán), bao gồm các lợi ích của chủ sở hữu phát hành bởi bên mua theo pháp lý để thực hiện hợp nhất kinh doanh.

B26 Khi tính toán số bình quân gia quyền của số cổ phiếu phổ thông lưu hành (mẫu số trong công thức tính lãi trên cổ phiếu) trong kỳ mà giao dịch mua ngược diễn ra thì:

1. số cổ phiếu phổ thông lưu hành từ đầu kỳ cho đến ngày mua phải được tính trên cơ sở số lượng bình quân gia quyền của cổ phiếu phổ thông đang lưu hành của bên bị mua theo pháp lý (bên mua theo kế toán) trong kỳ nhân với tỷ lệ trao đổi được thiết lập trong thỏa thuận sáp nhập; và
2. số cổ phiếu phổ thông lưu hành kể từ ngày mua tới ngày kết thúc kỳ là số cổ phiếu phổ thông của bên mua theo pháp lý (bên bị mua theo kế toán) thực tế lưu hành trong kỳ đó.

B27 Lãi cơ bản trên cổ phiếu của mỗi kỳ so sánh trước ngày mua trình bày trên báo cáo tài chính hợp nhất sau một giao dich mua ngược phải được tính bằng cách chia:

1. lợi nhuận hay lỗ của bên bị mua theo pháp lý thuộc về cổ đông phổ thông trong mỗi kỳ đó cho
2. số lượng bình quân gia quyền của cổ phiếu phổ thông lưu hành trong quá khứ của bên bị mua theo pháp lý nhân với tỷ lệ trao đổi được thiết lập trong thỏa thuận mua.

**Ghi nhận một số tài sản mua và nợ phải trả nhận về cụ thể (áp dụng các đoạn 10-13)**

|  |
| --- |
|  |

B28-B30 [Đã xóa]

**Tài sản vô hình**

B31 Bên mua phải ghi nhận tài sản vô hình có thể xác định được mua trong một giao dịch hợp nhất kinh doanh tách biệt với lợi thế thương mại. Tài sản vô hình có thể xác định được nếu nó thỏa mãn điều kiện có thể tách rời hoặc điều kiện về hợp đồng/pháp lý.

B32 Một tài sản vô hình thỏa mãn điều kiện hợp đồng/pháp lý là có thể xác định được ngay cả khi tài sản đó không thể chuyển giao hoặc tách biệt với bên bị mua hay khỏi những quyền và nghĩa vụ khác. Ví dụ:

1. [đã xóa]
2. bên bị mua sở hữu và vận hành một nhà máy điện hạt nhân. Giấy phép hoạt động của nhà máy điện là một tài sản vô hình thỏa mãn điều kiện hợp đồng/pháp lý cho việc ghi nhận tách biệt với lợi thế thương mại, cho dù bên mua không thể bán hay chuyển nhượng giấy phép này tách riêng khỏi nhà máy điện. Cho mục đích báo cáo tài chính, bên mua có thể ghi nhận giá trị hợp lý của giấy phép hoạt động và giá trị hợp lý của nhà máy điện như một tài sản nếu thời gian sử dụng của các tài sản này tương đương nhau.
3. bên bị mua sở hữu một bằng sáng chế công nghệ. Bên bị mua đã cấp phép cho các bên khác sử dụng độc quyền bằng sáng chế này bên ngoài thị trường nội địa và nhận một tỷ lệ phần trăm nhất định doanh thu từ nước ngoài trong tương lai. Cả bằng sáng chế công nghệ và những thỏa thuận cấp phép liên quan đều thỏa mãn điều kiện hợp đồng/pháp lý cho việc ghi nhận riêng biệt với lợi thế thương mại cho dù việc bán hay chuyển giao bằng sáng chế và những thỏa thuận cấp phép có liên quan một cách riêng rẽ là không thực hiện được.

B33 Điều kiện có thể tách biệt nghĩa là một tài sản vô hình được mua có thể được chia hoặc tách ra khỏi bên bị mua để bán, chuyển giao, nhượng quyền, cho thuê hoặc trao đổi đơn lẻ hoặc cùng với một hợp đồng liên quan hoặc tài sản hay khoản nợ có thể xác định được. Một tài sản vô hình mà bên mua có thể bán, nhượng quyền, trao đổi lấy một thứ gì đó có giá trị thỏa mãn điều kiện có thể tách biệt ngay cả khi bên mua không có ý định bán, nhượng quyền, hay trao đổi. Một tài sản vô hình được mua đáp ứng điều kiện có thể tách biệt khi có bằng chứng có các giao dịch trao đổi loại tài sản đó hay tài sản tương tự mà không phụ thuộc vào việc bên mua có tham gia vào các giao dịch đó hay không, ngay cả khi các giao dịch này không thường xuyên diễn ra. Ví dụ, danh sách khách hàng và người đăng ký thường được nhượng quyền và do đó đáp ứng được điều kiện có thể tách biệt. Cho dù bên bị mua tin rằng các danh sách khách hàng của mình có những đặc điểm khác so với các danh sách khách hàng khác, việc danh sách khách hàng thường xuyên được nhượng quyền nói chung có nghĩa là danh sách khác hàng được mua đó đáp ứng được điều kiện có thể tách biệt. Tuy nhiên, một danh sách khách hàng được mua trong phạm vi một giao dịch hợp nhất kinh doanh không đáp ứng điều kiện có thể tách biệt nếu các điều khoản bảo mật hay những thỏa thuận khác không cho phép đơn vị đem bán, cho thuê hay trao đổi thông tin về các khách hàng đó.

B34 Một tài sản vô hình không thể tách rời một cách riêng lẻ khỏi bên bị mua hay đơn vị sau hợp nhất kinh doanh thỏa mãn điều kiện có thể tách biệt nếu chúng có thể tách biệt được khi kết hợp với một hợp đồng có liên quan, một tài sản hay khoản nợ có thể xác định được. Ví dụ:

1. các bên tham gia thị trường trao đổi các khoản nợ tiền gửi và tài sản vô hình, là các quan hệ ký quỹ có liên quan, trong các giao dịch trao đổi có thể quan sát được. Vì vậy, bên mua ghi nhận quan hệ ký quỹ là tài sản vô hình, tách biệt với lợi thế thương mại.
2. bên bị mua sở hữu một thương hiệu đã đăng ký và một kỹ thuật chuyên môn đã được ghi chép thành văn bản nhưng không được cấp bằng sáng chế, được sử dụng để sản xuất sản phẩm được công nhận thương hiệu. Để chuyển giao quyền sở hữu thương hiệu, chủ sở hữu cũng phải chuyển giao tất cả những gì cần thiết cho chủ sở hữu mới để sản xuất sản phẩm hay cung cấp dịch vụ sao cho không có gì khác biệt so với khi chúng được sản xuất hay cung cấp bởi chủ sở hữu cũ. Các kỹ thuật chuyên môn chưa được cấp bằng sáng chế phải được tách rời khỏi bên bị mua hay đơn vị sau hợp nhất kinh doanh và đem bán nếu thương hiệu liên quan đến nó được bán. Do đó, các kỹ thuật chuyên môn này thỏa mãn điều kiện tách biệt.

**Quyền mua lại**

B35 Trong phạm vi giao dịch hợp nhất kinh doanh, bên mua có thể mua lại quyền trước đó đã cấp cho bên bị mua để sử dụng một hay nhiều tài sản, đã hoặc chưa được ghi nhận của bên mua. Ví dụ của các quyền này bao gồm: quyền được sử dụng tên giao dịch của bên mua theo một thỏa thuận nhượng quyền, hay quyền được sử dụng công nghệ của bên mua theo một thỏa thuận cấp phép công nghệ. Quyền mua lại là một tài sản vô hình có thể xác định được mà bên mua ghi nhận tách biệt với lợi thế thương mại. Đoạn 29 hướng dẫn cách xác định giá trị quyền mua lại và đoạn 55 hướng dẫn kế toán quyền mua lại sau ghi nhận ban đầu.

B36 Nếu điều khoản hợp đồng có bao gồm quyền mua lại là thuận lợi hay bất lợi so với các điều khoản của các giao dịch trên thị trường hiện tại cho cùng một loại loại mặt hàng hay các mặt hàng tương tự, bên mua phải ghi nhận một khoản lãi hay lỗ. Đoạn B52 hướng dẫn xác định giá trị khoản lãi hay lỗ này.

**Đội ngũ lao động và những yếu tố không thể xác định khác**

B37 Bên mua ghi nhận chung vào lợi thế thương mại giá trị của tài sản vô hình được mua mà không thể xác định được tại ngày mua. Ví dụ, bên mua có thể quy một giá trị cho sự có mặt của tập hợp đội ngũ lao động cho phép bên mua tiếp tục điều hành hoạt động kinh doanh mua lại sau ngày mua. Tập hợp đội ngũ lao động không đại diện cho nguồn lực về trí tuệ của đội ngũ lao động có tay nghề - tức là kiến thức và kinh nghiệm (thường là chuyên môn) mà những người lao động của bên bị mua đưa vào công việc họ làm. Do tập hợp đội ngũ lao động không phải là một tài sản có thể xác định được, tách biệt với lợi thế thương mại, bất kỳ giá trị nào được gán cho nó được gộp chung vào lợi thế thương mại.

B38 Bên mua cũng ghi nhận chung vào lợi thế thương mại giá trị của những khoản mục không đủ điều kiện ghi nhận là tài sản tại ngày mua. Ví dụ, bên mua có thể quy một giá trị cho các hợp đồng tiềm năng mà bên bị mua đang đàm phán với các khách hàng tiềm năng mới tại ngày mua. Vì bản thân những hợp đồng tiềm năng đó không phải là tài sản tại ngày mua, bên mua không ghi nhận chúng là các tài sản tách biệt với lợi thế thương mại. Bên mua sau đó cũng không được phân loại lại giá trị của những hợp đồng đó tách biệt với lợi thế thương mại cho các sự kiện xảy ra sau ngày mua. Tuy nhiên, bên mua phải đánh giá các sự kiện và tình huống xảy ra ngay sau ngày mua để xác định xem tại ngày mua có tồn tại một tài sản vô hình phải ghi nhận riêng biệt hay không.

B39 Sau ghi nhận ban đầu, bên mua kế toán các tài sản vô hình được mua trong một giao dịch hợp nhất kinh doanh theo IAS 38 *Tài sản vô hình*. Tuy nhiên, như đã nêu tại đoạn 3 của IAS 38, việc kế toán một số tài sản vô hình được mua sau ghi nhận ban đầu cũng được quy định tại các IFRS khác.

B40 Tiêu chí có thể xác định được quyết định việc một tài sản vô hình có được ghi nhận tách biệt với lợi thế thương mại hay không. Tuy nhiên, tiêu chí này không hướng dẫn đo lường giá trị hợp lý của tài sản vô hình hay hạn chế những giả định được dùng để đo lường giá trị hợp lý của tài sản vô hình. Ví dụ, để đo lường giá trị hợp lý, bên mua sẽ cân nhắc những giả định mà các bên tham gia thị trường sẽ sử dụng như kỳ vọng về việc gia hạn một hợp đồng trong tương lai. Bản thân việc gia hạn đó là không cần thiết để đáp ứng điều kiện có thể xác định được. (Tuy nhiên, đoạn 29 nêu ra một ngoại lệ đối với nguyên tắc đo lường giá trị hợp lý của các quyền mua lại được ghi nhận trong một giao dịch hợp nhất kinh doanh.). Các đoạn 36 và 37 của IAS 38 hướng dẫn xác định việc một tài sản vô hình có cần được kết hợp vào cùng một đơn vị kế toán với một tài sản vô hình hay hữu hình khác hay không.

**Đo lường giá trị hợp lý của những tài sản có thể xác định được cụ thể và lợi ích của cổ đông không kiểm soát tại bên bị mua (hướng dẫn áp dụng cho các đoạn 18 và 19)**

|  |
| --- |
|  |

**Tài sản có dòng tiền không chắc chắn (dự phòng giảm giá)**

B41 Bên mua không được ghi nhận riêng dự phòng giảm giá tại ngày mua cho các tài sản được mua trong giao dịch hợp nhất kinh doanh có giá trị được đo lường theo giá trị hợp lý tại ngày mua. Đó là vì ảnh hưởng của yếu tố không chắc chắn đối với dòng tiền tương lai đã được tính đến khi tính toán giá trị hợp lý. Ví dụ, vì IFRS này yêu cầu bên mua xác định giá trị các khoản phải thu, bao gồm các khoản vay, theo giá trị hợp lý tại ngày mua, bên mua không ghi nhận riêng dự phòng giảm giá cho những dòng tiền theo hợp đồng được cho là không thể thu được vào ngày đó.

**Tài sản cho thuê hoạt động mà bên bị mua là bên cho thuê**

B42 Khi đo lường giá trị hợp lý tại ngày mua của những tài sản như một tòa nhà hay một bằng sáng chế là tài sản trong thuê hoạt động trong đó, bên bị mua là bên cho thuê, bên mua phải xem xét các điều khoản cho thuê. Bên mua không ghi nhận một tài sản hay nợ phải trả riêng biệt nếu điều khoản thuê hoạt động không thuận lợi và cũng không bất lợi hơn so với các điều khoản trên thị trường.

**Tài sản mà bên mua dự định không sử dụng hay sử dụng với mục đích khác với các bên tham gia thị trường**

B43 Để đảm bảo tính cạnh tranh hoặc vì các lý do khác, bên mua có thể không dự định sử dụng thường xuyên một tài sản phi tài chính được mua hoặc có thể không dự định sử dụng tài sản đó theo chức năng tốt nhất và có lợi nhất đối với tài sản đó. Ví dụ trường hợp của một tài sản vô hình là một kế hoạch nghiên cứu và phát triển được mua mà bên mua dự định sử dụng để phòng thủ bằng cách không cho phép các bên khác sử dụng kế hoạch đó. Tuy nhiên, bên mua phải đo lường giá trị hợp lý của tài sản phi tài chính theo chức năng tốt nhất và có lợi nhất mà các bên tham gia thị trường sẽ sử dụng dựa trên cơ sở định giá phù hợp cả cho ghi nhận ban đầu và kiểm tra suy giảm giá trị sau đó.

**Lợi ích của cổ đông không kiểm soát tại bên bị mua**

B44 IFRS này cho phép bên mua xác định giá trị lợi ích của cổ đông không kiểm soát tại bên bị mua theo giá trị hợp lý tại ngày mua. Đôi khi, bên mua có thể đo lường giá trị hợp lý tại ngày mua của lợi ích của cổ đông không kiểm soát dựa trên giá niêm yết trên thị trường hoạt động cho cổ phiếu đó (tức là những cố phiếu mà bên mua không nắm giữ). Tuy nhiên, trong các trường hợp khác, có thể không có giá niêm yết trên thị trường hoạt động cho các cổ phiếu đó. Trong những trường hợp đó, bên mua sẽ đo lường giá trị hợp lý của lợi ích của cổ đông không kiểm soát sử dụng các kỹ thuật định giá khác.

B45 Giá trị hợp lý trên từng cổ phiếu của lợi ích của bên mua tại bên bị mua và lợi ích của cổ đông không kiểm soát có thể khác nhau. Điểm khác biệt chính thường là do trong giá trị hợp lý của lợi ích bên mua tại bên bị mua có khoản phụ trội giá để có được quyền kiểm soát, hay ngược lại, là do trong giá trị hợp lý của lợi ích của cổ đông không kiểm soát có khoản giảm trừ do không có quyền kiểm soát (hay còn gọi là chiết khấu cổ đông không kiểm soát), nếu các bên tham gia thị trường tính đến khoản phụ trội hay giảm trừ đó khi định giá lợi ích của cổ đông không kiểm soát.

**Xác định giá trị lợi thế thương mại hay lãi từ mua rẻ**

|  |
| --- |
|  |

**Đo lường giá trị hợp lý tại ngày mua của lợi ích của bên mua tại bên bị mua bằng các kỹ thuật định giá (áp dụng đoạn 33)**

B46 Trong một giao dịch hợp nhất kinh doanh không có chuyển giao giá mua, để tính lợi thế thương mại hay lãi từ mua rẻ, bên mua phải dùng giá trị hợp lý tại ngày mua của giá mua trong hợp nhất kinh doanh chuyển giao thay cho giá trị hợp lý tại ngày mua của lợi ích của mình tại bên bị mua (xem đoạn 32-34).

**Những lưu ý đặc biệt khi áp dụng phương pháp mua đối với hợp nhất kinh doanh giữa các đơn vị tương hỗ (áp dụng đoạn 33)**

B47 Khi hai đơn vị tương hỗ thực hiện hợp nhất kinh doanh, giá trị hợp lý của vốn chủ sở hữu hay lợi ích của thành viên tại bên bị mua (hay giá trị hợp lý của bên bị mua) có thể được tính toán một cách đáng tin cậy hơn giá trị hợp lý của lợi ích của thành viên được chuyển giao bởi bên mua. Trong trường hợp đó, đoạn 33 yêu cầu bên mua phải xác định giá trị lợi thế thương mại bằng cách sử dụng giá trị hợp lý tại ngày mua của lợi ích của chủ sở hữu tại bên bị mua thay cho giá trị hợp lý tại ngày mua của lợi ích của chủ sở hữu tại bên mua được chuyển giao dưới dạng giá mua trong hợp nhất kinh doanh. Thêm vào đó, bên mua trong giao dịch hợp nhất kinh doanh giữa các đơn vị tương hỗ phải ghi nhận tài sản thuần của bên bị mua là một khoản tăng trực tiếp vào vốn bỏ ra hoặc vốn chủ sở hữu trên báo cáo tình hình tài chính chứ không ghi tăng lợi nhuận giữ lại, điều này nhất quán với cách áp dụng phương pháp mua của các loại hình doanh nghiệp khác.

B48 Mặc dù có nhiều điểm tương đồng với những loại hình đơn vị hoạt động kinh doanh khác, các đơn vị tương hỗ có những đặc điểm riêng phát sinh chủ yếu do thành viên của các đơn vị này vừa là khách hàng vừa là chủ sở hữu. Những thành viên của đơn vị tương hỗ thường kỳ vọng nhận được lợi ích với tư cách thành viên, thường là dưới hình thức giảm giá cho hàng hóa và dịch vụ hay cổ tức bảo trợ mà đơn vị tương hỗ trả cho các thành viên. Tỷ lệ cổ tức bảo trợ được chia cho mỗi thành viên thường dựa trên giá trị giao dịch mà từng thành viên thực hiện với đơn vị tương hỗ trong năm.

B49 Việc đo lường giá trị hợp lý của đơn vị tương hỗ phải sử dụng những giả định mà các bên tham gia thị trường sẽ áp dụng về lợi ích thành viên trong tương lai cũng như những giả định về đơn vị tương hỗ có liên quan khác mà các bên tham gia thị trường sẽ đưa ra. Ví dụ, có thể sử dụng phương pháp giá trị hiện tại để xác định giá trị hợp lý của đơn vị tương hỗ. Các dòng tiền được sử dụng làm đầu vào cho mô hình này phải dựa trên dòng tiền được kỳ vọng của đơn vị tương hỗ, có thể phản ánh những giảm trừ cho lợi ích thành viên, như giảm giá cho hàng hóa hay dịch vụ.

**Xác định các thành phần của giao dịch hợp nhất kinh doanh (hướng dẫn áp dụng các đoạn 51 và 52)**

|  |
| --- |
|  |

B50 Để xác định một giao dịch có phải là một phần của trao đổi cho bên bị mua hay tách biệt với giao dịch hợp nhất kinh doanh, bên mua phải xem xét những yếu tố sau; những yếu tố này không loại trừ lẫn nhau và cũng không có ý nghĩa kết luận riêng lẻ:

1. **lý do của giao dịch –** Việc hiểu được lý do các bên tham gia hợp nhất kinh doanh (bên mua, bên bị mua, các chủ sở hữu, giám đốc và quản lý, và các đại diện của họ) tham gia vào một giao dịch hoặc thỏa thuận cụ thể có thể cung cấp thông tin để xác định xem đó có phải là một phần của giá mua trong hợp nhất kinh doanh được chuyển giao, tài sản được mua hay nợ phải trả nhận về hay không. Ví dụ, nếu một giao dịch được sắp xếp chủ yếu để phục vụ lợi ích của bên mua hoặc đơn vị sau hợp nhất kinh doanh hơn là vì lợi ích của bên bị mua hoặc chủ sở hữu cũ của bên bị mua, thì phần giá trị đó của giá giao dịch được thanh toán (và bất kỳ tài sản hoặc nợ phải trả liên quan nào) ít có khả năng là một phần của sự trao đổi để có được bên bị mua. Theo đó, bên mua kế toán riêng phần giá trị đó khỏi giao dịch hợp nhất kinh doanh.
2. **bên khởi xướng giao dịch –** Việc hiểu được bên nào khởi xướng giao dịch cũng có thể cung cấp thông tin để xác định xem đó có phải là một phần của sự trao đổi để có được bên bị mua hay không. Ví dụ, một giao dịch hay sự kiện được bên mua khởi xướng có thể diễn ra nhằm mang lại lợi ích kinh tế trong tương lai cho bên mua hoặc đơn vị sau hợp nhất kinh doanh, với rất ít hoặc gần như là không có lợi ích gì cho bên bị mua hoặc chủ sở hữu cũ của bên bị mua. Mặt khác, một giao dịch hay thỏa thuận được bên bị mua hoặc chủ sở hữu cũ của bên bị mua khởi xướng ít có khả năng là để mang lại lợi ích cho bên mua hoặc đơn vị sau hợp nhất kinh doanh hơn và nhiều khả năng là một phần của giao dịch hợp nhất kinh doanh**.**
3. **thời điểm xảy ra giao dịch –** Thời điểm xảy ra giao dịch cũng có thể cung cấp thông tin để xác định xem đó có phải là một phần của sự trao đổi để có được bên bị mua hay không. Ví dụ, một giao dịch giữa bên mua và bên bị mua diễn ra trong thời gian đàm phán các điều khoản của hợp nhất kinh doanh có thể được thực hiện nhằm mang lại những lợi ích kinh tế trong tương lai cho bên mua hoặc đơn vị sau hợp nhất kinh doanh. Trong trường hợp đó, bên bị mua hoặc chủ sở hữu cũ của bên bị mua có thể chỉ nhận được rất ít hoặc không nhận được lợi ích gì từ giao dịch này ngoại trừ lợi ích mà họ nhận được như là một phần lợi ích của đơn vị sau hợp nhất kinh doanh.

**Xử lý hiệu quả mối quan hệ tồn tại từ trước giữa bên mua và bên bị mua trong giao dịch hợp nhất kinh doanh (áp dụng đoạn 52(a))**

B51 Bên mua và bên bị mua có thể đã có một quan hệ tồn tại trước khi hai bên tham gia vào một giao dịch hợp nhất kinh doanh, được gọi là “quan hệ trước hợp nhất kinh doanh”. Quan hệ trước hợp nhất kinh doanh giữa bên mua và bên bị mua có thể là quan hệ hợp đồng (ví dụ, nhà cung cấp và khách hàng hoặc bên nhượng quyền và bên được nhượng quyền) hoặc không phải là quan hệ hợp đồng (ví dụ, nguyên đơn và bị đơn).

B52 Nếu giao dịch hợp nhất kinh doanh có hiệu lực để xử lý một quan hệ trước hợp nhất kinh doanh, bên mua ghi nhận khoản lãi hoặc lỗ, được xác định giá trị như sau:

(a) cho quan hệ trước hợp nhất kinh doanh dưới dạng phi hợp đồng (ví dụ vụ kiện), theo giá trị hợp lý.

(b) cho quan hệ hợp đồng trước hợp nhất kinh doanh, theo giá trị (i) hoặc (ii), tùy thuộc giá trị nào thấp hơn:

1. giá trị thể hiện phần có lợi hoặc bất lợi trong hợp đồng từ góc độ của người mua khi so sánh với các điều khoản trên thị trường của các giao dịch cho cùng hoặc các tài sản tương tự. (Hợp đồng bất lợi là một hợp đồng bất lợi khi so sánh với các điều khoản trên thị trường hiện tại. Nó không nhất thiết phải là một hợp đồng bị lỗ mà theo đó chi phí không thể tránh được để thực hiện hợp đồng lớn hơn lợi ích kinh tế kỳ vọng thu được.)
2. giá trị được quy định trong các điều khoản thanh toán cho đối tác mà hợp đồng này là bất lợi.

Nếu (ii) thấp hơn (i), thì phần chênh lệch được ghi nhận là một phần trong kế toán cho giao dịch hợp nhất kinh doanh.

Giá trị của khoản lãi hay lỗ được ghi nhận có thể phụ thuộc một phần vào việc bên mua trước đó đã ghi nhận tài sản hay nợ phải trả tương ứng hay chưa, và do đó, khoản lãi hoặc lỗ được ghi nhận có thể khác với giá trị tính được khi áp dụng yêu cầu trên.

B53 Quan hệ trước hợp nhất kinh doanh có thể là một hợp đồng mà người mua ghi nhận là một quyền mua lại. Nếu hợp đồng bao gồm những điều khoản có lợi hay bất lợi so với mức giá cho các giao dịch trên thị trường hiện tại đối với các tài sản đó hoặc các tài sản tương tự, bên mua ghi nhận tách biệt với hợp nhất kinh doanh một khoản lãi hay lỗ cho việc thanh lý hợp đồng, được xác định giá trị theo đoạn B52.

**Thỏa thuận thanh toán tiềm tàng cho người lao động hoặc chủ sở hữu bên bán (áp dụng đoạn 52(b))**

B54 Việc các thỏa thuận thanh toán tiềm tàng cho người lao động hay chủ sở hữu bên bán có phải là giá mua tiềm tàng trong giao dịch hợp nhất kinh doanh hay là các giao dịch riêng biệt phụ thuộc vào bản chất của những thỏa thuận này. Việc hiểu được nguyên nhân tại sao thỏa thuận mua bán lại có một điều khoản về khoản chi trả tiềm tàng, bên nào khởi xướng thỏa thuận này và thời điểm các bên ký kết thỏa thuận có thể hữu ích trong việc đánh giá bản chất của thỏa thuận.

B55 Khi không thể xác định rõ ràng một thỏa thuận thanh toán cho người lao động hay chủ sở hữu bên bán có là một phần trao đổi để có được bên bị mua hay là một giao dịch tách biệt với giao dịch hợp nhất kinh doanh, bên bán phải cân nhắc những yếu tố sau:

1. *Tiếp tục tuyển dụng –* Những điều khoản về tiếp tục tuyển dụng chủ sở hữu cũ của bên bán như là nhân sựchủ chốt có thể là dấu hiệu của một thỏa thuận mà về bản chất là có giá mua tiềm tàng. Những điều khoản liên quan đến tiếp tục tuyển dụng có thể được đưa vào thỏa thuận lao động, thỏa thuận mua bán hay một tài liệu khác. Một thỏa thuận giá mua tiềm tàng mà trong đó, các khoản thanh toán sẽ tự động hết hiệu lực khi chấm dứt việc sử dụng lao động, sẽ là một khoản thù lao cho dịch vụ sau hợp nhất. Các thỏa thuận mà trong đó, các khoản thanh toán tiềm tàng không bị ảnh hưởng bởi việc chấm dứt sử dụng lao động, có thể là dấu hiệu của việc các khoản thanh toán tiềm tàng đó là khoản giá mua tăng thêm hơn là khoản thù lao.
2. *Thời gian tiếp tục tuyển dụng:* Nếu thời gian tiếp tục tuyển dụng được yêu cầu trùng với hoặc dài hơn giai đoạn thanh toán tiềm tàng thì các khoản chi trả tiềm tàng đó về bản chất có thể là khoản thù lao.
3. *Mức thù lao:* Trong trường hợp thù lao cho người lao động ngoài các khoản thanh toán tiềm tàng là gần với mức thù lao của các nhân sự chủ chốt khác trong đơn vị sau hợp nhất kinh doanh, thì có khả năng khoản thanh toán tiềm tàng là phần giá mua tăng thêm chứ không phải là tiền thù lao.
4. *Các khoản chi trả tăng thêm cho người lao động –* Nếu những chủ sở hữu tại bên bán, những người sau này không trở thành nhân viên, nhận khoản thanh toán tiềm tàng trên mỗi cổ phần thấp hơn những chủ sở hữu tại bên bán, những người sau này trở thành người lao động tại đơn vị sau hợp nhất kinh doanh, thì có khả năng khoản chi trả tiềm tàng tăng thêm cho những chủ sở hữu tại bên bán mà sau này trở thành nhân viên là tiền thù lao.
5. *Số lượng cổ phần sở hữu:* Số lượng cổ phần sở hữu bởi những chủ sở hữu tại bên bán trở thành nhân sự của đơn vị sau hợp nhất kinh doanh có thể là dấu hiệu của một thỏa thuận về giá mua tiềm tàng. Ví dụ, nếu các chủ sở hữu bên bán, những người nắm giữ phần lớn tất cả cổ phần tại bên bị mua, tiếp tục làm việc như là nhân sự chủ chốt cho đơn vị sau hợp nhất kinh doanh, thì đó có thể là dấu hiệu cho thấy về bản chất, thỏa thuận này là một thỏa thuận phân chia lợi nhuận nhằm chi trả thù lao cho dịch vụ sau hợp nhất. Thay vào đó, nếu những chủ sở hữu tại bên bán tiếp tục là nhân sự chủ chốt của đơn vị sau hợp nhất kinh doanh chỉ sở hữu một phần rất nhỏ cổ phẩn của bên bị mua và mọi chủ sở hữu tại bên bán đều nhận được cùng một khoản giá mua tiềm tàng trên mỗi cổ phần, thì đó là dấu hiệu cho thấy các khoản thanh toán tiềm tàng này là các khoản giá mua tăng thêm. Những lợi ích chủ sở hữu trước hợp nhất kinh doanh do các bên liên quan với các chủ sở hữu tại bên bán tiếp tục là nhân sự chủ chốt của đơn vị sau hợp nhất kinh doanh, ví dụ các thành viên trong gia đình, cũng phải được cân nhắc.
6. *Mối liên hệ với định giá:* Nếu giá mua ban đầu được chuyển giao tại ngày mua ở gần mức thấp nhất trong khoảng giá trị xác định của bên bị mua và công thức tính khoản thanh toán tiềm tàng liên quan đến phương pháp định giá đó, thì đó có thể là dấu hiệu cho thấy các khoản thanh toán tiềm tàng là giá mua tăng thêm. Ngược lại, nếu khoản thanh toán được tính giống với những thỏa thuận phân chia lợi nhuận trước đó, thì thỏa thuận này về bản chất có thể chỉ nhằm mục đích chi trả thù lao.

1. *Công thức xác định giá mua–* Công thức xác định các khoản thanh toán tiềm tàng có thể cung cấp thêm thông tin để xác định bản chất của của thỏa thuận. Ví dụ, nếu khoản thanh toán tiềm tàng được xác định dựa trên cở sở bội số của thu nhập, thì nghĩa vụ thanh toán này có khả năng là giá mua tiềm tàng trong hợp nhất kinh doanh, và rằng công thức tính này được sử dụng để xác lập hoặc kiểm chứng giá trị hợp lý của bên bị mua. Ngược lại, một khoản thanh toán tiềm tàng được xác định bằng một tỷ lệ nhất định trên thu nhập thì nghĩa vụ chi trả cho người lao động đó có khả năng là một thỏa thuận phân chia lợi nhuận để trả cho dịch vụ được thực hiện bởi người lao động.
2. *Các thỏa thuận và vấn đề khác* – Điều khoản của các thỏa thuận khác với chủ sở hữu bên bán (ví dụ thỏa thuận không cạnh tranh, hợp đồng chưa hoàn thành, hợp đồng tư vấn và thỏa thuận thuê tài sản) và cách xử lý thuế thu nhập phát sinh từ khoản thanh toán tiềm tàng có thể cho thấy, khoản thanh toán tiềm tàng đó liên quan đến nội dung khác chứ không phải là giá mua trong hợp nhất kinh doanh trả cho bên bị mua. Ví dụ, cùng với hợp đồng mua bán, bên mua có thể ký kết một hợp đồng thuê tài sản với một chủ sở hữu lớn của bên bán. Nếu khoản chi trả tiền thuê thấp hơn nhiều so với mức giá thị trường, thì một phần hoặc toàn bộ khoản chi trả tiềm tàng cho bên cho thuê (chủ sở hữu bên bán) theo một thỏa thuận thanh toán tiềm tàng riêng biệt về bản chất có thể là khoản chi trả cho việc sử dụng tài sản cho thuê mà bên mua phải ghi nhận riêng biệt trong báo cáo tài chính sau hợp nhất kinh doanh. Ngược lại, nếu hợp đồng thuê quy định tiền thuê tương đồng với mức giá thị trường đối với tài sản cho thuê thì thỏa thuận chi trả tiềm tàng cho chủ sở hữu bên thuê có thể là giá mua tiềm tàng trong hợp nhất kinh doanh.

**Trao đổi các khoản thưởng thanh toán dựa trên cơ sở cổ phiếu được phát hành bên mua với các khoản thưởng được nắm giữ bởi người lao động tại bên bị mua (áp dụng đoạn 52(b))**

B56 Bên mua có thể trao đổi những khoản thưởng thanh toán dựa trên cơ sở cổ phiếu của mình để đổi lấy những khoản thưởng thanh toán dựa trên cơ sở cổ phiếu được nắm giữ bởi người lao động tại bên bị mua (thưởng thay thế). Việc trao đổi các quyền chọn cổ phiếu hoặc thưởng thanh toán dựa trên cơ sở cổ phiếu khác trong một giao dịch hợp nhất kinh doanh được kế toán giống như kế toán cho những thay đổi trong thưởng thanh toán dựa trên cơ sở cổ phiếu theo IFRS 2 *Thanh toán dựa trên cơ sở cổ phiếu*. Nếu bên mua thay thế các khoản thưởng mà bên bị mua đã phát hành, thì toàn bộ hoặc một phần giá thị trường của thưởng thay thế mà bên mua phát hành được tính là một phần giá mua được chuyển giao trong hợp nhất kinh doanh. Các đoạn B57-B62 hướng dẫn phương pháp phân bổ giá thị trường. Tuy nhiên, trong trường hợp do kết quả của giao dịch hợp nhất kinh doanh, các khoản thưởng do bên bị mua phát hành sẽ hết hạn, và nếu bên mua thay thế những khoản thưởng đó trong khi bên mua không có nghĩa vụ thay thế, thì giá thị trường của những khoản thưởng thay thế phải được ghi nhận là chi phí thù lao trong báo cáo tài chính sau hợp nhất kinh doanh theo yêu cầu của IFRS 2. Điều này có nghĩa là, toàn bộ khoản thưởng được xác định theo giá thị trường này không được tính vào giá mua được chuyển giao trong hợp nhất kinh doanh. Bên mua có nghĩa vụ thay thế các khoản thưởng mà bên bị mua đã phát hành nếu bên bị mua hay người lao động tại bên bị mua có khả năng bắt buộc việc thay thế này. Ví dụ, cho mục đích áp dụng hướng dẫn này, bên mua có nghĩa vụ thay thế khoản thưởng do bên bị mua đã phát hành nếu việc thay thế này được yêu cầu bởi:

1. các điều khoản trong thỏa thuận mua;
2. các điều khoản trong thỏa thuận thưởng được phát hành bởi bên bị mua; hoặc
3. các luật lệ hay quy định liên quan.

B57 Để xác định phần mà khoản thưởng thay thế được tính vào giá mua được chuyển giao cho bên bị mua, và phần được đưa vào chi phí thù lao cho dịch vụ sau hợp nhất, bên mua phải xác định giá trị các khoản thưởng thay thế được phát hành bởi cả bên mua và bên bị mua theo IFRS 2. Phần giá thị trường của khoản thưởng thay thế và là một phần của giá mua được chuyển giao để đổi lấy bên bị mua thì bằng với khoản thưởng được phát hành bởi bên bị mua và được tính cho dịch vụ trước hợp nhất.

B58 Phần mà khoản thưởng thay thế trả cho dịch vụ trước hợp nhất là khoản thưởng được phát hành bởi bên mua tính theo giá thị trường, nhân với tỷ lệ giữa kỳ chuyển quyền đã hoàn thành và một trong hai giá trị – là toàn bộ kỳ chuyển quyền hoặc kỳ chuyển quyền được quy định ban đầu bởi bên bị mua, tùy thuộc giá trị nào lớn hơn. Kỳ chuyển quyền là thời gian mà trong đó, các điều kiện chuyển quyền phải được đáp ứng. Điều kiện chuyển quyền được định nghĩa tại IFRS 2.

B59 Khoản thưởng thay thế chưa hoàn thành điều kiện chuyển quyền, trả cho dịch vụ được thực hiện sau hợp nhất và do đó, được ghi nhận là chi phí thù lao trong báo cáo tài chính sau hợp nhất, được tính bằng tổng giá thị trường của thưởng thay thế trừ đi khoản thưởng liên quan đến dịch vụ trước hợp nhất. Do đó, bên mua tính phần vượt trội của giá thị trường của khoản thưởng thay thế trừ đi giá thị trường của khoản thưởng được phát hành bởi bên bị mua vào phần dịch vụ sau hợp nhất, và ghi nhận khoản vượt đó là chi phí thù lao trong báo cáo tài chính sau hợp nhất kinh doanh. Nếu bên mua cần người lao động tiếp tục làm việc sau hợp nhất kinh doanh, bên mua phải tính khoản thưởng thay thế vào phần dịch vụ sau hợp nhất, bất kể người lao động đã hoàn thành toàn bộ dịch vụ được được yêu cầu để khoản thưởng do bên bị mua trả đạt được điều kiện chuyển quyền trước ngày mua hay chưa.

B60 Phần mà khoản thưởng thay thế chưa hoàn thành điều kiện chuyển quyền trả cho dịch vụ trước cũng như sau hợp nhất là ước tính sẵn có tốt nhất cho số lượng khoản thưởng thay thế dự tính sẽ đạt được điều kiện chuyển quyền. Ví dụ, nếu giá thị trường của khoản thưởng thay thế được tính cho phần dịch vụ trước hợp nhất là 100 CU và bên mua kỳ vọng rằng, chỉ có 95% khoản thưởng sẽ đạt được điều kiện chuyển quyền, thì số tiền được đưa vào tính trong giá mua hợp nhất kinh doanh đã chuyển giao là 95 CU. Khi có thay đổi số lượng khoản thưởng thay thế ước tính đạt được điều kiện chuyển quyền, phần thay đổi đó được ghi nhận là chi phí thù lao trong các kỳ xảy ra thay đổi hoặc khi hiệu lực chuyển quyền hết, chứ không được điều chỉnh vào giá mua được chuyển giao trong hợp nhất kinh doanh. Tương tự, ảnh hưởng của những sự kiện khác, như các điều chỉnh hoặc kết quả cuối cùng của các khoản thưởng có điều kiện về kết quả phát sinh sau ngày mua được ghi nhận theo quy định của IFRS 2 về xác định chi phí thù lao trong kỳ mà sự kiện đó xảy ra.

B61 Các yêu cầu cần áp dụng khi xác định khoản thưởng thay thế được tính là cho dịch vụ trước hay sau hợp nhất đều giống nhau, bất kể khoản thưởng thay thế được phân loại là nợ phải trả hay công cụ vốn theo các quy định tại IFRS 2. Mọi thay đổi về giá thị trường của các khoản thưởng được phân loại là nợ phải trả sau ngày mua và ảnh hưởng tương ứng về thuế thu nhập được ghi nhận trong báo cáo tài chính sau hợp nhất kinh doanh của bên mua trong (những) kỳ kế toán mà sự kiện đó phát sinh.

B62 Ảnh hưởng về thuế thu nhập của các thưởng thay thế của thanh toán dựa trên cơ sở cổ phiếu phải được ghi nhận các điều khoản của IAS 12 *Thuế thu nhập*.

**Các giao dịch thanh toán dựa trên cơ sở cổ phiếu được trả bằng công cụ vốn của bên bị mua**

B62A Bên bị mua có thể có những giao dịch thanh toán dựa trên cơ sở cổ phiếu chưa được thực hiện mà không được bên mua trao đổi bằng những khoản thưởng thanh toán dựa trên cơ sở cổ phiếu của mình. Nếu đạt điều kiện trao quyền, những giao dịch thanh toán dựa trên cơ sở cổ phiếu của bên bị mua đó sẽ là một phần của lợi ích của cổ đông không kiểm soát tại bên bị mua và được xác định giá trị dựa trên giá thị trường. Nếu chưa đạt được điều kiện chuyển quyền, những giao dịch này được xác định giá trị theo giá thị trường với ngày mua là ngày phát hành theo các đoạn 19 và 30.

B62B Giá thị trường của các giao dịch thanh toán dựa trên cơ sở cổ phiếu chưa đạt được điều kiện chuyển quyền được phân bổ cho lợi ích của cổ đông không kiểm soát trên cơ sở tỷ lệ giữa kỳ chuyển quyền đã hoàn thành và một trong hai số tùy thuộc giá trị nào lớn hơn – toàn bộ kỳ chuyển quyền và kỳ chuyển quyền gốc của các giao dịch đó. Phần còn lại được phân bổ cho dịch vụ được thực hiện sau hợp nhất.

**Các IFRS hướng dẫn xác định giá trị và kế toán sau ghi nhận ban đầu khác (áp dụng đoạn 54)**

|  |
| --- |
|  |

B63 Ví dụ về các IFRS khác hướng dẫn xác định giá trị và kế toán sau ghi nhận ban đầu cho tài sản được mua và nợ phải trả nhận về hoặc phát sinh trong hợp nhất kinh doanh bao gồm:

1. IAS 38 hướng dẫn kế toán cho các tài sản vô hình có thể xác định được mua trong hợp nhất kinh doanh. Bên mua xác định giá trị lợi thế thương mại theo giá trị được ghi nhận tại ngày mua trừ đi suy giảm giá trị lũy kế. IAS 36 *Giảm giá tài sản* hướng dẫn kế toán cho tổn thất do giảm giá.
2. [đã xóa]
3. IAS 12 hướng dẫn kế toán sau hợp nhất kinh doanh cho các tài sản và nợ phải trả thuế thu nhập hoãn lại (bao gồm cả tài sản thuế thu nhập hoãn lại chưa ghi nhận) được mua trong giao dịch hợp nhất kinh doanh.
4. IFRS 2 hướng dẫn xác định giá trị và kế toán sau ghi nhận ban đcho phần giá trị của các thưởng thay thế nhận thanh toán dựa trên cơ sở cổ phiếu được phát hành bởi bên mua liên quan đến dịch vụ được thực hiện trong tương lai của người lao động.
5. IFRS 10 hướng dẫn kế toán những thay đổi lợi ích của chủ sở hữu của công ty mẹ trong con ty con sau khi nắm quyền kiểm soát.

**Thuyết minh (hướng dẫn áp dụng các đoạn 59 và 61)**

|  |
| --- |
|  |

B64 Để đạt mục tiêu đã nêu tại đoạn 59, bên mua phải công bố thông tin dưới đây cho mỗi giao dịch hợp nhất kinh doanh diễn ra trong kỳ báo cáo:

1. tên và diễn giải về bên bị mua.
2. ngày mua.
3. tỷ lệ phần trăm lợi ích của chủ sở hữu có quyền biểu quyết được mua.
4. nguyên nhân chủ yếu của giao dịch hợp nhất kinh doanh và phương thức bên mua có được quyền kiểm soát đối với bên bị mua.
5. mô tả định tính các yếu tố tạo nên lợi thế thương mại được ghi nhận, ví dụ lợi ích từ hiệp lực được kỳ vọng từ việc hợp nhất các hoạt động kinh doanh giữa bên mua và bên bị mua, các tài sản vô hình không đủ điều kiện ghi nhận riêng biệt hay những yếu tố khác.
6. giá trị hợp lý tại ngày mua của tổng giá mua được chuyển giao trong hợp nhất kinh doanh và giá trị hợp lý tại ngày mua của mỗi loại giá mua chính như:

(i) tiền;

(ii) tài sản hữu hình hoặc vô hình khác, bao gồm một hoạt động kinh doanh hay công ty con của bên mua;

(iii) nợ phải trả đã phát sinh, ví dụ một khoản nợ phải trả cho giá mua hợp nhất tiềm tàng; và

(iv) lợi ích của chủ sở hữu tại bên mua, bao gồm số lượng công cụ hay lợi ích của chủ sở hữu được phát hành hay có thể phát hành và phương pháp xác định giá trị hợp lý của những công cụ và lợi ích này.

1. đối với các thỏa thuận giá mua tiềm tàng và tài sản bồi thường:

(i) giá trị ghi nhận tại ngày mua;

(ii) mô tả thỏa thuận và cơ sở để xác định giá trị của khoản thanh toán; và

(iii) khoảng giá trị ước tính của kết quả (chưa chiết khấu) hoặc nếu không thể ước tính khoảng giá trị, thì trình bày thực tế đó và lý do tại sao không thể ước tính được. Nếu giá trị tối đa của khoản phải trả là không có giới hạn thì bên mua phải trình bày như vậy.

1. đối với khoản phải thu được mua:

(i) giá trị hợp lý của khoản phải thu;

(ii) giá trị gộp của các khoản phải thu theo hợp đồng; và

(iii) ước tính tốt nhất tại ngày mua về những dòng tiền theo hợp đồng không có khả năng thu hồi.

Phải trình bày thuyết mình cho các nhóm phải thu chính như khoản cho vay, cho thuê tài chính trực tiếp hay các loại phải thu khác.

1. giá trị ghi nhận tại ngày mua của các nhóm chính tài sản được mua và nợ phải trả nhận về.
2. đối với mỗi khoản nợ phải trả tiềm tàng được ghi nhận theo đoạn 23, cần trình bày thông tin theo yêu cầu tại đoạn 85 của IAS 37 *Dự phòng, nợ tiềm tàng và tài sản tiềm tàng*. Nếu một khoản nợ phải trả tiềm tàng không được ghi nhận do không thể được xác định được giá trị hợp lý của nó một cách đáng tin cậy, bên mua phải trình bày:

(i) những thông tin được yêu cầu tại đoạn 86 của IAS 37; và

(ii) lý do khoản nợ phải trả không thể được xác định giá trị một cách đáng tin cậy.

1. tổng giá trị của lợi thế thương mại kỳ vọng sẽ được giảm trừ cho mục đích thuế.
2. đối với những giao dịch được ghi nhận riêng biệt với việc mua lại tài sản hay nhận nợ phải trả trong giao dịch hợp nhất kinh doanh theo đoạn 51:

(i) mô tả mỗi giao dịch;

(ii) phương pháp kế toán mỗi giao dịch của bên mua;

(iii) giá trị ghi nhận của mỗi giao dịch và khoản mục trên báo cáo tài chính mà giá trị đó được ghi nhận; và

(iv) nếu giao dịch về bản chất là để thanh toán cho một quan hệ tồn tại trước hợp nhất kinh doanh, cần trình bày phương pháp sử dụng để xác định giá trị của khoản thanh toán này.

1. việc công bố những giao dịch được ghi nhận riêng biệt được yêu cầu tại đoạn (I) phải bao gồm những chi phí có liên quan đến giao dịch mua và giá trị của những khoản chi phí này được ghi nhận riêng biệt là một khoản chi phí phát sinh trên một hoặc nhiều khoản mục trên báo cáo lãi hoặc lỗ toàn diện. Giá trị của những khoản chi phí không được ghi nhận là chi phí phát sinh và phương pháp ghi nhận những khoản này cũng phải được trình bày.

1. trong giao dịch mua rẻ (xem các đoạn 34-36):

(i) giá trị của các khoản lãi được ghi nhận theo đoạn 34 và khoản mục trên báo cáo lãi hoặc lỗ toàn diện mà khoản lãi đó được ghi nhận; và

(ii) diễn giải lý do có lãi từ những giao dịch này.

1. với giao dịch hợp nhất kinh doanh trong đó bên mua nắm giữ ít hơn 100% lợi ích của chủ sở hữu tại bên bị mua tại ngày mua:

(i) giá trị của lợi ích của cổ đông không kiểm soát tại bên bị mua được ghi nhận tại ngày mua và cơ sở đo lường giá trị đó; và

(ii) đối với mỗi lợi ích của cổ đông không kiểm soát tại bên bị mua được đo lường theo giá trị hợp lý, cần trình bày (các) kỹ thuật định giá và các yếu tố đầu vào chính được sử dụng để xác định giá trị đó.

(p) đối với giao dịch hợp nhất kinh doanh theo giai đoạn:

(i) giá trị hợp lý tại ngày mua của lợi ích của chủ sở hữu tại bên bị mua do bên mua nắm giữ ngay trước ngày mua; và

(ii) giá trị của bất kỳ khoản lãi hay lỗ được ghi nhận nào do việc xác định lại giá trị theo giá trị hợp lý những lợi ích của chủ sở hữu tại bên bị mua do bên mua nắm giữ trước khi hợp nhất kinh doanh (xem đoạn 42) và khoản mục trên báo cáo lãi hoặc lỗ toàn diện mà khoản lãi hay lỗ đó được ghi nhận.

(q) các thông tin dưới đây:

(i) doanh thu, lợi nhuận hay lỗ của bên bị mua kể từ ngày mua được bao gồm trong báo cáo thu nhập toàn diện hợp nhất cho kỳ báo cáo; và

(ii) doanh thu, lợi nhuận hay lỗ của đơn vị sau hợp nhất kinh doanh trong kỳ báo cáo hiện tại với giả định ngày mua của tất cả các giao dịch hợp nhất kinh doanh diễn ra trong năm là diễn ra vào ngày đầu tiên của kỳ báo cáo thường niên.

Nếu việc công bố thông tin được yêu cầu bởi đoạn trên không thể thực hiện được, bên mua phải trình bày như vậy và giải thích lý do không thực hiện được. Trong IFRS này, thuật ngữ “không thể thực hiện được” có cùng ý nghĩa như trong IAS 8 *Chính sách kế toán, thay đổi ước tính kế toán và sai sót*.

B65 Đối với những giao dịch hợp nhất kinh doanh xảy ra trong kỳ báo cáo không trọng yếu nếu tính riêng lẻ nhưng trọng yếu khi tính gộp với nhau, bên mua phải công bố gộp những thông tin được nêu tại các đoạn B64(e)-(q).

B66 Nếu ngày mua của giao dịch hợp nhất kinh doanh xảy ra sau ngày kết thúc kỳ báo cáo nhưng trước ngày báo cáo tài chính được phê duyệt để phát hành, bên mua phải trình bày các thông tin nêu tại đoạn B64 trừ khi việc kế toán ban đầu cho hợp nhất kinh doanh chưa được hoàn thành tại thời điểm báo cáo tài chính được phê duyệt để phát hành. Trong trường hợp đó, bên mua diễn giải những thông tin không thể trình bày và lý do việc trình bày không thực hiện được.

B67 Để đáp ứng mục tiêu nêu tại đoạn 61, bên mua phải trình bày những thông tin dưới đây cho mỗi giao dịch hợp nhất kinh doanh trọng yếu hay tổng hợp cho những giao dịch hợp nhất kinh doanh đơn lẻ không trọng yếu nhưng trọng yếu khi tính gộp với nhau:

(a) nếu việc kế toán ban đầu của giao dịch hợp nhất kinh doanh chưa được hoàn thành (xem đoạn 45) cho một tài sản, nợ phải trả, lợi ích của cổ đông không kiểm soát hay khoản mục được bao gồm trong giá mua nào đó và do đó, giá trị được ghi nhận trong báo cáo tài chính chỉ mới được xác định tạm thời:

(i) nguyên nhân kế toán ban đầu cho hợp nhất kinh doanh chưa được hoàn thành;

(ii) các tài sản, nợ phải trả, lợi ích của chủ sở hữu hay những khoản mục của giá mua trong hợp nhất kinh doanh mà ghi nhận ban đầu chưa hoàn thành; và

(iii) bản chất và giá trị của các điều chỉnh trong giai đoạn xác định giá trị được ghi nhận trong kỳ báo cáo theo hướng dẫn tại đoạn 49.

(b) đối với mỗi kỳ báo cáo sau ngày mua cho đến khi đơn vị nhận, bán hay mất quyền đối với tài sản là giá mua tiềm tàng, hay cho đến khi đơn vị thanh toán khoản nợ tiềm tàng trong giá mua hoặc khoản nợ phải trả được hủy bỏ hay hết hạn:

(i) mọi thay đổi về giá trị ghi nhận, bao gồm mọi chênh lệch phát sinh từ việc thanh toán;

(ii) mọi thay đổi trong khoảng kết quả (chưa chiết khấu) và nguyên nhân thay đổi; và

(iii) kỹ thuật định giá và những yếu tố đầu vào chính sử dụng để xác định giá trị giá mua tiềm tàng.

(c) liên quan đến các khoản nợ tiềm tàng được ghi nhận trong giao dịch hợp nhất kinh doanh, đối với mỗi loại dự phòng, bên mua phải công bố những thông tin được nêu ở các đoạn 84 và 85 của IAS 37.

(d) đối chiếu giá trị ghi sổ của lợi thế thương mại tại thời điểm đầu và cuối kỳ báo cáo trong đó các thông tin sau được trình bày riêng biệt:

(i) giá trị gộp và tổn thất suy giảm giá trị lũy kế tại thời điểm đầu kỳ báo cáo.

(ii) lợi thế thương mại tăng thêm được ghi nhận trong kỳ báo cáo, ngoại trừ lợi thế thương mại trong nhóm thanh lý mà tại ngày mua thỏa mãn điều kiện để phân loại vào nhóm nắm giữ để bán theo IFRS 5 *Tài sản dài hạn giữ để bán và những bộ phận ngừng hoạt động*.

(iii) những điều chỉnh phát sinh từ việc ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại sau ghi nhận ban đầu trong kỳ báo cáo theo đoạn 67.

(iv) lợi thế thương mại trong nhóm thanh lý được phân loại vào nhóm nắm giữ để bán theo IFRS 5 và lợi thế thương mại được dừng ghi nhận trong kỳ báo cáo mà trước đó không nằm trong nhóm thanh lý trước được phân loại vào nhóm nắm giữ để bán.

(v) tổn thất do giảm giá được ghi nhận trong kỳ báo cáo theo IAS 36. (Ngoài các yêu cầu của IFRS này, IAS 36 yêu cầu công bố những thông tin về giá trị có thể thu hồi và suy giảm giá trị lợi thế thương mại.)

(vi) chênh lệch tỷ giá thuần phát sinh trong kỳ báo cáo theo IAS 2 Ả*nh hưởng của chêch lệch tỷ giá*.

(vii) bất kỳ thay đổi nào khác về giá trị ghi sổ trong suốt kỳ báo cáo.

(viii) giá trị gộp và khoản tổn thất do giảm giá trị lũy kế vào cuối kỳ báo cáo.

(e) giá trị và nguyên nhân của các khoản lãi hay lỗ được ghi nhận trong kỳ báo cáo hiện tại mà:

(i) liên quan đến các tài sản được mua hay nợ phải trả nhận về có thể xác định được trong giao dịch hợp nhất kinh doanh được thực hiện trong kỳ báo báo cáo hiện tại hay kỳ trước đó; và

(ii) có lượng, bản chất hay tần suất xảy ra đạt một mức độ nào đó làm cho việc công bố thông tin là phù hợp để hiểu báo cáo tài chính của đơn vị sau hợp nhất kinh doanh.

**Điều khoản chuyển tiếp cho giao dịch hợp nhất kinh doanh chỉ giữa các đơn vị tương hỗ hay chỉ theo quy định trong hợp đồng (áp dụng đoạn 66)**

|  |
| --- |
|  |

B68 Đoạn 64 nêu rằng IFRS này chỉ áp dụng phi hồi tố cho các giao dịch hợp nhất kinh doanh có ngày mua đúng vào hay sau khi bắt đầu kỳ báo cáo thường niên đầu tiên có ngày bắt đầu vào hay sau ngày 1 tháng 7 năm 2009. Cho phép áp dụng sớm. Tuy nhiên, đơn vị chỉ phải áp dụng IFRS này vào đầu một kỳ báo cáo thường niên có ngày bắt đầu vào hoặc sau ngày 30 tháng 6 năm 2007. Nếu một đơn vị áp dụng IFRS này trước ngày có hiệu lực, đơn vị phải công bố việc áp dụng sớm này và phải đồng thời áp dụng IAS 27 (như được điều chỉnh vào năm 2008).

B69 Nếu một giao dịch hợp nhất kinh doanh có ngày mua trước ngày áp dụng IFRS này, yêu cầu áp dụng phi hồi tố IFRS này có các ảnh hưởng sau đây đến giao dịch hợp nhất kinh doanh chỉ giữa những đơn vị tương hỗ hay chỉ theo quy định trong hợp đồng:

1. *Phân loại* - Đơn vị phải tiếp tục phân loại giao dịch hợp nhất kinh doanh trước đó theo chính sách kế toán trước đó của đơn vị, thường áp cho các giao dịch hợp nhất kinh doanh này.
2. *Lợi thế thương mại được ghi nhận trước đó* - Vào thời điểm bắt đầu kỳ báo cáo thường niên đầu tiên mà IFRS này được áp dụng, giá trị ghi sổ của lợi thế thương mại phát sinh từ các giao dịch hợp nhất kinh doanh trước đó sẽ là giá trị ghi sổ tại ngày đó theo các chính sách kế toán trước đó của đơn vị. Khi xác định giá trị này, đơn vị phải loại bỏ giá trị ghi sổ của khấu hao lũy kế của lợi thế thương mại và phần ghi giảm giá trị lợi thế thương mại tương ứng. Không có điều chỉnh nào khác được thực hiện đối với giá trị lợi thế thương mại.
3. *Lợi thế thương mại trước đó được ghi nhận là một khoản giảm trừ vốn chủ sở hữu -* Chính sách kế toán trước đây của đơn vị có thể đã yêu cầu ghi nhận khoản lợi thế thương mại phát sinh từ giao dịch hợp nhất kinh doanh trước đây là khoản giảm trừ vốn chủ sở hữu. Trong trường hợp đó, đơn vị không phải ghi nhận lợi thế thương mại này là một tài sản vào đầu kỳ báo cáo thường niên đầu tiên mà IFRS này được áp dụng. Thêm vào đó, khi thanh lý toàn bộ hay một phần hoạt động kinh doanh mà lợi thế thương mại đó có liên quan, hay khi một đơn vị tạo dòng tiền có liên quan tới lợi thế thương mại đó bị giảm giá, đơn vị không phải ghi nhận phần nào trong lợi thế thương mại này là lãi hay lỗ.
4. *Kế toán lợi thế thương mại sau ghi nhận ban đầu –* Kể từ ngày bắt đầu kỳ kế toán năm đầu tiên áp dụng IFRS này, đơn vị phải dừng phân bổ lợi thế thương mại phát sinh từ giao dịch hợp nhất kinh doanh trước đó và phải đánh giá giảm giá trị của lợi thế thương mại theo IAS 36.
5. *Lợi thế thương mại âm được ghi nhận trước đó –* Đơn vị đã kế toán cho các giao dịch hợp nhất kinh doanh trước đó áp dụng phương pháp mua cũ có thể đã ghi nhận một khoản thu nhập hoãn lại cho khoản chênh lệch của (i) lợi ích của đơn vị trong giá trị hợp lý thuần của các tài sản và nợ phải trả có thể xác định được của bên bị mua, cao hơn (ii) giá bỏ ra để thu được lợi ích đó (đôi khi còn gọi là lợi thế thương mại âm). Nếu vậy, đơn vị phải dừng ghi nhận giá trị còn lại của khoản thu nhập hoãn lại này tại thời điểm bắt đầu kỳ kế toán năm đầu tiên mà IFRS này được áp dụng và điều chỉnh số dư đầu kỳ của lợi nhuận giữ lại tại ngày đó một cách tương ứng.

**Phụ lục C**

**Sửa đổi các chuẩn mực IFRS khác**

*Các sửa đổi tại phụ lục này phải được áp dụng cho các kỳ báo cáo thường niên bắt đầu vào hoặc sau ngày 1 tháng 7 năm 2009. Nếu đơn vị nào áp dụng IFRS này cho kỳ báo cáo sớm hơn, thì những sửa đổi này phải áp dụng cho kỳ báo cáo sớm hơn đó. Các đoạn sửa đổi được trình bày dưới dạng chữ gạch chân đối với nội dung mới và chữ gạch ngang giữa đối với nội dung bị xóa.*

*\*\*\*\*\*\*\*\**

*Các sửa đổi tại phụ lục này khi IFRS sửa đổi này như được ban hành năm 2008 đã được đưa vào các chuẩn mực IFRS liên quan công bố trong tập này.*