

Hợp nhất kinh doanh trong Kế toán Việt Nam Sự tiếp cận chuẩn mực kế toán quốc tế

▣ Lê Vũ Ngọc Thanh*
Phan Thanh Ngọc

Hợp nhất kinh doanh (HNKD) trong kế toán Việt Nam được đề cập trong VAS 11 và Thông tư 21/2006/TT-BTC (sau đây gọi là TT 21). Các quy định trong hai văn bản này còn tồn tại nhiều điểm khác biệt rất đáng kể so với IFRS. Ngày 22/12/2014, Bộ Tài chính ban hành Thông tư số 202/2014/TT-BTC (sau đây gọi là TT 202) – Hướng dẫn phương pháp lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất (BCTCHN), trong đó cũng có một số vấn đề liên quan đến HNKD – khiến các nhà kế toán mong đợi có sự tiếp cận nhiều hơn đến chuẩn mực kế toán (CMKT) quốc tế. Do vậy, TT 202 đã tiếp cận khá nhiều với CMKT quốc tế về mặt đo lường và ghi nhận; nhưng liệu có còn điểm khác biệt đáng kể nào hay không? Chúng tôi sẽ làm sáng tỏ điều này bằng cách so sánh các quy định về HNKD theo VAS 11, TT 202 và IFRS 3, để từ đó làm cơ sở nhận định những điểm đã tiếp cận gần hơn, cũng như những điểm khác biệt với CMKT quốc tế. Về tổng quan, cho thấy những điểm khác biệt đáng kể vẫn còn tồn tại ở các vấn đề về đo lường lợi thế thương mại (LTTM), xác định giá phí hợp nhất, xác định lợi ích của cổ đông không kiểm soát và xác định quyền kiểm soát. Việc xác định quyền kiểm soát là một vấn đề phức tạp nên tác giả không đề cập đến trong bài viết này.

Những điểm tương đồng giữa VAS 11, và IFRS 3

VAS 11 tương đồng với IFRS 3 về các thuật ngữ sử dụng, phương pháp kế toán, định nghĩa và ghi nhận.

- Về phương pháp kế toán HNKD sử dụng phương pháp mua, mặc dù được dịch ra từ những thuật ngữ khác nhau purchase method (VAS 11), acquisition method (IFRS 3) nhưng những nội dung cơ bản của phương pháp mua cần được xác định là giống nhau. Cần phải xác định bên mua, ngày mua, giá phí hợp nhất, xác định các tài sản mua được và nợ phải trả gánh chịu, LTTM và phần lợi ích cổ đông không nắm quyền kiểm

soát. [VAS 11.14, IFRS 3.4]

- Các hình thức HNKD là HNKD hình thành quan hệ mẹ - con và HNKD không hình thành quan hệ mẹ - con [VAS 11.6, IFRS 3.A]

- Định nghĩa HNKD và xác định HNKD. Mặc dù, cách diễn đạt không giống hệt như nhau, nhưng có thể hiểu rằng: đó là bên mua nắm được quyền kiểm soát một hoặc nhiều hoạt động kinh tế, và các tài sản thuần được mua phải tạo thành một đơn vị kinh tế (đơn vị kinh tế bao gồm đầu vào, quy trình xử lý và đầu ra) chứ không phải là một nghiệp vụ mua tài sản riêng lẻ. [VAS 11.4, IFRS 3.3, phụ lục A).

- Xác định bên mua: bên mua là bên nắm quyền kiểm soát.

Ngoài ra, cả hai chuẩn mực đều đưa ra những biểu hiện cụ thể để xác định bên mua: bên mua là doanh nghiệp (DN) lớn, là bên phát hành cổ phiếu, là bên bỏ ra tiền hoặc các tài sản khác để thanh toán [VAS11.17,20; IFRS3.7]

- Xác định ngày mua: cả hai chuẩn mực đều cho rằng, ngày mua là ngày có quyền kiểm soát, ngày đó có thể có trước hoặc sau hoặc ngay ngày thanh toán. [VAS 11.25, IFRS 3.8]

- Ghi nhận các tài sản mua được và nợ phải trả có thể phải gánh chịu. Mặc dù, cách diễn đạt của hai chuẩn mực là khác nhau (IFRS 3 yêu cầu tuân theo khuôn mẫu lý thuyết, VAS 11 có quy định cụ thể cho tài sản hữu hình, tài sản vô hình và nợ phải trả) nhưng có thể thấy rằng có những điểm tương đồng, đó là cho phép khi nhận các tài sản hoặc nợ phải trả chưa được trình bày trên BCTC tại ngày mua miễn là thỏa mãn các điều kiện ghi nhận tài sản và nợ phải trả. [VAS 11.37, IFRS 3.11-28]

- Đo lường các tài sản mua được và nợ phải trả có thể phải gánh chịu tại ngày mua. Hai chuẩn mực đều yêu cầu đo lường theo giá trị hợp lý tại ngày mua [VAS 11.37, IFRS 3.18-31]

Những điểm khác biệt giữa VAS 11, TT 202 và IFRS 3

Từ bảng 1, trang 18 so sánh các quy định — mà có sự khác biệt

* Đại học Kinh tế TP.HCM

giữa VAS 11, TT 202 và IFRS 3, rút ra ba nhận xét sau:

(1) VAS 11 có những khác biệt rất đáng kể với IFRS 3 chủ yếu ở phương diện đo lường. Đó là:

- Khác biệt trong giá phí HNKD tại ngày mua. Những khác biệt là do các chi phí liên quan trực tiếp các khoản điều chỉnh giá phí HNKD tại ngày mua và sau ngày mua cho sự kiện tương lai theo thỏa thuận tại ngày mua.

- Khác biệt trong giá trị lợi ích cổ đông không kiểm soát tại ngày mua. IFRS 3 cho phép lựa chọn một trong hai phương pháp: đo lường dựa trên giá trị hợp lý của tài sản thuần tương ứng với tỷ lệ của bên không nắm quyền kiểm soát hoặc dựa trên giá trị hợp lý của phần lợi ích mà bên không nắm quyền kiểm soát đang nắm giữ. VAS11 chỉ cho phép đo lường dựa trên giá trị tài sản thuần.

- Khác biệt trong giá trị LTTM (LTTM tại ngày mua, LTTM trong trường hợp hợp nhất qua nhiều giai đoạn và xử lý LTTM sau ngày mua). Những khác biệt này là do VAS 11 chỉ cho phép đo lường phần của cổ đông không nắm quyền kiểm soát theo tài sản thuần, không yêu cầu xử lý thuế hoãn lại liên quan đến chênh lệch giá trị hợp lý và giá trị sổ sách của tài sản và nợ phải trả được mua, không cho phép đánh giá lại giá trị của các khoản đầu tư trước đây và phân bổ LTTM.

- Khác biệt trong xác định quyền kiểm soát. Việc quy định quyền kiểm soát theo IFRS 10 có phần chặt chẽ hơn, ngoài quyền chi phối, bên mua còn phải có khả năng làm thay đổi lợi nhuận và phải có khả năng sử dụng quyền chi phối của mình. Tuy nhiên, phần này là một vấn đề phức tạp nên sẽ không đề cập đến trong bài viết này.

- Một số khác biệt không quan trọng về thuật ngữ sử dụng, không

quy định về ghi nhận hay không quy định về đo lường sau ghi nhận ban đầu.

(2) Các vấn đề liên quan đến HNKD của TT 202 là sự tiếp cận CMKT quốc tế, khắc phục một số nhược điểm của VAS 11 thể hiện:

- Cho phép đánh giá lại giá trị các khoản đầu tư trước đây theo giá trị hợp lý tại ngày mua.

- Yêu cầu ghi nhận thuế hoãn lại tại ngày mua phát sinh do chênh lệch giá trị hợp lý và giá trị sổ sách của tài sản thuần được mua.

- Yêu cầu đánh giá tổn thất LTTM.

- Sử dụng thuật ngữ tương đồng với CMKT quốc tế.

(3) Khoảng cách giữa VAS 11 sau khi áp dụng TT 202 so với IFRS 3 vẫn còn tồn tại. Mặc dù TT 202 đã cố gắng tiếp cận những quy định của IFRS 3 liên quan đến khía cạnh đo lường. Nhưng các điểm khác biệt đáng kể giữa VAS 11 và IFRS 3 kể trên vẫn chưa được giải quyết, đó là các khác biệt về đo lường trong giá phí HNKD, lợi ích cổ đông không nắm quyền kiểm soát và LTTM.

Trong phần tiếp theo chúng tôi sẽ làm rõ hơn những điểm khác biệt này, cũng như đưa ra những lập luận của chúng tôi để giải quyết vấn đề.

Làm rõ một số khác biệt về HNKD theo các quy định của Việt Nam so với CMKT quốc tế

Thứ nhất, Xác định giá phí HNKD

Giá phí HNKD tại ngày mua

VAS 11 xác định giá phí HNKD là giá trị hợp lý tại ngày diễn ra trao đổi của các tài sản đem trao đổi, các khoản nợ phải trả đã phát sinh hoặc đã thừa nhận và các công cụ vốn do bên mua phát hành để đổi lấy quyền kiểm soát bên bị mua, cộng (+) các chi phí liên quan trực tiếp đến việc HNKD.

IFRS 3. 32, 37-40 và đoạn 53

cho thấy giá phí HNKD được tính theo giá trị hợp lý của các khoản được dùng để thanh toán hoặc khoản nợ phải trả phải gánh chịu. Chi phí liên quan trực tiếp đến việc HNKD được ghi nhận vào chi phí trong kỳ. Phần chênh lệch giữa giá gốc và giá trị hợp lý của các khoản được dùng để thanh toán được ghi nhận vào chi phí trong kỳ.

Có thể thấy giá phí HNKD đo lường theo VAS 11 sẽ cao hơn so với đo lường theo IFRS 3 vì VAS 11 cho phép ghi nhận chi phí liên quan đến hợp nhất vào giá phí HNKD. Cả hai chuẩn mực đều đồng ý loại bỏ những nhân tố không liên quan ra khỏi giá phí HNKD như là các khoản lỗ hoặc chi phí phát sinh trong tương lai, các chi phí quản lý chung Ngược lại, với IFRS 3 không cho phép bất cứ chi phí nào được vốn hóa, VAS 11 cho phép vốn hóa một số rất hạn chế các chi phí liên quan trực tiếp đến giao dịch HNKD, như là chi phí trả cho kiểm toán viên, tư vấn pháp lý, thẩm định viên về giá và các nhà tư vấn khác Chúng tôi cho rằng để làm giảm sự khác biệt, cũng như tăng cường tính so sánh của BCTC giữa các quốc gia thì nên thống nhất một cách ghi nhận. Chúng tôi đồng tình với quan điểm của IFRS 3 vì nó sẽ loại bỏ những trường hợp bên mua sử dụng chính quy định của chuẩn mực để chi phối BCTC hợp nhất. Ví dụ như bên mua ghi nhận các chi phí có liên quan với giá trị cao, làm tăng giá trị của LTTM, làm tăng tài sản và giảm chi phí từ đó nâng cao hình ảnh tài chính của công ty.

Giá phí HNKD phụ thuộc vào sự kiện tương lai

Tại ngày mua, cả VAS 11 và IFRS 3 cho phép điều chỉnh giá phí HNKD theo các sự kiện trong tương lai mà được thỏa thuận tại ngày mua nếu chúng có khả năng xảy ra.

Sau ngày mua, VAS 11 tiếp tục

Bảng 1: So sánh một số quy định của VAS 11, TT 202 và IFRS 3

Chi tiêu	CMKT Việt Nam số 11 (VAS 11)	TT 202/2014	CMKT quốc tế số 3 (IFRS 3)
Quyền kiểm soát trong HNKD	Là quyền chi phối các chính sách tài chính và hoạt động của DN nhằm thu được lợi ích kinh tế từ các hoạt động của DN đó.	Giống VAS	IFRS 3 yêu cầu tham chiếu IFRS 10 BCTCHN. Quyền kiểm soát được xác định khi thỏa mãn 3 điều kiện [IFRS 10.7]: (1) Có quyền chi phối bên nhận đầu tư.(2) Có quyền làm thay đổi lợi nhuận từ những hoạt động của bên mua trong bên bị mua. (3) Có khả năng sử dụng quyền chi phối để ảnh hưởng đến lợi nhuận.
Xác định giá phí HNKD tại ngày mua	Các khoản được dùng để thanh toán đo lường theo giá trị hợp lý tại ngày trao đổi cộng với các chi phí liên quan trực tiếp (đoạn 26-29)	Không quy định	Các khoản được dùng để trao đổi được đo lường theo giá trị hợp lý [IFRS 3.37,38,39]. Chi phí liên quan trực tiếp được ghi nhận vào chi phí trong kỳ [IFRS 3.53]
Giá phí HNKD phụ thuộc vào sự kiện tương lai	Tại ngày mua, giá phí HNKD được điều chỉnh theo các thỏa thuận cho các sự kiện trong tương lai nếu các khoản điều chỉnh đó có khả năng chắc chắn xảy ra và giá trị được xác định một cách đáng tin cậy (đoạn 32) Sau ngày mua, cho phép điều chỉnh bổ sung hoặc loại trừ cho đúng với thông tin thu thập được. (đoạn 33, 34)	Không quy định	Tại ngày mua, cho phép điều chỉnh giá phí HNKD giống VAS 11 [IFRS3.65B,C,D]. Trong vòng 1 năm sau ngày mua, nếu thu thập được thêm các thông tin về sự kiện và hoàn cảnh tổn hại tại ngày mua thì được phép điều chỉnh vào giá phí HNKD, và phải áp dụng hồi tố [IFRS 3.45-49]. Các thông tin về sự kiện và hoàn cảnh sau ngày mua sẽ không được điều chỉnh vào giá phí hợp nhất [IFRS3.58].
Giá phí HNKD trong hợp nhất nhiều giai đoạn	Không cho phép đánh giá lại các khoản đầu tư trước đây giá phí HNKD là tổng chi phí của các giao dịch trao đổi đơn lẻ (đoạn 25a).	Giống IFRS 3.	Cho phép đánh giá lại các khoản đầu tư trước đây theo giá trị hợp lý tại ngày công ty mẹ đạt được quyền kiểm soát. Chênh lệch ghi nhận vào lãi lỗ hoặc thu nhập tổng hợp khác cho phù hợp [IFRS 3.42] Tổng giá phí HNKD sẽ là tổng giá trị của các khoản đầu tư được đo lường theo giá trị hợp lý tại ngày có quyền kiểm soát. [IFRS 3.42]
Ghi nhận và đo lường lợi ích cổ đông không kiểm soát (cổ đông thiểu số) trong bên bị mua tại ngày mua	Thuật ngữ sử dụng: Cổ đông thiểu số Đo lường cho ghi nhận ban đầu: theo tỷ lệ sở hữu của cổ đông thiểu số trong giá trị hợp lý của tài sản thuần của bên bị mua. (đoạn 40)	Thuật ngữ sử dụng: Giống IFRS 3. Đo lường cho ghi nhận ban đầu: giống VAS 11	Thuật ngữ sử dụng: Lợi ích của cổ đông không kiểm soát (non-controlling interest NCI) Đo lường cho ghi nhận ban đầu: IFRS 3 cho phép bên mua lựa chọn một trong hai phương pháp [IFRS 3.19]: (1) Đo lường theo giá trị hợp lý tại ngày mua. (2) Đo lường theo tỷ lệ sở hữu hiện tại của bên không kiểm soát trong giá trị hợp lý của tài sản thuần của bên bị mua
Ghi nhận và đo lường LTTM	LTTM được ghi nhận là tài sản trong BCTC hợp nhất. Giá trị ban đầu của LTTM: là phần chênh lệch dương giữa giá trị hợp lý thuần của bên mua trong giá trị hợp lý của tài sản thuần trong bên bị mua (đoạn 50) Đo lường LTTM sau ghi nhận ban đầu: phân bổ có hệ thống vào chi phí trong thời gian tối đa không quá 10 năm (đoạn 53)	Ghi nhận vào tài sản Đo lường ban đầu: giống VAS 11. Đo lường sau ghi nhận ban đầu: phân bổ vào chi phí theo giá cao hơn giữa giá trị phân bổ đều trong thời gian không quá 10 năm và giá trị tổn thất được đánh giá hàng năm (Điều 20.1)	LTTM được ghi nhận là tài sản trong BCTC hợp nhất. Giá trị ban đầu của LTTM: là phần chênh lệch dương của tổng giá phí hợp nhất và NCI, trừ cho giá trị hợp lý của tài sản thuần trong bên bị mua [IFRS 3.32]. Đo lường sau ghi nhận ban đầu: đánh giá tổn thất hàng năm theo IAS 36 và ghi nhận tổn thất vào chi phí. Không được hoàn nhập tổn thất đã ghi nhận [IFRS 3.B67d].
Lãi từ giao dịch mua rẻ (LTTM âm)	Không sử dụng thuật ngữ cụ thể mà chỉ đề cập đến phần vượt trội giữa phần sở hữu của bên mua trong giá trị hợp lý thuần của tài sản, nợ phải trả có thể xác định được và khoản nợ tiềm tàng của bên bị mua so với giá phí HNKD..TT 21 sử dụng thuật ngữ bất lợi thương mại Ghi nhận: vào báo cáo kết quả kinh doanh (đoạn 55)	Thuật ngữ sử dụng: giống IFRS 3 (Điều 2) Đo lường, ghi nhận: giống VAS 11 (Điều 2)	Thuật ngữ sử dụng: Lãi phát sinh từ giao dịch mua rẻ (gain from a bargain purchase) Đo lường: là phần chênh lệch âm của tổng giá phí hợp nhất và NCI, trừ cho giá trị hợp lý của tài sản thuần bên bị mua [IFRS 3.34] Ghi nhận: giống VAS 11(IFRS 3.34)
HNKD qua nhiều giai đoạn	LTTM được xác định theo từng giao dịch (đoạn 57). Không đánh giá lại giá trị của khoản đầu tư trước đây (đoạn 24)	Giống IFRS 3	LTTM được xác định tại ngày có quyền kiểm soát, bao gồm tất cả các khoản được mua trước đây. Đánh giá lại giá trị của các khoản đầu tư trước đây theo giá trị hợp lý tại ngày có quyền kiểm soát.
Thuế hoãn lại liên quan đến tài sản và nợ phải trả phát sinh từ HNKD tại ngày mua	Không được quy định xử lý cho ghi nhận ban đầu tại thời điểm mua mà chỉ quy định xử lý cho sau ghi nhận ban đầu. Khi đó sẽ điều chỉnh giảm LTTM tương ứng với thuế hoãn lại được xác định và tăng chi phí tương ứng (đoạn 64)	Giống IFRS 3 (Điều 18)	IFRS 3. 24,25 yêu cầu xử lý thuế hoãn lại tại thời điểm mua. Ghi nhận và đo lường thuế hoãn lại phát sinh tại ngày mua liên quan đến tài sản và nợ phải trả được mua phù hợp với IAS 12

cho phép điều chỉnh ghi bổ sung hoặc loại trừ vào giá phí HNKD cho đúng với khả năng xảy ra của các sự kiện. Còn IFRS 3 chỉ cho điều chỉnh vào giá phí hợp nhất trong vòng 1 năm sau ngày mua nếu như thu thập thêm các thông tin về sự kiện và hoàn cảnh tồn tại tại ngày mua, mà nếu bên mua biết được vào ngày mua thì đã điều chỉnh nó vào giá phí hợp nhất. Khoản điều chỉnh này phải được áp dụng hồi tố. Các thông tin về sự kiện và hoàn cảnh sau ngày mua thì không được điều chỉnh vào giá phí hợp nhất và sẽ được xử lý tùy thuộc vào khoản đó là vốn chủ sở hữu (không được đánh giá lại) hay là tài sản/nợ phải trả là công cụ tài chính (đo lường theo giá trị hợp lý, chênh lệch ghi nhận vào lãi lỗ hoặc thu nhập tổng hợp khác) hoặc là tài sản/nợ phải trả không phải là công cụ tài chính (theo IAS 37 - Dự phòng, nợ tiềm tàng và tài sản tiềm tàng - hoặc các chuẩn mực cụ thể khác) [IFRS 3.58].

Như vậy, có thể thấy giá phí HNKD sau ngày mua của VAS 11 sẽ khác biệt với IFRS 3, và có khả năng thay đổi qua các năm do các điều kiện để điều chỉnh giá phí hợp nhất của VAS 11 được quy định không chặt chẽ. Điều này có thể là một công cụ để bên mua chi phối BCTC theo chiều hướng có lợi cho mình dựa vào những điều kiện và hoàn cảnh hiện tại chứ không phải dựa vào những điều kiện và hoàn cảnh tại ngày mua. Hoàn cảnh luôn thay đổi theo thời gian, và nếu áp dụng theo hướng dẫn của chuẩn mực VAS 11 thì giá phí hợp nhất rất có khả năng thay đổi qua các năm, từ đó tạo phản ứng dây chuyền lên giá trị LTTM, báo cáo lãi lỗ và có thể gây sai lệch tình hình tài chính thực tế của tập đoàn.

Giá phí HNKD trong hợp nhất nhiều giai đoạn

HNKD qua nhiều giai đoạn là bên mua đạt được quyền kiểm soát thông qua nhiều giao dịch trao đổi. IFRS 3, TT 202 yêu cầu kế toán phải đánh giá lại tất cả các khoản đầu tư trước đó theo giá trị hợp lý tại ngày công ty mẹ đạt được quyền kiểm soát (ngày mua) và ghi nhận chênh lệch đánh giá lại trong báo cáo lãi lỗ, hoặc trong thu nhập tổng hợp khác một cách tương ứng. VAS 11 không cho phép đánh giá lại các khoản đầu tư được mua trước ngày có quyền kiểm soát, tổng giá phí hợp nhất trong hợp nhất nhiều giai đoạn sẽ là tổng các giá trị hợp lý của các giá khoản trao đổi tại từng ngày trao đổi.

Giá phí HNKD trong hợp nhất nhiều giai đoạn trong quy định của Việt Nam đã tương đồng với chuẩn mực quốc tế. Tuy nhiên, chúng tôi cho rằng vì TT 202 không phải là thông tư hướng dẫn trực tiếp về HNKD vì vậy người sử dụng có thể bỏ qua điểm cập nhật này khi xác định giá phí HNKD qua nhiều giai đoạn. Vì vậy, vẫn nhất thiết cần phải có những điều chỉnh liên quan đến chuẩn mực và hướng dẫn về HNKD về vấn đề này.

Thứ hai, ghi nhận và đo lường lợi ích cổ đông không kiểm soát tại ngày mua

Lợi ích cổ đông không kiểm soát trong công ty con được chuẩn mực quốc tế định nghĩa là phần sở hữu trong nguồn vốn chủ của công ty con mà không thể quy về cho công ty mẹ, một cách trực tiếp hay gián tiếp [IFRS 3, Phụ lục A]. Trước đây VAS 11 và IAS 22 (chuẩn mực quốc tế cũ về HNKD) đều sử dụng thuật ngữ “cổ đông thiểu số” sau đó IASB đã điều chỉnh lại thành “cổ đông không kiểm soát” vì thực tế cho thấy có trường hợp bên thiểu số mặc dù tỷ lệ sở hữu cổ phần thấp hơn đa số nhưng vẫn có thể kiểm soát công

ty con do có các quyền chi phối theo hợp đồng. Vì vậy, việc sửa đổi thành thuật ngữ “lợi ích cổ đông không kiểm soát” trong IFRS 3 và TT 202 là phù hợp.

IFRS 3 cho phép lựa chọn một trong hai cách để đo lường giá trị lợi ích cổ đông không kiểm soát cho ghi nhận ban đầu, đó là:

- Tính theo tỷ lệ sở hữu của cổ đông không kiểm soát trong giá trị hợp lý của tài sản thuần tại công ty con (đo lường theo tài sản thuần)

- Tính theo giá trị hợp lý tại ngày mua (đo lường theo giá trị hợp lý)

VAS 11 và TT 202 chỉ cho phép xác định giá trị NCI theo giá trị tài sản thuần.

Sự khác biệt giữa hai phương pháp đo lường NCI sẽ dẫn đến sự khác biệt trong đo lường giá trị LTTM. Nếu NCI được đo lường theo giá trị hợp lý thì tổng LTTM sẽ phân bổ cho bên mẹ và NCI, theo phương pháp tài sản thì LTTM chỉ tính cho bên mẹ.

Trên thực tế IASB mặc dù cho phép lựa chọn một trong hai phương án để xử lý NCI, họ vẫn luôn khuyến khích kế toán xử lý theo phương án giá trị hợp lý vì nó thể hiện quan điểm mới hoàn toàn về tập đoàn, trong đó các cổ đông không kiểm soát được nhìn nhận ngang bằng với bên công ty mẹ đầu tư vào công ty con. Điều này xuất phát từ sự thay đổi phương pháp hợp nhất khi lập báo cáo hợp nhất, từ phương pháp hợp nhất theo tỷ lệ (chỉ cộng hợp theo tỷ lệ sở hữu của bên mua) sang phương pháp hợp nhất toàn bộ (cộng hợp 100%). Phương pháp hợp nhất toàn bộ đứng trên góc nhìn của một thực thể kinh tế duy nhất (single economic entity). Vì vậy, nếu phần của bên mua được đánh giá theo giá trị hợp lý thì phần của bên không nắm quyền kiểm soát cũng nên được đánh giá theo giá trị hợp lý.

(Xem tiếp số sau)