

سرقفلی در صورتهای مالی تلفیقی

مینا وصال^۱

چکیده

سرقفلی در صورتهای مالی تلفیقی یکی از مفاهیم مهم و پیچیده در حسابداری است که به ارزش نامشهود یک کسب و کار اشاره دارد. سرقفلی، نقش بسزایی در ارزیابی و گزارشگری مالی شرکتها دارد. در صورتهای مالی تلفیقی، سرقفلی به عنوان تفاوت بین بهای تمام شده تحصیل یک شرکت و ارزش منصفانه خالص داراییها و بدهیهای قابل تشخیص آن شرکت شناسایی می شود. این مقاله مروری به بررسی جامع مفاهیم، روشها و چالشهای مرتبط با سرقفلی در صورتهای مالی تلفیقی بر اساس استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی می پردازد.

ابتدا، مفاهیم پایه ای سرقفلی و اهمیت آن در گزارشگری مالی توضیح داده می شود. سپس، روشهای مختلف محاسبه سرقفلی، از جمله روشهای تک مولفه ای و دومولفه ای، به تفصیل مورد بررسی قرار می گیرد. در این بخش، به تحلیل مزایا و معایب هر یک از روشها و تأثیر آنها بر شفافیت و قابلیت مقایسه صورتهای مالی پرداخته می شود. در ادامه، چالشها و مسائل مرتبط با کاهش ارزش سرقفلی و نحوه انعکاس آن در صورتهای مالی تلفیقی مورد بحث قرار می گیرد. این بخش شامل بررسی روشهای ارزیابی کاهش ارزش، تأثیرات مالی و گزارشگری آن و راهکارهای پیشنهادی برای مدیریت این چالشها است.

نتایج این پژوهش نشان می دهد که استفاده از روشهای مناسب برای محاسبه و گزارشگری سرقفلی می تواند به بهبود شفافیت و قابلیت مقایسه صورتهای مالی تلفیقی کمک کند. همچنین، پیشنهاداتی برای بهبود استانداردهای گزارشگری مالی در زمینه سرقفلی ارائه شده است. این پیشنهادات شامل توصیه هایی برای بهبود روشهای ارزیابی و گزارشگری سرقفلی و افزایش شفافیت اطلاعات مالی است.

واژه های کلیدی: سرقفلی، صورتهای مالی تلفیقی، گزارشگری مالی.

^۱ دانشجوی کارشناسی حسابداری، دانشکده علوم مالی دانشگاه خوارزمی

مقدمه

پرسش در مورد ارتباط ارزشی مقادیر دارایی های نامشهود در صورت مالی مطرح شده است. مطالعات بسیاری به این نتیجه رسیده اند که طی دهه های اخیر ارتباط ارزشی اطلاعات حسابداری کاهش یافته است و علت اصلی آن را افزایش دارایی های نامشهود گزارش نشده معرفی کرده اند. (لو و زاروین، ۱۹۹۹)

صورت های مالی واحد تجاری اصلی به تنهایی تصویری کامل وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریان های نقدی آن را نشان نمی دهد. استفاده کنندگان صورت های مالی واحد تجاری اصلی برای تصمیم گیری های اقتصادی به اطلاعاتی درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریان های نقدی گروه نیاز دارند که این نیاز از طریق صورت های مالی تلفیقی برآورده میشود (دیدار و وکیلی، ۱۳۹۵). مزیت دارایی های نامشهود این است که امکان مشاهده آن در شکل فیزیکی به راحتی مقدور نیست و از قابلیت های سازمان منتج میگردد که ناشی از نام تجاری، شهرت، شیوه های برنامه ریزی، سبک های مدیریتی، فرایندها، ساختارها و سیستم های سازمانی، مکانیزم های یادگیری، روش های هماهنگی و نیز کارهای تیمی است. به طور کلی میتوان گفت که هر قدر مزیت رقابتی، نامشهود باشد امکان تقلید آن مشکل تر و زمانبرتر خواهد بود. ضمن این که، جابه جایی و جذب مزیت نامشهود بسیار مشکلتر از مزیت مشهود است. (هاوما، ۱۹۹۰) با افزایش فاصله بین ارزش دفتری و ارزش بازار شرکتها، اندازه گیری و گزارش دارایی های نامشهود توجه محققان حسابداری را به خود جلب نموده است (بیتی، ۲۰۰۵). در این راستا ارتباط ارزشی اطلاعات حسابداری شامل اقلام خاص افشا در مورد دارایی های نامشهود به طور قابل توجهی مورد پرستش قرار گرفته است. مطالعاتی که بر مربوط بودن برآوردهای ارزش منصفانه دارایی های نامشهود تمرکز کرده اند. (بارث و همکاران، ۲۰۰۱) نتیجه گرفته اند که چند نوع از دارایی های نامشهود برای سرمایه گذاران مربوط هستند: بهای سرقفلی، هزینه های تحقیق و توسعه، نام تجاری و مخارج تبلیغات. در مجموع این مطالعات نتیجه گرفته اند که برآوردهای موجود دارایی های نامشهود به طور قابل اتکایی ارزش این دارایی ها را که توسط سرمایه گذاران ارزیابی شده است منعکس می کنند و رابطه مثبت معنی داری با قیمت سهام دارند.

استاندارد شماره ۱۸ ایران، مدعی هستند که اطلاعات مالی تلفیقی سودمند است، چرا که صورت های مالی واحد تجاری اصلی به تنهایی تصویری کامل فعالیت های اقتصادی و

وضعیت مالی آن را نشان نمیدهند. استفاده کنندگان از صورت های مالی واحد تجاری اصلی برای تصمیم‌گیری های اقتصادی به اطلاعاتی درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریان های نقدی گروه نیاز دارند. این نیاز از طریق صورت های مالی تلفیقی که اطلاعات مالی مربوط به گروه را ارائه میکنند، برآورده میشود. (رحمانی، عامری و کرمی، ۱۳۹۳)

رقابت تجاری و فناوری اطلاعات نوظهور موجب برجسته شدن اهمیت دارایی های نامشهود به عنوان محرک اصلی ارزش شرکت شده است (لو، ۲۰۰۱) سرقفلی یکی از مهمترین و پرکاربردترین دارایی نامشهود است. نگرانی ها از آنجا نشأت میگیرد که بسیاری از دارایی های نامشهود به عنوان دارایی شناسایی نمی شوند. این عدم شناسایی تاحدودی به دلیل ماهیت محافظه کارانه شاخصهای شناخت دارایی ها و توجه به قابلیت اتکای استانداردهای حسابداری فعلی است، در نتیجه آن دسته از شرکتهایی که در دارایی های نامشهودی سرمایه گذاری کرده اند که عدم اطمینان بالایی دارند، امکانات محدودی برای شناسایی تعدادی از این دارایی های نامشهود تحت عنوان دارایی در صورت های مالی دارند که منجر به کاهش محتوای اطلاعاتی صورت های مالی تلفیقی این شرکت ها میشود، بنابراین در انعکاس اطلاعات مالی واقعی خود به گروه های برون سازمانی با مشکل روبرو هستند. این مسئله به ویژه در مورد شرکت های دانش بنیان صادق است. این کاهش محتوای اطلاعات صورت های مالی موجب جلب توجه محققان به راه های اندازه گیری و گزارش چنین دارایی ها شده است. (نورانی، خدای پور و پورحیدری، ۱۳۹۷)

در این پژوهش تلاش شده است تا با بررسی سرقفلی صورت های مالی تلفیقی، معرفی و ارزیابی آنها مورد بررسی قرار گیرند مبحث سرقفلی صورتهای مالی تلفیقی مورد بررسی قرار میگیرند.

مفاهیم

صورتهای مالی تلفیقی عبارتند از صورتهای مالی گروه (واحد تجاری اصلی و کلیه واحدهای تجاری فرعی آن) که با استفاده از ضوابط تلفیق تهیه میشود. منظور از تلفیق نیز، فرآیند تعدیل و ترکیب اطلاعات صورتهای مالی جداگانه یک واحد تجاری اصلی و واحدهای تجاری فرعی آن به منظور تهیه صورتهای مالی تلفیقی است. هدف از تهیه صورتهای مالی تلفیقی، فراهم کردن اطلاعات درباره وضعیت مالی و عملکرد مالی واحد تجاری اصلی و واحدهای تجاری فرعی آن برای استفاده کنندگان است؛ زیرا در مواردی که واحدهای تجاری فرعی تحت کنترل واحد تجاری اصلی قرار میگیرند، صورتهای مالی واحد تجاری اصلی به تنهایی تصویر کامل فعالیتهای اقتصادی و وضعیت مالی آن را نشان

نمیدهد. صورت‌های مالی تلفیقی، گزارش‌های مالی هستند که عملکرد مالی، وضعیت تحقق شاخص‌های مالی و جریان‌های نقدی یک سازمان و واحدهای تجاری تابعه آن را به عنوان یک واحد تجاری نشان می‌دهد. استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی واحد تجاری اصلی، برای تصمیم‌گیریهی اقتصادی، به اطلاعاتی درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریان‌های نقدی گروه نیاز دارند. این نیاز از طریق صورتهای مالی تلفیقی برآورده میشود که اطلاعات مالی مربوط به گروه را به عنوان یک شخصیت اقتصادی منفرد و بدون توجه به مرزهای قانونی شخصیت‌های حقوقی جداگانه ارائه میکند. معمولاً استفاده‌کنندگان اصلی صورتهای مالی تلفیقی، سرمایه‌گذاران واحد تجاری اصلی هستند؛ زیرا آنان از طریق علایق خود در واحد تجاری اصلی در گروه نیز منفععی دارند؛ اما گذشته از سرمایه‌گذاران، صورتهای مالی تلفیقی اطلاعات مفیدی را برای سایر استفاده‌کنندگان نیز فراهم میکند. که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، عموماً دارای کیفیت بالا تلقی میشوند و درجه بالایی از شفافیت و مقایسه‌پذیری صورتهای مالی ارائه‌شده مطابق با این استانداردها را تضمین میکنند (کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری، ۱۳۸۳).

اطلاعات تلفیقی حسابداری دارای ارتباط ارزشی بیشتری نسبت به اطلاعات غیرتلفیقی حسابداری است. به عبارتی، اطلاعات تلفیقی حسابداری دارای محتوای اطلاعاتی بیشتری هستند. علاوه بر این، نتایج گویای این است که اطلاعات ارائه شده در صورتهای مالی شرکت اصلی و تلفیقی، هر دو با هم، از ارتباط ارزشی بیشتری در مقایسه با صورتهای مالی تلفیقی برخوردارند (خدای پور و دهقان، ۱۳۹۳).

سرقفلی به این شکل محاسبه می‌شود که بهای تمام شده سرمایه گذاری را از ارزش منصفانه خالص دارایی -های فرعی کم می‌کنیم. یک درصد هم می‌گیریم که یعنی میزان مالکیت اصلی در فرعی. یعنی سرقفلی را اصلی به میزان سهم خودش در صورت های مالی تلفیقی شناسایی می‌کند. ۱.۳ اگر شرکت اصلی، شرکت فرعی را به شکل کامل تصاحب نکرده باشد، باید یک سهم اقلیت هم در صورت مالی تلفیقی نمایش دهد. این سهم اقلیت عبارت است از ارزش منصفانه خالص دارایی‌های فرعی ضربدر درصد سهام‌داران اقلیت. یعنی به میزان درصدی که در اختیار اصلی که لیست اقلیت نامیده می‌شود، باید یک سهمی به اقلیت در ترازنامه تلفیقی داده شود. تلفیق گزارش مالی شرکت اصلی و شرکت فرعی را صورت سود و زیان تلفیقی می‌شناسند. برای تهیه این گزارش دارایی نقدی و غیرنقدی، بدهی و درآمد و هزینه هر شرکت فرعی محاسبه می‌شود. سپس به صورت تلفیقی، جمع آن را با شرکت اصلی محاسبه می‌کنند. مان

و تاريخ انجام حسابدارى و تهيه صورته‌هاى مالى تلفيقى بسيار مهم است. بر اساس استاندارد حسابدارى ۱۸، دوره‌هاى مالى بايد بين واحدهاى تجارى هماهنگ باشد. حسابدارى تلفيقى، بايد طبق صورته‌هاى مالى شركت اصلى انجام شود. عدم رعايت اين مورد، امكان مقايسه صورته‌هاى مالى را غيرممکن مى‌کند. پس تاريخ‌هاى گزارشگرى شركت فرعى بايد با صورته‌هاى مالى واحد اصلى يکى باشد. اگر اين هماهنگى امكان‌پذير نيست، صورته‌هاى مالى واحد فرعى براى آخرين سال مالى به کار مى‌رود. البته در اين مورد، سال مالى شركت فرعى، بيش از ۳ ماه قبل از پايان سال مالى شركت اصلى نباشد. هر رويدادى در اين فاصله زمانى که بر صورته‌هاى مالى تلفيقى اثر مى‌گذارد، بايد در تعديلات محاسبه شود.

صورته‌هاى مالى تلفيقى داراى ارتباط ارزشى نيستند؛ در حالى که صورته‌هاى مالى شركت اصلى داراى ارتباط ارزشى است؛ با اين حال، آنها با بررسى بيشتر دريافتند صورته‌هاى مالى تلفيقى سالانه شرکتهائى که اقدام به گزارش صورته‌هاى مالى ميان دوره اى کرده اند، داراى ارتباط ارزشى است و صورته‌هاى مالى جداگانه شركت‌هاى مزبور داراى ارتباط ارزشى نيست. (اسرينيواسن و ناراسيمهان، ۲۰۱۲) صورته سود و زيان تلفيقى سودمندتر از صورته سود و زيان شركت اصلى است؛ ولى صورته جريان وجوه نقد شركت اصلى و تلفيقى فاقد محتوای اطلاعاتى ميباشند. همچنين، صورته سود و زيان در مقايسه با صورته جريان وجوه نقد سودمندتر است. (رحمانى و همکاران، ۱۳۹۳) بر اساس استاندارد حسابدارى ۱۸، همه واحدهاى تجارى اصلى، ملزم به تهيه صورته‌هاى مالى تلفيقى و ارائه آن همراه صورته مالى خود هستند. واحدهائى که تمام يا بيشتر از ۹۰٪ سهام‌شان بطور مستقيم يا غيرمستقيم در مالکيت واحد تجارى اصلى ديگرى است، از اين امر مستثنى شده‌اند. سرمايه‌گذاران واحد اصلى از حسابدارى تلفيقى استفاده مى‌کنند. اين صورته‌ها، اطلاعات جامعى را در اختيار آنها قرار مى‌دهد. از جمله اين اطلاعات: گزارش وضعيت و عملکرد واحدهاى تجارى، مبنائى براى اتخاذ تصميم‌هاى سرمايه‌گذارى و برنامه‌ريزى درباره صورته وضعيت مالى و تهيه گزارش وضعيت نقدينگى مى‌باشد.

صفا و همکاران (۲۰۱۱) به بررسى ارتباط ارزشى صورته‌هاى مالى تلفيقى در مقابل صورته‌هاى مالى شركت اصلى در ايران پرداختند. نتايج پژوهش آنان حاكى از آن بود که سود تلفيقى و ارزش دفترى تلفيقى توان تبیین ارزش‌گذارى حقوق صاحبان سهام را دارد اما ارتباط ارزشى سود تلفيقى بيشتر از ارزش دفترى تلفيقى مى‌باشد و صورته‌هاى

مالی تلفیقی ارتباط ارزشی بالاتری نسبت به صورت های مالی شرکت اصلی ندارند. و شرکت‌ها براساس میزان کنترل و میزان سهامی که دارند این زمان را مشخص می‌کنند. اگر شرکت اصلی بیش از ۵۰٪ از شرکت‌های فرعی را کنترل می‌کند و سهام بیشتری دارد باید صورت مالی تلفیقی تهیه شود. اگر شرکت مادر بیش از ۲۰ درصد سهام دارد، لازم است از حسابداری تلفیقی استفاده کند.

احمدپور و همکاران (۱۳۸۹) به بررسی ارتباط بین سود تلفیقی با قیمت سهام در بورس اوراق بهادار تهران و ارزیابی سودمندی و اثربخشی تغییرات اعمال شده در استاندارد حسابداری شماره ۱۸ جهت تاثیر بر تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان پرداختند. نتایج این پژوهش نشان داد که بین سود تلفیقی هر سهم با قیمت آن ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین تغییرات اعمال شده در استاندارد حسابداری ۱۸ سودمند و اثربخش بوده و موجب بهبود ارتباط بین سود تلفیقی با قیمت سهام شده است. در بیانی جامع، سرقفلی چنین تعریف شده است: سرقفلی ممکن است شاخصی از تجارت باشد که شرکت‌ها را قادر می‌کند سود مازادی نسبت به بازده سرمایه‌گذاری به طور عادی کسب کنند. «مازاد سود» به معنای سودی اضافی است که بیشتر از سود معمولی باشد. در حقوق ایران، به حقی که تاجر یا صنعتگر در نتیجه جلب مشتری و شهرت و فعالیت برای محل کار خود ایجاد می‌کند، سرقفلی گفته می‌شود. علاوه بر آن، به حقی که صاحب محلی که دارای موقعیت خوبی است برای ملک خود قائل می‌شود، قبل از اینکه اصولاً آن محل به اجاره داده شود نیز سرقفلی گفته می‌شود برای اینکه مالک سرقفلی حق انتقال به غیر را داشته باشد، لازم است این عبارت به صراحت در سند ذکر شده باشد: «حق انتقال به غیر را دارد.» بنابراین، مسکوت گذاشتن موضوع انتقال و ذکر نشدن این عبارت، به معنی ممنوعیت از انتقال خواهد بود. در صورتی که در سند سرقفلی عبارتی مبنی بر انتقال سند سرقفلی قید نشود، مالک سرقفلی حق انتقال سرقفلی را ندارد.

سرفقفلی به عنوان یک دارایی نامشهود در حسابداری تجاری تعریف می‌شود. این مفهوم به ارزشی اشاره دارد که فراتر از دارایی‌های مادی شرکت می‌رود و ممکن است شامل عناصری مانند نام تجاری، روابط مشتریان، شبکه توزیع، سرمایه انسانی و دانش فنی باشد. سرقفلی دارایی نامشهودی است که منافع اقتصادی آتی یک شرکت را به جز دارایی‌های مشهود آن منعکس می‌کند. استاندارد بین‌المللی حسابداری، سرقفلی را به این صورت تعریف می‌کند: سرقفلی مازاد قیمت پرداختی برای یک شرکت بر ارزش دفتری دارایی‌های قابل شناسایی آن شرکت می‌باشد. در حسابداری سرقفلی به بررسی

دارایی‌های نامشهود یک شرکت می‌پردازد. (شعری و سبزعلی پور، ۱۳۸۴) برای محاسبه سرقفلی ابتدا باید ارزش صافی دارایی‌های قابل تشخیص شرکت را محاسبه کنیم. سپس مقداری که بیشتر از این ارزش صافی پرداخت می‌شود به عنوان سرقفلی در دفتر حساب‌ها ثبت می‌کنیم. سرقفلی در زمان خرید یک شرکت شناسایی می‌شود. در این حالت خریدار مازاد ارزش پرداختی را به عنوان سرقفلی در دفاتر خود شناسایی می‌کند.

سرقفلی دارایی با ارزشی برای یک شرکت محسوب می‌شود. این ارزش ناشی از عواملی مانند نام تجاری قوی، روابط خوب با مشتریان، سابقه عالی در عرضه محصولات و خدمات، توانایی نوآوری و تکنولوژی و مزایای دیگر می‌باشد (رستمی و کهنسال، ۱۳۹۵). سرقفلی به شرکت قدرت رقابت می‌بخشد و می‌تواند تأثیر بسیار مثبتی بر روی عملکرد مالی و عملکرد کسب و کار داشته باشد. برخی از تأثیرات مهم سرقفلی برای شرکت شامل: افزایش اعتماد مشتریان: سرقفلی به مشتریان نشان می‌دهد که شرکت قابل اعتماد می‌باشد و قصد دارد بهترین خدمات و محصولات را ارائه دهد. اعتماد مشتریان می‌تواند باعث افزایش فروش و رشد کسب و کار شود. افزایش ارزش برند: سرقفلی می‌تواند به یک شرکت کمک کند تا به عنوان برندی قوی شناخته شود. برند قوی در بازار رقابتی امروزی می‌تواند به یک شرکت اجازه دهد تا قیمت‌گذاری بالاتری بر روی محصولات و خدمات خود داشته باشد. افزایش میزان سهم بازار: سرقفلی می‌تواند به شرکت کمک کند تا سهم بیشتری از بازار را به دست آورد. با داشتن یک سرقفلی قوی شرکت می‌تواند رقبای خود را در بازار پیش بگیرد و مشتریان را به سمت خود جذب کند. افزایش ارزش سهام: سرقفلی به شرکت ارزش افزوده می‌دهد و می‌تواند باعث افزایش قیمت سهام شرکت شود. سرمایه‌گذاران معمولاً به شرکت‌هایی با سرقفلی قوی علاقه‌مند هستند و برای سهام آن‌ها مبالغ بیشتری پرداخت می‌کنند. روابط با سرمایه‌گذاران و جذب سرمایه: سرقفلی قوی به شرکت کمک می‌کند تا روابط قوی‌تری با سرمایه‌گذاران برقرار کند و سرمایه‌گذاران جدید جذب کند. و به طور کلی سرقفلی براساس درصد مالکیت شرکت اصلی محاسبه می‌شود (همانند تئوری شرکت مادر) اما مازاد سهم شرکت اصلی و سهم اقلیت به طور کامل شناسایی می‌شود (همانند تئوری شخصیت اقتصادی). و سهم اقلیت همانند تئوری شخصیت اقتصادی در قسمت حقوق صاحبان سهام گزارش می‌شود. همچنین سهم اقلیت از سود شرکت فرعی همانند تئوری شخصیت اقتصادی، نوعی توزیع سود تلقی می‌شود.

سرقفلی فقط میتواند در امور تجاری بهوجود آید؛ سرقفلی معروفیت و شهرتی است که یک فعالیت تجاری به کمک آن میتواند مشتریان زیادی را مجذوب خود نماید تا فروش را بیشتر و در نتیجه سود بیشتری را کسب نماید. بدینجهت سرقفلی نقش یک دارایی را ایفا میکند و همانند یک دارایی شرکت، به صورت اثربخش عمل می نماید. سرقفلی به تدریج به دست می آید و غیر قابل رویت و نامحسوس می باشد. علیرغم این تفاوتها، سرقفلی یک دارایی با ارزش برای موفقیت شرکت است. بعضی اوقات ممکن است یک شرکت برای سرقفلی، بیشتر از یک دارایی محسوس و قابل رویت تلاش نماید. از اینرو، مصلحت نیست که سرقفلی یک دارایی موهوم یا بی ارزش تلقی گردد. (رهنمای رودپشتی و همکاران، ۱۳۹۴) بدون شک سرقفلی به صورت نامشهود می باشد، یعنی نمیتوان آن را مشاهده و یا لمس نمود، اما در ارتباط با سوددهی شرکت با ارزش است. یک دارایی وقتی نامشهود است که بتواند ظرفیت کسب سود شرکت را افزایش دهد. در مورد شرکتی که تداوم فعالیت و موفقیتی ندارد، نمیتوان به سرقفلی آن هیچ بها و ارزشی داد. سرقفلی فقط موقعی ایجاد می شود که شرکت سود فوق العاده ای کسب نماید. سرقفلی ارزش، شهرت و اعتبار یک شرکت است که بستگی به سودهای مورد انتظار بیشتر از سود معمولی و نرمال در آینده دارد. ارزش سرقفلی بستگی به عوامل مختلفی مانند موقعیت جا و مکان مناسب شرکت، ماهیت و نوع فعالیت تجارت، کارایی مدیران، شهرت شرکت، جذابیت خاص برای مشتریان از نظر خدمات، کیفیت بالا و مرغوبیت کالا و غیره دارد. مزاد درآمد بیشتر از سود نرمال و عادی را "مزاد سود" گویند که شاهد و نشانه ای از ملموس بودن سرقفلی است. و شرکای اولیه برای راه اندازی شرکت مشقات و ناملازمات زیادی را متحمل می شوند. در مرحله اول آنها با واریز وجوه نقد یا غیر نقد تحت عنوان سرمایه بهحساب شرکت، ریسک سرمایهگذاری را پذیرفتهاند. شرکت میتواند با اداره و بهره برداری صحیح، مشتریان زیادی را جلب نماید که منجر به کسب سود اضافی بشود. (حکمت نیا، ۱۳۸۹) این امر جز در سایه تلاش و مساعدتها و کوششهای گذشته شرکا امکانپذیر نخواهد بود. موقعیکه شریک جدیدی وارد شرکت میشود، شرکای قدیمی مجبورند نسبتی از سود خود را به نفع وی از دست بدهند. شریک جدید با آوردن سرمایه خود به شرکت، هیچ ریسکی را نپذیرفته است، زیرا نسبت به سودهای آینده شرکت حق و حقوقی پیدا میکنند (یعنی بدون آنکه ریسک خاصی را تحمل نماید، شریک سودهای آینده شرکت خواهد شد). بدین جهت باید غرامت و تاوان شرکای قدیم را پردازد تا بتواند نسبتی از سود شرکت را بهدست آورد. از اینرو، شریک جدید باید بالاجبار مبلغ

مازادی علاوه بر سرمایه خود به‌عنوان جبران زحمات شرکای قدیمی بپردازد. این پرداخت فوق‌العاده را "سرقفلی" گویند. بدین ترتیب، سرقفلی به‌عنوان جبران تلاشهای گذشته و ریسک سرمایه شرکای قدیمی پرداخت می‌شود و آنها رضایت می‌دهند تا قسمتی از سهم خود را به شریک جدید واگذار نمایند. از اینرو، تعیین ارزش سرقفلی در زمان ورود شریک جدید ضروری و الزامی است حق کسب و تجارت حقی است که به طور تدریجی و به مرور زمان برای مستاجر محل کسب و پیشه و تجارت به وجود می‌آید. در نتیجه بعد از اینکه مستاجر کار و فعالیت کرد و مشتری و اعتبار بدست آورد، حقی برای او به وجود می‌آید که به آن حق کسب و پیشه و تجارت می‌گویند. پس این دو در ماهیت کاملاً باهم متفاوت هستند. اصطلاح فوق مفهوم متفاوتی با سرقفلی محل کسب دارد، اگرچه هر دو به علت وجود یا ایجاد مزایای خاص تجاری حادث می‌شوند.

به تعبیر دیگر سرقفلی محل کسب به عواملی همچون موقعیت محلی و جذب مشتری وابسته است ولی سرقفلی یک واحد تجاری در نتیجه اثربخشی کلیه داراییهای ثابت مشهود و نامشهود قابل تشخیص و غیرقابل تشخیص واحد تجاری ایجاد می‌شود؛ به نحوی که موجب ایجاد منافع اقتصادی آتی بیشتری برای آن واحد تجاری در مقایسه با سایر واحدهای تجاری مشابه که همان دارایی‌ها را دارند، می‌گردد. اندازه‌گیری یا حسابداری سرقفلی یک فرآیند پیچیده است که برای تعیین ارزش سرقفلی یک شرکت انجام می‌شود. این ارزش معمولاً در صورت انجام تراکنش‌هایی مانند خرید یا فروش شرکت، ادغام یا انحلال شرکت و یا تعیین ارزش شرکت در زمان تنظیم صورت‌های مالی اندازه‌گیری می‌شود. (کثیر و همکاران، ۱۴۰۲)

سرقفلی در حسابداری به عنوان مازاد ارزش جاری یک واحد تجاری از مجموع دارایی‌های مشهود و نامشهود آن واحد تجاری که قابل شناسایی است، تعریف می‌شود. به بیان دیگر، سرقفلی دارایی نامشهود و ثابت یک شرکت است که به هنگام خرید این شرکت، خریدار باید مبلغی بیشتر از دارایی‌های واقعی براساس ارزش دفتری بپردازد. این مفهوم به‌عنوان دارایی نامشهود در نظر گرفته می‌شود، زیرا یک دارایی فیزیکی مثل ساختمان یا تجهیزات نیست. در ترازنامه، حساب سرقفلی در بخش دارایی‌های شرکت منعکس می‌شود. سرقفلی به‌عنوان دارایی نامشهود در حسابداری تجاری تعریف می‌شود. این مفهوم به ارزشی اشاره دارد که فراتر از دارایی‌های مادی شرکت می‌رود و ممکن است شامل عناصری مانند نام تجاری، روابط مشتریان، شبکه توزیع، سرمایه انسانی و دانش فنی باشد. سرقفلی دارایی نامشهودی است که منافع اقتصادی آتی یک شرکت را به جز دارایی‌های مشهود آن

منعکس می‌کند. این مفهوم معمولاً در زمان خرید یک شرکت شناسایی می‌شود. حساب سرقفلی در ترازنامه، در بخش دارایی‌های شرکت، منعکس می‌شود. تاثیر سرقفلی بر صورت‌های مالی شرکت در افزایش ارزش شرکت، سرقفلی می‌تواند ارزش شرکت را افزایش دهد، زیرا منافع نامشهود مانند نام تجاری و روابط مشتریان به ارزش شرکت افزوده می‌شود. و تأثیر بر سودآوری: اگر سرقفلی مثبت باشد، سودآوری شرکت نیز ممکن است افزایش یابد. و مدیریت و بهبود سرقفلی یعنی شرکت‌ها باید سرقفلی را مدیریت کنند و در صورت نیاز، تجدید ارزیابی کنند

به طور کلی، سرقفلی تأثیر مستقیم بر مالیات، ارزش شرکت، و عملکرد مالی دارد و مدیریت آن از اهمیت بالایی برخوردار است. سرقفلی به عنوان یک دارایی نامشهود در حسابداری تجاری تعریف می‌شود. این مفهوم به ارزشی اشاره دارد که فراتر از دارایی‌های مادی شرکت می‌رود و ممکن است شامل عناصری مانند نام تجاری، روابط مشتریان، شبکه توزیع، سرمایه انسانی و دانش فنی باشد. برای ارزیابی سرقفلی، می‌توانید از مراحل زیر استفاده کنید: تشخیص عوامل سرقفلی: شناسایی عواملی مانند نام تجاری قوی، روابط مشتریان، سرمایه انسانی و دانش فنی که به سرقفلی ارزش افزوده می‌کنند. سپس محاسبه ارزش صافی دارایی‌های قابل تشخیص: محاسبه ارزش دفتری دارایی‌های قابل شناسایی شرکت (بدون در نظر گرفتن سرقفلی). پس از آن محاسبه میزان مازاد پرداختی بر ارزش دفتری: مقداری که بیشتر از ارزش دفتری دارایی‌های قابل شناسایی پرداخت می‌شود، به عنوان سرقفلی در دفاتر حساب‌ها ثبت می‌شود. و در پایان گزارش سرقفلی در صورت‌های مالی: در ترازنامه، حساب سرقفلی در بخش دارایی‌های شرکت منعکس می‌شود. با این روش‌ها می‌توانید ارزش سرقفلی را به‌درستی ارزیابی کنید و مدیریت آن را بهبود دهید. به طور کلی، سرقفلی در حسابداری تلفیقی به عنوان یک دارایی نامشهود تعریف می‌شود. این مفهوم به ارزشی اشاره دارد که فراتر از دارایی‌های مادی شرکت می‌رود و ممکن است شامل عناصری مانند نام تجاری، روابط مشتریان، شبکه توزیع، سرمایه انسانی و دانش فنی باشد. (صادقی نشاط، ۱۳۹۳) در تهیه صورت‌های مالی تلفیقی، سرقفلی به عنوان یک مقدار محاسبه شده از تفاوت بین ارزش منصفانه دارایی‌های فرعی و ارزش دفتری آنها در نظر گرفته می‌شود. این مقدار به عنوان دارایی نامشهود در ترازنامه شرکت منعکس می‌شود. مدیریت سرقفلی از اهمیت بالایی برخوردار است، زیرا تأثیر مستقیم بر مالیات، ارزش شرکت، و عملکرد مالی دارد. ارزیابی دقیق سرقفلی و مدیریت آن می‌تواند به بهبود عملکرد شرکت کمک کند. حسابداری تلفیقی

یک روش رایج حسابداری است که از مزایای حسابداری مالی و حسابداری مدیریتی برای بهبود فرآیندهای تصمیم‌گیری استفاده می‌کند. این روش حسابداری، به تفکیک تمامی هزینه‌ها و درآمدها بر اساس عملکرد یک واحد سازمانی پرداخته و سپس اطلاعات حسابداری مالی و مدیریتی را تلفیق می‌کند.

نوروزی (۱۳۸۳) تأثیر صورت‌های مالی تلفیقی در تجزیه و تحلیل و تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان را مورد بررسی قرار دادند. بین نظرات پاسخ‌دهندگان در خصوص بازده سرمایه‌گذاری، اعطای وام یا اعتبار، میزان وام یا اعتبار اعطایی، توانایی تقسیم سود و میزان سود تقسیمی بر حسب نوع صورت‌های مالی، تفاوت قابل ملاحظه آماري مشاهده نگردیده است. به عبارت دیگر تهیه و ارائه صورتهای مالی تلفیقی فاقد ارزش اطلاعاتی برای استفاده‌کنندگان از این صورتهای مالی میباشد.

ترکیب واحدهای تجاری هنگامی رخ می‌دهد که دو یا چند واحد تجاری، تحت کنترل مشترک درآیند. مفهوم کنترل با توانایی راهبري سیاستهای عملیاتی و مالی ارتباط دارد. ترکیب واحدهای تجاری ممکن است به یکی از شکلهای زیر انجام شود:

جذب قانونی، نوعی از ترکیب واحدهای تجاری است که در آن فقط یکی از شرکتهای ترکیب شونده باقی می‌ماند و شرکت دیگر نهاد جداگانه خود را از دست می‌دهد. داراییها و بدهیهای شرکت تحصیل شده به شرکت تحصیل‌کننده منتقل می‌شود و شرکت تحصیل شده منحل می‌گردد. پس از ترکیب واحدهای تجاری، عملیات شرکتهای مجزای قبلی به وسیله یک نهاد قانونی واحد ادامه می‌یابد.

تلفیق قانونی، نوعی از ترکیب واحدهای تجاری است که در آن همه شرکتهای ترکیب شونده منحل می‌شوند و داراییها و بدهیهای آنها به یک شرکت تازه تاسیس منتقل می‌گردد. عملیات شرکتهای جداگانه قبلی پس از ترکیب به وسیله یک نهاد قانونی واحد ادامه می‌یابد و پس از تلفیق قانونی، هیچ کدام از شرکتهای ترکیب شونده باقی نمی‌مانند.

تحصیل سهام، هنگامی رخ می‌دهد که یک شرکت، اکثر سهام (بیش از ۵۰ درصد) دارای حق رای شرکت دیگر را تحصیل کند و تمامی شرکتهای با حفظ نهاد قانونی ولی تحت کنترل، به طور جداگانه به عملیات خود ادامه دهند. چون هیچ یک از شرکتهای ترکیب شونده منحل نمی‌شوند، شرکت تحصیل‌کننده، حقوق مالکیت در شرکت دیگر را به شکل سرمایه‌گذاری گزارش می‌کند. به رابطه ایجاد شده در تحصیل سهام، رابطه اصلی-فرعی اطلاق می‌شود. شرکت اصلی شرکتی است که اکثر سهام دارای حق رای شرکت

دیگر را تملک می کند؛ شرکت دیگر را شرکت فرعی می گویند. به دلیل مالکیت شرکت اصلی بر سهام شرکت فرعی، نوعی وابستگی و ارتباط بین شرکت اصلی و شرکت یا شرکتهای فرعی به وجود می آید. شرکت اصلی و شرکت یا شرکتهای فرعی تشکیل یک گروه می دهند. با توجه به ویژگی رُجحان محتوا بر شکل، هرچند این واحدها از نظر قانونی جدای از هم، ولی به لحاظ واقعیت اقتصادی، یک نهاد واحدند. هنگامی که دو یا چند شرکت اصلی و فرعی، نهاد اقتصادی واحدی تشکیل دهند، معمولاً صورتهای مالی تلفیقی سودمندتر از صورتهای مالی تکتک واحدهاست. صورتهای مالی تلفیقی، صورتهای مالی یک گروه است که نهاد اقتصادی واحد به حساب می آید. فرایند تهیه و تنظیم صورتهای مالی تلفیقی مستلزم آمیختن صورتهای مالی جداگانه شرکتهای عضو گروه به همدیگر پس از حذف و تعدیل است تا وضعیت مالی و نتایج عملیات آنها را به طور یکجا نشان دهد، گو این که شرکتهای عضو گروه واقعاً یک شرکت واحد هستند.

صورتهای مالی تلفیقی، گزارشهای مالی هستند که عملکرد مالی، وضعیت تحقق شاخصهای مالی و جریانهای نقدی یک سازمان و واحدهای تجاری تابعه آن را به عنوان یک واحد تجاری نشان می دهد. در این گزارشها، داراییها، بدهیها، درآمدها و هزینههای شرکتهای گروه با یکدیگر تلفیق می شوند. به عبارت دیگر، صورتهای مالی تلفیقی نمایانگر وضعیت مالی کلی یک گروه شرکتی یا یک شرکت هلدینگ است که اطلاعات مالی تمام واحدهای تجاری تابعه را شامل می شود و تفاوت بین گزارشهای مالی تلفیقی و غیرتلفیقی در این است که گزارشهای مالی تلفیقی: شامل اطلاعات مالی و عملکردی است که از چندین شرکت یا واحد کسب و کار جمع آوری شده است. و نشان دهنده وضعیت مالی و نتایج عملیاتی همه شرکتهای گروه را به عنوان یک واحد اقتصادی نشان می دهد. شامل صورتهای مالی اصلی (صورت سود و زیان، صورت جریان وجوه نقد، و ترازنامه) است. اما در گزارشهای مالی غیرتلفیقی: فقط اطلاعات مالی و عملکردی یک شرکت خاص را نشان می دهد. و به طور معمول، برای هر شرکت به صورت جداگانه تهیه می شود. به طور کلی، گزارشهای مالی تلفیقی اطلاعات کلی تری از یک گروه شرکتی یا یک شرکت هلدینگ ارائه می دهند، در حالی که گزارشهای مالی غیرتلفیقی تنها به شرکتهای فردی اختصاص دارند. همچنین شمس کلوخی و کربلایی (۱۳۹۴) در پژوهشی به بررسی تأثیر مربوط بودن صورتهای مالی تلفیقی در مقابل صورتهای مالی شرکت اصلی بر ارزش بازار سرمایه پرداختند و نتایج تحقیق حاکی از آن بود که اطلاعات حسابداری دارای ارزش مربوط بودن بالایی در بازار بزرگ در حال

ظهور بورس ايران ميباشد. همچنين به اين نتيجه رسيدند كه درآمد و جريان وجوه نقد تلفيقى اطلاعات مربوطترى را در مقايسه با درآمد و جريان وجوه نقد شركت اصلى ارائه مينمايد. صورته‌هاى مالى تلفيقى يكي از ابزارهاى مهم در گزارش‌دهى مالى گروه‌هاى شركت‌ها هستند. اين صورته‌ها با ارائه اطلاعات جامع و دقيق از وضعيت مالى و عملکرد گروه شركت‌ها، به ذى‌نفعان كمك مى‌كنند تا تصميمات بهترى اتخاذ كنند. استفاده‌كنندگان صورته‌هاى مالى تلفيقى، براى تصميم‌گيرى‌هاى اقتصادى، به اطلاعاتى درباره وضعيت مالى، عملکرد مالى و جريان‌هاى نقدى گروه نياز دارند. اين نياز از طريق کاربرد صورته‌هاى مالى تلفيقى برآورده مى‌شود كه اطلاعات مالى مربوط به گروه را به‌عنوان يك شخصيت اقتصادى منفرد و بدون توجه به مرزهاى قانونى شخصيتهاى حقوقى جداگانه ارائه مى‌دهند. صورته‌هاى مالى تلفيقى يكي از ابزارهاى مهم در گزارش‌دهى مالى گروه‌هاى شركت‌ها هستند. اين صورته‌ها با ارائه اطلاعات جامع و دقيق از وضعيت مالى و عملکرد گروه شركت‌ها، به ذى‌نفعان كمك مى‌كنند تا تصميمات بهترى اتخاذ كنند از مزايای صورته‌هاى مالى تلفيقى مى‌توان به موارد زير اشاره كرد: تصوير دقيق از وضعيت مالى: صورته‌هاى مالى تلفيقى به طور كامل وضعيت مالى كلى گروه شركت‌ها را نشان مى‌دهند و اطلاعات مهمى از جمله دارايى‌ها، هزينه‌ها، سود و حقوق صاحبان سهام را ارائه مى‌كنند. ارزش اطلاعات براى سرمايه‌گذاران و مديران: اين گزارش‌ها به سرمايه‌گذاران و مديران اطلاعاتى راجع به عملکرد مالى گروه و تأثير تصميمات مديرى بر آن ارائه مى‌دهند. تصميم‌گيرى بهتر: با داشتن اطلاعات دقيق از وضعيت مالى، تصميم‌گيرى‌ها در زمينه سرمايه‌گذارى، توسعه، تخصيص منابع و مديرى مالى بهبود مى‌يابد. به طور كلى، صورته‌هاى مالى تلفيقى به عنوان يك ابزار مهم در تصميم‌گيرى‌هاى استراتژيك و مديرى گروه‌هاى شركتى مورد استفاده قرار مى‌گيرند صورته‌هاى مالى تلفيقى در ايران به شركت‌هاى گروه اصلى و زيرمجموعه‌هاى آن اعمال مى‌شود. اکتاویان مولر، (۲۰۱۱) در پژوهشى به بررسى سودمندی اطلاعات صورته‌هاى مالى تلفيقى در مقايسه با اطلاعات صورته‌هاى مالى شركت اصلى پرداخته و به اين نتيجه رسيد كه اطلاعات صورته‌هاى مالى تلفيقى در مقايسه با اطلاعات صورته‌هاى مالى شركت اصلى سودمندتر ميباشد. اين صورته‌ها، اطلاعات مالى و عملکردى را از همه شركت‌هاى گروه جمع‌آورى کرده و وضعيت مالى كلى گروه را به عنوان يك شخصيت اقتصادى منفرد نشان مى‌دهند. به عبارت ديگر، صورته‌هاى مالى تلفيقى نمايانگر وضعيت مالى و نتايج عملياتى كل گروه شركت‌ها به عنوان يك واحد اقتصادى منفرد است.

نتیجه‌گیری

صورت سود و زیان تلفیقی محتوای اطلاعاتی بالاتری نسبت به صورت سود و زیان شرکت اصلی دارد. با توجه به نتایج پژوهش دیدار و وکیلی (۱۳۹۵) صورتهای مالی انفرادی، تنها نقش اطلاع رسانی درباره وضعیت مالی و عملکرد مالی واحد حقوقی (شرکت اصلی) را ندارد، بلکه نقطه شروعی در تعیین مالیات و محاسبه سود قابل توزیع را نشان میدهد. ب

نابراین مازاد محتوای اطلاعاتی گزارشگری دوگانه (صورت های مالی تلفیقی به همراه صورت های مالی اصلی) محتمل بوده که منجر به این واقعیت میگردد که گزارشگری دوگانه مطلوب تر و برتر از گزارشگری تلفیقی است و محتوای اطلاعاتی صورتهای مالی تلفیقی در بازارهای سرمایه که از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی استفاده میکند که در مقایسه با محتوای اطلاعاتی صورت های مالی تلفیقی که در بازار سرمایه ایران است، زیرا استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی دارای کیفیت بالا تلقی شده و درجه بالایی از شفافیت و مقایسه پذیری صورت های مالی ارائه شده را تضمین مینمایند.

نتایج پژوهش خانی ذلان و همکاران (۱۴۰۱) نشان دادند رفتار شرکت، موانع قانونی، ابعاد مالی، صنعت کسبوکار، قوانین و بازار سرمایه، افشا و اجرای سودمند، حاکمیت شرکتی، دانش و آموزش حسابرس، مهارت و تجربه حسابرس، استاندارد خاص، تقاضا حسابداری، مدرن بودن، همافزایی، شرایط اقتصادی، شرایط محیطی، ثبات اقتصادی، پایبندی به استانداردها و محدودیت اجرایی و ذاتی بر سودمندی گزارشگری مالی تلفیقی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد و نشان میدهند این رابطه درباره حسابهای تلفیقی از شدت بیشتری نسبت به حسابهای غیر تلفیقی برخوردار است.

صورتهای مالی تلفیقی، تصویر روشنی از اطلاعات مالی شرکت های ترکیب شده را به صورت یک شرکت منفرد ارائه میدهد. همچنین، ابعاد مالی، قوانین و بازار سرمایه و حاکمیت شرکتی اطلاعاتی سودمندتری را نسبت به بقیه عوامل ارائه میکند و دارای محتوای اطلاعاتی بیشتری است. یافته ها بیان کننده این است که در بازار سرمایه ایران، سرمایه گذاران در تصمیم گیری های خود، توجه خاصی به شرایط اقتصادی و محیطی در ارزشیابی سودمندی شرکتهای اصلی دارند و شرایط علی شامل ابعاد رفتاری، دانشی و اخلاقی، ساختاری و مدیریتی، قانونی و مالی میتواند تأثیرات مثبتی بر سودمندی اطلاعات مالی داشته باشند.

پیشنهادها

همچنین با توجه به موضوع بررسی شده در این پژوهش پیشنهاد می‌شود تا: سودمندی سرقفلی صورت‌های مالی تلفیقی از دیدگاه دیگر رویکردهای سودمندی نیز مورد آزمون واقع گردد. اعمال میزان تاثیر کنترل شرکت اصلی در سودمندی صورت‌های مالی تلفیقی نسبت به صورت‌های مالی شرکت اصلی ارزیابی گردد و همچنین چرایی فقدان محتوای اطلاعاتی جریان نقد تلفیقی بررسی گردد و به تحلیلگران و سرمایه‌گذاران پیشنهاد می‌گردد در تصمیمات مربوط به سرمایه‌گذاری صورت‌های مالی تلفیقی را مدنظر قرار دهند. و با توجه به نتایج پژوهش دیدار و وکیلی (۱۳۹۵) به تحلیلگران و سرمایه‌گذاران پیشنهاد می‌گردد در تصمیمات مربوط به سرمایه‌گذاری صورت‌های مالی تلفیقی را مدنظر قرار دهند. و پیشنهاد میشود الگوی زمینه بنیانی برای عوامل مؤثر بر سودمندی گزارشگری مالی تلفیقی با منشأ درونسازمانی و منشأ برونسازمانی به طور مجزا ارائه شود.

منابع

- استاندارد حسابداری شماره ۱۸: صورت های مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه گذاری در واحدهای فرعی تجاری.
- بادینی، حسن، و جوانمرد، لیلا. (۱۳۹۲). بررسی امکان و چگونگی توقیف سرقفلی و حق کسب یا پیشه یا تجارت. پژوهش حقوق خصوصی، ۲(۴)، ۱۶۹-۱۹۳.
- باریکلو، علیرضا. (۱۳۹۵). تحلیل فقهی حقوقی سرقفلی در قانون موجر و مستاجر مصوب سال ۱۳۷۶. فقه و مبانی حقوق اسلامی (مقالات و بررسی ها)، ۴۹(۲)، ۱۸۹-۲۱۱.
- حکمت نیا، محمود. (۱۳۸۹). تحلیل حقوقی - اقتصادی اموال فکری - معنوی (غیر فیزیکی). اقتصاد اسلامی، ۱۰(۳۹)، ۱۶۷-۱۹۴.
- خانی ذلان، امیررضا، حجازی، رضوان، رنجبر، محمدحسین، و سالاری، حجت الله. (۱۴۰۱). ارائه سودمندی گزارشگری مالی تلفیقی با استفاده از معادلات ساختاری. پژوهش های حسابداری مالی، ۱۴(۳) (پیاپی ۵۳)، ۵۹-۸۴.
- خدای پور، احمد، و دهقان، فاطمه. (۱۳۹۳). ارتباط ارزشی اطلاعات صورت های مالی تلفیقی، در مقایسه با صورت های مالی جداگانه شرکت اصلی. نشریه پژوهش های حسابداری مالی، ۶(۳)، ۵۱-۶۶.
- دیدار، حمزه، و وکیلی، سونیا. (۱۳۹۶). بررسی محتوای اطلاعاتی صورت های مالی تلفیقی در برابر صورت های مالی شرکت اصلی با تاکید بر نقش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی (شواهد حاصل از دو بازار سرمایه ایران و سنگاپور). پژوهش های تجربی حسابداری، ۶(۲۴)، ۲۵-۴۵.
- رحمانی، علی، عامری، بهاره، و کرمی، فاطمه. (۱۳۹۳). سودمندی صورت های مالی تلفیقی از دیدگاه محتوای اطلاعاتی. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی)، ۶(۲۴)، ۳۳-۵۱.
- رحمانی، علی، و قاسمی، مهسا. (۱۳۹۲). ارتباط ارزشی سرقفلی گزارش شده. پژوهش های تجربی حسابداری، ۳(۹)، ۱۱۱-۱۲۴.
- رستمی، شعیب، و کهنسال، ثمین. (۱۳۹۵). بررسی مفهومی لزوم تهیه صورت های مالی تلفیقی در بخش عمومی. مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۵(۱۸)، ۱۰۰-۱۲۰.
- رهنمای رودپشتی، فریدون، وکیلی فرد، حمیدرضا، لک، فضل اله، و محسنی، عبدالرضا. (۱۳۹۴). سبک حسابرس و قابلیت مقایسه صورت های مالی. حسابداری مدیریت، ۸(۲۵)، ۲۹-۴۷.

سبزعلی پور، فرشاد، (۱۳۸۳)، "سودمندی اطلاعات صورت های مالی تلفیقی در مقایسه با اطلاعات صورت های مالی شرکت اصلی"، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه علامه طباطبایی.

ساعی، محمدجواد و عبدی، مهدی. (۲۰۱۴). بررسی تجربی مدیریت سود در صورتهای مالی تلفیقی و صورتهای مالی شرکت اصلی. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، دوره (۵)، شماره (۲۱)، صفحات ۶۸-۸۵.

شعری، صابر، و سبزعلی پور، فرشاد. (۱۳۸۴). سودمندی اطلاعات صورت های مالی تلفیقی در مقایسه با اطلاعات صورتهای مالی شرکت اصلی. مطالعات تجربی حسابداری مالی. (۹)۳، ۶۵-۹۶.

صادقی نشاط، امیر. (۱۳۹۳). حق سرقفلی در فروشگاه های مجازی. مطالعات حقوق تطبیقی، (۱)۵، ۱۹۱-۲۰۰.

قلی زاده منقوطای، احد. (۱۳۹۶). تحلیل چگونگی کارکرد حقوقی جایگزینی حق کسب، پیشه یا تجارت با حق سرقفلی: اجتناب ناپذیری پذیرش احترام حق رونق تجاری. مطالعات حقوق خصوصی (حقوق)، ۴۷(۳)، ۴۹۱-۵۱۰.

کثیر، امین، صادقی، عارف، و کاظم زاده رائف، محمدعلی. (۱۴۰۲). حقوق مالک و مستأجر در قوانین سرقفلی و حق کسب و پیشه واحدهای تجاری. کنفرانس بین المللی فقه، حقوق و پژوهش های دینی.

محمدی، مهدی، بهمن آبادی، مرضیه، و حسینی، سیدرسول. (۱۳۹۰). مدیریت سود و اطلاعات صورت های مالی. مدیریت کسب و کار، (۹)۲، ۴۹-۶۸.

نورانی، حسین، خدای پور، احمد، و پورحیدری، امید. (۱۳۹۸). ارتباط ارزشی استهلاک سرقفلی و تاثیر اهرم مالی بر این رابطه با در نظر گرفتن استانداردهای ملی و بین المللی. پژوهش های تجربی حسابداری، (۳۴)۹، ۳۶۷-۳۹۱.

sepidarsystem.com/blog/consolidated-financial-statement

ariataraz.com/consolidated-financial-statements

alvandhesaban.com/consolidated-financial-statement

accountingzanzan.blogfa.com/post/۲۳

tadbirtip.ir/goodwill-accountin