



فصلنامه علمی پژوهشی
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت
دوره ۱۳/ شماره ۳ (پیاپی ۵) // پاییز ۱۴۰۳
صفحه ۲۰۱ تا ۲۱۶

طراحی الگوی گزارشگری مالی دارایی‌های میراث فرهنگی مبتنی بر نظریه داده بنیاد

مهدی پرورش

دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد قشم، دانشگاه آزاد اسلامی، قشم، ایران
parvareh2009@gmail.com

قدرت الله طالب نیا

دانشیار گروه حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران- نویسنده مسئول
gh_talebniya@yahoo.com

علی امیری

استادیار گروه حسابداری، واحد بندرعباس، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرعباس، ایران
Amiri.study@gmail.com

فائق احمدی

استادیار گروه حسابداری، واحد قشم، دانشگاه آزاد اسلامی، قشم، ایران
faeghahmadi@gmail.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۸/۲۰ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱۱/۲۵

چکیده

هدف از این پژوهش طراحی الگویی مفهومی برای گزارشگری مالی دارایی‌های میراث فرهنگی در ایران است. در این پژوهش، با بکارگیری روش نظریه پردازی داده بنیاد، از طریق مصاحبه با ۱۵ نفر از خبرگان و افراد صاحب نظر به روش نمونه‌گیری گلوله برفی یا زنجیره‌ای و تحلیل داده‌های حاصل از مصاحبه، گزارشگری مالی دارایی‌های میراث فرهنگی مورد بررسی قرار گرفت. همچنین، با بهره‌گیری از کدگذاری‌های زمینه بنیان، مفاهیم، مقوله‌ها، مشخصات و ابعاد مقوله‌ها که به عوامل زمینه‌ای، شرایط علی، راهبردها، پیامدها طبقه‌بندی شده‌اند، استخراج گردیدند و با نظرات خبرگان حرفه‌ای، الگوی ارائه شده مورد تایید قرار گرفت. یافته‌ها بیانگر چالش‌های فراوانی در ابعاد مختلف جهت ارزشیابی گزارشگری مالی دارایی‌های میراث فرهنگی در ایران است. چالش‌های عمده در این زمینه از دیدگاه مشارکت‌کنندگان بیشتر مبتنی بر شرایط دولتی بودن اقتصاد، عدم اندازه‌گیری دقیق و برآوردی بودن، تعهدی بودن سیستم گزارشگری مالی بوده است. یافته‌های پژوهش می‌تواند شروع مناسبی برای در نظر گرفتن ارزیابی و ارزشیابی دارایی‌های میراث فرهنگی در صورت‌های مالی شرکت‌های دولتی باشد.

واژه‌های کلیدی: دارایی میراث فرهنگی، رویکرد تطبیق دارایی و بدهی، نظریه داده بنیاد.

۱- مقدمه

گزارش‌های مالی، محصول نهایی فرایند گزارشگری مالی است. فرایند گزارشگری مالی شامل ایجاد، انتشار، اطمینان‌بخشی و استفاده از اطلاعات مالی توسط استفاده‌کنندگان از این گزارش‌هاست و حوزه آن از اجرای استانداردهای گزارشگری مالی برای تهیه گزارش‌های مالی شروع می‌شود و تا اطمینان‌بخشی، انتشار و استفاده از آنها گسترش می‌یابد. گزارشگری مالی فقط یک محصول نهایی نیست، بلکه فرایندی متشکل از چند جزء است که عوامل زیادی می‌تواند بر آن تاثیر گذاشته و همین‌طور خود نیز بر عوامل مختلفی تاثیر بگذارد. گزارشگری مالی یکی از منابع اطلاعاتی در دسترس بازارهای سرمایه است که انتظار می‌رود نقش مؤثری در توسعه سرمایه‌گذاری و افزایش کارایی آن ایفا کند. افزایش کیفیت گزارشگری مالی ابزاری برای ایفای مسئولیت پاسخگویی به نیازهای جامعه است. با همه این تفسیرها، کیفیت گزارشگری مالی مفهومی چندبعدی است و تعریفی وجود ندارد که همگان نسبت به آن اتفاق نظر داشته باشند (کیانی و آقایی، ۱۳۹۳: ۱۳۹۳). کیفیت گزارشگری مالی سبب پیش‌بینی بهتر جریان‌های نقدی آتی شرکت برای سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی می‌شود. با توجه به آنکه حسابداری و اقتصاد دارای تأثیرات متقابل بر یکدیگرند، سطح کیفیت گزارشگری مالی دارای تأثیرات اقتصادی است. سودمندی صورت‌های مالی یا سایر گزارش‌های مالی، از کیفیت گزارشگری مالی تأثیر می‌پذیرد که در آن ثبات رویه و صحت اطلاعات، جنبه‌های اساسی کیفیت به‌شمار می‌آیند (کردستانی و رحیمی، ۱۳۹۰: ۶۷).

علیرغم موجودیت به نفع عموم و بدون اهداف سودآوری، ارزیابی پولی مجموعه‌های میراث فرهنگی برای اهداف گزارشگری مالی کاملاً در دستور کار جامعه بین‌المللی نهادهای فرهنگی عمومی قرار دارد (دی ولف و همکاران، ۲۰۲۰). به‌طور خاص، حسابداران تمایل دارند که ارزش‌های مالی را به مجموعه‌های عمومی نسبت دهند و این در حالی است که کارشناسان میراث فرهنگی معتقدند که ارزش‌های غیرمالی مجموعه‌ها مربوط به جامعه است. حرفه حسابداری این مجموعه‌ها را به‌عنوان دارایی، به‌ویژه دارایی‌های میراثی می‌شناسد. از سویی دیگر، متخصصان میراث صریحاً ارزش‌های فرهنگی، میراثی و علمی مجموعه‌های عمومی باارزش و همچنین ارزش‌های آموزشی آن‌ها را که هر یک نشان‌دهنده ارزش‌های غیرمالی در زمینه‌های منحصربه‌فردی هستند که در چنین موزه‌هایی فعالیت می‌کنند، صحنه می‌گذارند (کارنگی و

وولنایزر، ۱۹۹۵، ۱۹۹۶).

رویکردهای حسابداری حاضر برای دارایی‌های میراثی عمدتاً بر بازبینی اطلاعات مالی تأکید می‌کنند. تأکید بر بازبینی اطلاعات مالی، روشی ناکارا برای تصمیم‌گیری در مورد اطلاعات میراثی می‌باشد؛ بنابراین نیاز به اطلاعات اضافی می‌باشد (واید، ۲۰۱۳). سرمایه‌گذاری بر روی دارایی‌های میراثی اثرات مختلفی بر ثروت خالص کشورهای مختلف دارد و این اثرات بر اساس حجم دارایی‌های میراثی که هر کشوری صاحب آن است، متفاوت می‌باشد (اودا، ۲۰۱۴). متعاقباً، رویکرد عملی عمدتاً بر اطلاعاتی در ارتباط با هزینه و یا ارزش دارایی‌های میراثی تأکید می‌کند. دارایی‌های میراثی می‌توانند مرتب و یا فروخته شوند و از این‌رو این‌ها می‌توانند برای تطابق با بدهی‌ها استفاده شوند. رویکرد حسابداری عملی محدودیت‌های اجتماعی، قانونی و فرهنگی را برای سرمایه‌های میراثی در نظر می‌گیرد. اگر محدودیت‌های اجتماعی، فرهنگی و قانونی برای دارایی‌های میراثی وجود دارد این‌ها به‌عنوان دارایی‌های میراثی محدود در نظر می‌گیرند (اودا، ۲۰۱۴). سرمایه‌گذاری برای دارایی‌های میراثی برای بستنکاران ابهام‌آور می‌باشد، زیرا این‌ها به شکل قانونی در دسترس آن‌ها قرار نمی‌گیرد. اگر اطلاعات در مورد هزینه و یا ارزش دارایی میراث در دسترس باشد و دارایی‌های میراث فرهنگی بتوانند واگذار شوند و از این‌رو بتوان آن‌ها را برای مطابقت با تعهدات استفاده کرد، به‌عنوان دارایی‌های میراث فرهنگی نامحدود شناخته می‌شوند (اودا، ۲۰۱۴).

حسابداری و محاسبه کردن یک مجموعه‌ای از اطلاعات فراهم‌شده در ارتباط با دادوستدهای اقتصادی که از نظر عقلانی بستگی به اقتصادهای حاشیه‌ای دارد که یک تئوری نوکلاسیک در مورد ارزش می‌باشد (زان^۱ و همکاران، ۲۰۰۰). عوامل مؤثر بر شناسایی، اندازه‌گیری و گزارشگری مالی دارایی‌های میراث فرهنگی سؤالاتی را از قبیل این‌که آیا اطلاعات حسابداری ایجاد شده با اقتصاد منطقی آن‌ها سازگاری خواهد داشت و این‌که آیا فرایند ارزش‌گذاری ممکن است از پیش مورد ارزیابی و قضاوت برای اجرا شدن ماهیت‌های مسئولیتی برای دارایی‌های حفظ شده به‌صورت اولیه برای ارزش میراث فرهنگی آن‌ها قرار بگیرند، گسترش و پرورش می‌یابد، نیازهای برجسته حسابداری که منجر به شکل گرفتن بیشتر مسائل در به کار بردن تئوری نوکلاسیک می‌شود به وسیله خلاصه‌ای از انتقادهای ایجاد شده توسط محققان مربوط به حسابداری دولتی دنبال می‌گردد. روش حسابداری میراث فرهنگی برای ارزیابی کردن دارایی‌های میراث ارزش‌گذاری شده خلاصه‌شده است (مشایخی و همکاران،

¹ Zan

مدیریت عمومی جدید خود را برافزایش مسئولیت فردی متمرکز کرده است و به مدیران اختیار گسترده‌ای در استفاده از منابع، تولید به‌جای ورودی و اندازه‌گیری عملکرد از نظر کارایی و اثربخشی می‌دهد. کلینگ (۱۹۷۲) دولت را از مدیریت متمایز کرد. وی توصیف کرد که این عمل با رفتار پرتنش و پرمخاطره‌ای همراه است که بر پایداری به روش متمرکز است که با سلسله‌مراتب سازمانی چند سطحی و هیئت‌های محدود همراه بود. در مقابل، وی مدیریت را به‌عنوان مرتبط با سلسله‌مراتب کوتاه (مسطح)، حداکثر تفویض اختیار و رفتار حساس به زمان و پذیرش ریسک، تمرکز بر نتایج و نه رویه‌ها، توصیف کرد. مدل مدیریت عمومی جدید در اوایل سال توسط کشور نیوزلند بر اساس قانون بخش دولتی ایالت در سال ۱۹۸۸ به تصویب رسید. طبق قانون بخش دولتی ایالت، روسای ادارات مسئولیت دائمی خود را از دست دادند و به‌طور کلی به‌عنوان "رئیس‌ان برجسته" شناخته می‌شوند نه عنوان قبلی آن‌ها "رئیس ثابت" و در قراردادهای حداکثر پنج‌ساله با احتمال انصراف مجدد منصوب می‌شوند. بعلاوه، آن‌ها خودمختار شدند و مسئول توزیع خدمات و کالاها (خروجی) هستند که بین مدیران اجرایی و وزرا توافق شده است. هود (۱۹۹۵) استدلال می‌کند که الگوی پاسخگویی در سیستم مدیریت دولتی، یک مسئله اساسی را ایجاد می‌کند و آن این بود که بخش دولتی را به‌شدت از بخش خصوصی متمایز کند. برعکس، اساس الگوی پاسخگویی مدیریت بخش عمومی جدید در برگرداندن یا از بین بردن اختلافات بین بخش دولتی و خصوصی است. فلسفه مدیریت بخش عمومی جدید بر این فرض استوار است که نهادهای بخش دولتی بدون در نظر گرفتن جهت‌گیری قبلی اگر مانند هم‌تایان بخش خصوصی خود اداره شوند کارآمدتر و مؤثرتر خواهند بود (هوپر و کیارینس، ۲۰۰۳). بر اساس مدیریت بخش عمومی جدید که مستلزم پذیرش سیستم حسابداری بخش خصوصی است (حسابداری تعهدی) و کلیه نهادهای بخش دولتی ملزم به نسبت دادن ارزش‌های اقتصادی به دارایی‌های سرمایه‌ای بخش دولتی از جمله دارایی‌های میراث فرهنگی و تهیه گزارش‌های مالی سالانه هستند که با معادل آن بر اساس مدل سازمانی تهیه‌شده است (ویلند، ۲۰۱۳). نیاز به تهیه گزارشگری مالی مشابه مدل شرکتی از آنجا ناشی می‌شود که مدیران در نهادهای بخش دولتی به‌شدت به داده‌های مالی قابل‌اعتماد نیاز دارند که بتواند آن‌ها را در روند تصمیم‌گیری و استفاده بهینه از منابع موجود یاری دهد. با این حال، یک روش متناسب با همه روش‌های استفاده از اصول پذیرفته‌شده حسابداری بخش خصوصی برای نهادها و دارایی‌های متفاوت در هدف و ماهیت آن‌ها، به گفته هوپر و کیرینز (۲۰۰۳)، استفاده بیش‌ازحد از مدیریت است. اساساً، نهادهای بخش دولتی

از طرفی، با توجه به بحران‌های مالی در قرن بیستم و بیست و یکم، سرمایه‌گذاران با مشاهده از دست دادن سرمایه‌های خود اعتماد خود را به سود و کیفیت آن تا حد زیادی از دست داده‌اند. به همین دلیل محاسبه کیفیت سود امری ضروری به نظر می‌رسد. با وجود معیارهای متعدد ارزیابی عملکرد، مدیران بنگاه-ها و سرمایه‌گذاران در تصمیمات سرمایه‌گذاری خود، از سود در سطح گسترده‌تری جهت تخصیص مطلوب منابع به سرمایه‌گذاری‌ها استفاده می‌نمایند؛ بنابراین علاوه بر کمیت سود باید به کیفیت آن نیز توجه نمود. دارایی‌های ثابت مشهود و سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت از عناصر اصلی گزارشگری مالی بوده و نشان‌دهنده وضعیت مالی واحد اقتصادی است (جامی و همکاران، ۱۳۹۸)؛ بنابراین دارایی‌های میراث فرهنگی می‌توانند نقش عمده‌ای در سرمایه‌گذاری‌ها داشته باشند. با این حال، در مطالعات بر این دارایی‌ها تأکید نشده است و نیاز بود که چارچوبی برای عوامل مؤثر بر شناسایی، اندازه‌گیری و گزارشگری این نوع دارایی‌ها انجام شود. این مطالعه، به ارائه مدل‌سازی و تحلیل رابطه عوامل مؤثر بر شناسایی، اندازه‌گیری و گزارشگری مالی دارایی‌های میراث فرهنگی با استفاده از روش داده بنیاد خواهد پرداخت.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

گزارشگری مالی به این معناست که تا چه اندازه گزارش‌های مالی، اقتصاد زیربنایی شرکت را به‌طور منصفانه نشان می‌دهند (دفوند و زهانگ، ۲۰۱۴). اقتصاد زیربنایی شرکت به فرایند ایجاد بازده در شرکت اشاره دارد. فرایند ایجاد بازده به مجموعه اقداماتی از قبیل استفاده از ماشین‌آلات و تجهیزات برای تولید محصول، انتخاب بازارهای فروش محصولات، نحوه استفاده از نیروی کار و سایر تصمیمات مرتبط با فعالیت‌های عملیاتی و معاملات شرکت نیاز دارد؛ بنابراین، کیفیت گزارشگری مالی از یک‌سو، به ویژگی‌های عملیاتی و معاملاتی شرکت و از سوی دیگر، به نحوه ارائه و انعکاس این ویژگی‌ها در گزارش‌های مالی بستگی دارد (عرب‌صالحی و میرزائی، ۵۳:۱۳۹۵) در بسیاری از مطالعات حسابداری و مالی، کیفیت گزارشگری مالی، میزان صداقت مدیران در ارائه اطلاعات منصفانه و حقیقی برای تصمیم‌گیرندگان تعریف شده است (نوری‌فرد و چناری بوکت، ۲۹:۱۳۹۵). در اوایل دهه ۱۹۸۰ شاهد انقلابی در سیستم مدیریت دولتی بوده‌ایم. این انقلاب منجر به تغییر فرهنگ مدیریت در بخش دولتی از فرهنگ مدیریت عمومی شده است که در آن مدیران آزادی و پاسخگویی کمتری دارند و آن‌ها بیشتر به فکر ورودی و انطباق با قوانین هستند تا تولید، عملکرد و پاسخگویی، به مدیریت جدید دولتی (بال، ۱۹۹۴). فرهنگ

مستلزم جدا نگه داشتن دارایی‌های میراثی از دارایی‌های عملیاتی دولت است. بارتون (۲۰۰۰) روش امانت‌داری در حسابداری دارایی‌های میراث را به شرح زیر تشریح می‌کند:

دولت دارایی‌های میراثی را برای نسل‌های حال و آینده نگهداری می‌کند و وظیفه محافظت و حفظ آن‌ها را بر عهده دارد. هزینه‌های حفاظت و نگهداری از آن‌ها به دلیل بهره‌مندی از مزایای خود، باید بر عهده هر نسل باشد. به‌عنوان دارایی‌های قابل اعتماد، دارایی‌های میراث عمومی نباید در صورت وضعیت دارایی‌ها و بدهی‌های خود دولت لحاظ شود. آن‌ها نباید از نظر موقعیت مالی برای انجام تعهدات مالی آن در دسترس باشند. در حسابداری امانی، متولی موظف است دارایی‌های امان را از دارایی‌های خود جدا نگه دارد و آن‌ها را جداگانه گزارش کند. در واقع، پژوهشگران دیگری بر عقیده بارتون (۲۰۰۰) صحت گذاشته و از نتایج آن حمایت می‌کنند. به‌عنوان نمونه؛ کارنگی و وولنایزر (۱۹۹۹) معتقدند از آنجاکه دارایی‌های میراث عمومی پتانسیل فروش را ندارند، لذا نباید در صورت وضعیت مالی دولت یا سایر نهادهای مدیریتی گنجانده شوند. کارنگی و وولنایزر (۱۹۹۵ و ۱۹۹۶) همچنین استدلال می‌کنند که اگر تأسیسات میراثی برای واحد تجاری ارزش مالی نداشته باشد، مطابقت آن‌ها با بدهی‌های آن گمراه‌کننده است. آن‌ها همچنین با بارتون موافقت می‌کنند که دارایی‌های میراثی منابعی نیستند که می‌تواند برای ایجاد وجه نقد برای پرداخت بدهی‌ها استفاده شود و گنجاندن آن‌ها در بیانیه وضعیت مالی برای مدیریت و بستن‌کاران گمراه‌کننده است. کارنگی و وولنایزر (۱۹۹۹) معتقدند که مجموعه‌های عمومی غیرانتفاعی نباید برای اهداف گزارشگری مالی شناخته شوند. علاوه بر این، آن‌ها استدلال می‌کنند که مجموعه‌ها در حوزه عمومی به دلیل ویژگی‌های فرهنگی، میراثی، علمی و آموزشی خود ارزشمند هستند و این ویژگی‌ها را نمی‌توان از نظر پولی تعیین کرد. علاوه بر این، کارنگی و وولنایزر (۱۹۹۵) معتقدند که با در نظر گرفتن ویژگی‌ها و ماهیت دارایی‌های میراثی، می‌توان استنباط کرد که آن‌ها قادر به جذب ثروت هستند. مناسب‌تر این است که آن‌ها را به‌عنوان بدهی‌ها طبقه‌بندی کرده یا در عوض آن‌ها را تسهیلات در نظر گرفته و آن‌ها را از سایر دارایی‌ها جدا نماییم. همچنین، ماتز (۱۹۸۸) بر این باور است که دارایی‌های میراث فرهنگی ممکن است به‌عنوان بدهی‌های دولت حساب شوند، چراکه جریان منفی جریان نقدی در استفاده و نگهداری و عدم توانایی فروش آن‌ها ایجاد می‌شود. بارتون (۲۰۰۰) استدلال می‌کند که چنین دارایی‌هایی در شرکت‌های تجاری حفظ نمی‌شود، زیرا باعث تخلیه منابع شرکت می‌شود و شرکت‌ها آن‌ها را به فروش می‌رساند. مطالعات دیگر به دلیل نقش‌های مختلفی که

به یک سیستم حسابداری احتیاج دارند که ماهیت و ویژگی‌های متمایز دارایی‌های سرمایه‌ای بخش عمومی مانند دارایی‌های میراثی، منابع طبیعی، دارایی‌های نظامی و غیره را در نظر بگیرد. ثانیاً، یکی از موضوعات مشترک برای تغییرات مدیریتی و حسابداری در بخش دولتی، مسئولیت‌پذیری است. مسئولیت‌پذیری از نزدیک با مدیریت بخش عمومی جدید و پذیرش حسابداری تعهدی در بخش دولتی در ارتباط است زیرا افزایش پاسخگویی یکی از اهداف صریح کلیه اصلاحات مدیریت و حسابداری بوده است. دیدگاه کاملاً ابزاری مدیریت بخش عمومی جدید در مورد پاسخگویی - که متمرکز بر نتایج است - مکانیسم‌های پاسخگویی را که توجه زیادی به هدف عمل عمومی دارند، ارتقا می‌بخشد. با این حال، در ادبیات بحث شدیدی وجود دارد که آیا نیاز به اشخاص بخش دولتی برای ارائه صورت‌های مالی بر اساس اصول پذیرفته‌شده حسابداری بخش خصوصی بر نتایج پاسخگویی بخش دولتی تأثیر مثبت یا منفی می‌گذارد (بارتون، ۱۹۹۹؛ کارنگی و وست، ۲۰۰۵؛ وایلد، ۲۰۱۳؛ میکالف و پیرسون، ۱۹۹۷؛ کوپر و اوون، ۲۰۰۷).

در طی ۲۵ سال گذشته شاهد برخی تلاش‌ها در زمینه نحوه محاسبه دارایی‌های میراث فرهنگی بوده و این در حالی است که با توجه به متفاوت بودن دارایی‌های میراثی در کشورهایی همانند نیوزیلند، انگلستان، استرالیا، ایالات متحده آمریکا، کانادا و غیره شاهد یکپارچگی و یکنواختی رفتار حسابداری نبوده و حسابداری تعهدی کامل را در بخش دولتی خود اتخاذ کرده‌اند. در نتیجه، پژوهشگران معتقدند که حسابداری دارایی‌های میراثی جهت اندازه‌گیری بسیار مشکل است و در کشورهای مختلف توسط نهادهای استاندارد گذاری در حال برطرف کردن این مشکلات است. برخی از این پژوهشگران دارایی‌های میراث را به‌عنوان دارایی در نظر نمی‌گیرند و از این رو نباید سرمایه‌گذاری شوند. بارتون (۲۰۰۰) استدلال می‌کند که دارایی‌های میراثی به دلیل ماهیت عمومی، مفاهیم دارایی را برآورده نمی‌کنند، یعنی این نوع دارایی‌ها برای منافع مردم است و جنبه فروش را ندارند. آن‌ها به‌صورت غیرتجاری در اختیار مردم قرار می‌گیرند و بودجه آن‌ها اساساً از محل درآمدهای غیر مبادله‌ای تأمین می‌شود (به‌عنوان مثال مالیات، جریمه و غیره). علاوه بر این، آن‌ها برای درآمدزایی حفظ نمی‌شوند بلکه برای اهداف دیگری مانند اهداف فرهنگی، آموزشی، تفریحی و سایر اهداف جامعه نگهداری می‌شوند (بارتون، ۲۰۰۰). علاوه بر این، بارتون (۲۰۰۰) استدلال می‌کند که درج دارایی‌های میراث فرهنگی در صورت وضعیت مالی واحد تجاری، وفاداری نمایندگی آن را برای خوانندگان مخدوش می‌کند؛ بنابراین، وی پیشنهاد کرد که از دارایی‌های میراثی باید به‌عنوان دارایی‌های امانی رفتار شود و این امر

رشد شرکت و نیز اندازه شرکت با تأمین مالی خارج از سازمان در سطح اطمینان ۹۳ درصد وجود داشت.

اسکندر و همکاران (۱۳۹۳) مطالعه‌ای با عنوان باعنوان حساسیت منابع تأمین مالی برون سازمانی به جریان نقدی تحت محدودیت مالی با تأکید بر اثر جانشینی دارایی‌های ثابت مشهود انجام دادند. یافته‌های پژوهش نشان داد که منابع تأمین مالی به جریان نقد در شرکت‌های با محدودیت مالی و شرکت‌های بدون محدودیت مالی حساس نیست. بر اساس یافته‌ها، حساسیت منابع تأمین مالی به جانشینی دارایی‌های ثابت مشهود با جریان نقد در شرکت‌های با محدودیت مالی و شرکت‌های بدون محدودیت متفاوت است. در شرکت‌های بدون محدودیت مالی حساسیتی یافت نشد اما در شرکت‌های با محدودیت مالی با افزایش دارایی‌های ثابت مشهود به جای جریان نقد، تأمین مالی از طریق بدهی بر تأمین مالی از طریق انتشار سهام ارجحیت می‌یابد. آنچه که در پیشینه داخلی پژوهش مورد بحث و تفسیر قرار گرفته است تأکید بر روش‌های موجود برای ارزشیابی دارایی‌های دولت است و پژوهش حاضر با بسط مباحث ارائه شده توسط محققان سعی بر شناسایی و ارزشیابی دارایی‌های میراث فرهنگی و ارائه مدلی برای اندازه‌گیری این دارایی‌ها در صورت وضعیت مالی است.

ب. مطالعات خارجی

یوون و لی (۲۰۱۹) مطالعه‌ای با عنوان استفاده سازشی از آپارتمان‌ها به‌عنوان دارایی‌های میراث فرهنگی در مناطق شهری سؤال انجام دادند. در این مطالعه به بررسی چندین آپارتمان پرداخته شد که بلا استفاده مانده بودند و دارای مالک نبودند و دارای عمر طولانی بودند. به‌خاطر قدمت و بافت و ساختار می‌توانستند جزو دارایی‌های میراث فرهنگی در سؤال قرار گیرند. در پایان در این مقاله پیشنهاد داده می‌شود که حمایت‌های مالی از نظر بخش خصوصی و بخش عمومی برای استفاده‌ی مجدد از این آپارتمان‌ها تخصیص داده شود که مجدداً بتوانند مورد استفاده قرار گیرند.

بیوندی و همکاران (۲۰۱۷) مطالعه‌ای با عنوان گزارش مالی برای دارایی‌های میراث فرهنگی انجام دادند. در این مطالعه نشان داده شد که استفاده از اوراق مشارکتی، مرحله‌ای مهم برای تنظیم دارایی‌های میراث فرهنگی می‌باشد. این محققین همچنین بیان کردند که یک شیوه‌ی جامع برای گردآوری اطلاعات در این زمینه مورد نیاز می‌باشد. همچنین نشان دادند که یک روش کیفی که بتواند اطلاعات لازم را در این زمینه فراهم آورد و نگاه بومی داشته باشد، مورد نیاز می‌باشد.

ریپ و هائور (۲۰۱۷) مطالعه‌ای با عنوان مدل ارتباطی برای دارایی‌های میراث فرهنگی از دانستن تا شناختن را انجام دادند.

دارایی‌های میراثی در مقایسه با دارایی‌های تجاری معمولی ایفا می‌کنند، استدلال‌های بیشتری برای عدم گنجاندن دارایی‌های میراثی در صورت‌های مالی ارائه می‌دهند. بر همین اساس، پالوت (۱۹۹۰) معتقد است که دارایی‌های میراث فرهنگی باید از سایر دارایی‌ها جدا باشند و پیشنهاد می‌کند که آن‌ها "دارایی‌های جامعه" نامیده شوند. پالوت (۱۹۹۰ و ۱۹۹۲) پیشنهاد خود را بر اساس تمایز دادن بین دارایی‌های بخش عمومی مورد استفاده برای اهداف جامعه و دارایی‌های تجاری بنا نهاد.

پیشینه پژوهش

الف. مطالعات داخلی

جامی و همکاران (۱۳۹۸) مطالعه‌ای با عنوان بازبینی سیستم ارزشیابی و گزارش‌گری دارایی‌های میراث فرهنگی انجام دادند. روش تحقیق در این پژوهش به صورت توصیفی بود. در تحقیق توصیفی هدف توصیف کردن شرایط یا پدیده‌های مورد بررسی بود و از روش سرشماری برای تهیه نمونه آماری استفاده شد که تعداد نمونه ۱۰۰ نفر انتخاب گردید. نتایج حاصل از تحقیق نشان داد که بین سیستم ارزشیابی و گزارش‌گری دارایی‌های میراث فرهنگی رابطه معنی داری وجود دارد.

ملاپور و پورعلی (۱۳۹۵) مطالعه‌ای با عنوان بررسی ارتباط دارایی‌های نامشهود با اهرم مالی، نتایج بررسی با استفاده از برآورد مدل‌های رگرسیونی فرضیه اول با فرض نسبت بدهی‌های بلند مدت به مجموع دارایی‌ها، حاکی از معنادار بودن رابطه در نظر گرفته شده می‌باشد، اما با فرض نسبت حقوق صاحبان سهام به مجموع دارایی‌ها، حاکی از عدم معنادار بودن رابطه می‌باشد. نتایج فرضیه دوم با فرض نسبت بدهی‌های بلندمدت به مجموع دارایی‌ها حاکی از معنادار بودن رابطه در نظر گرفته شده می‌باشد اما با فرض نسبت حقوق صاحبان سهام به مجموع دارایی‌ها حاکی از عدم معنادار بودن رابطه می‌باشد اما در این فرض با سطح بسیار ناچیز، عدم معنادار بودن مورد پذیرش قرار گرفت.

جبارزاده کنگرلویی و همکاران (۱۳۹۵) باعنوان حساسیت تأمین مالی خارج از سازمان و جریان وجه نقد با تأکید بر نقش دارایی‌های مشهود (میراث فرهنگی) و محدودیت مالی در شرکت‌های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران، نتایج نشان داد نه تنها بین حساسیت تأمین مالی خارج از سازمان و جریان وجه نقد رابطه‌ای وجود ندارد بلکه دارایی‌های مشهود و محدودیت مالی بر این رابطه تأثیری ندارند. همچنین نتایج نشان داد که رابطه منفی و معناداری بین دارایی‌های مشهود شرکت و تأمین مالی خارج از سازمان وجود دارد و با افزایش دارایی‌های مشهود، تأمین مالی خارج از سازمان شرکت نیز کاهش پیدا می‌کند و بالعکس. در نهایت نتایج حاکی از آن بود که رابطه معنی‌دار مثبتی بین

باهم و رویدادها باهم مقایسه می‌شوند، نه اینکه صرفاً مقوله‌ها توصیف شوند.

در این پژوهش بر اساس اعتقاد استراوس و کوربین (۱۹۹۸) برای پایبندی به اصول تحلیل داده بنیاد، از نمونه‌گیری نظری با رویکرد هدفمند "برای حداکثر کردن فرصت‌های مقایسه رویدادها، وقایع یا اتفاقات" استفاده شد تا از این طریق به تعیین نحوه تغییر یک مقوله بر اساس ویژگی‌ها و ابعاد آن دست‌یافت؛ بنابراین، ابتدا محقق معیارهای زیر را برای انتخاب افراد آگاه در نظر گرفت تا از انحراف و تلف شدن زمان در جریان مصاحبه جلوگیری شود:

۱) داشتن تجربه حرفه‌ای حسابداری چه از لحاظ تحصیلات

دانشگاهی و چه از لحاظ بررسی صورت‌های مالی

۲) انجام حداقل دو پژوهش کیفی در رابطه با حیطه‌های

ارزشیابی، اندازه‌گیری در داخل و خارج از کشور

بر اساس دو معیار بیان‌شده، ابتدا فهرستی از محققان در دسترس در این حیطه‌ها در داخل و خارج از کشور تهیه شد. سپس از طریق مذاکره تلفنی، رودرو و ایمیل، درباره اهداف پژوهش توضیح داده شد و از آن‌ها برای انجام مصاحبه دعوت به عمل آمد. در این پژوهش ۱۵ نفر به‌عنوان مصاحبه‌شونده انتخاب شدند که چهار نفر از آن‌ها به دلیل فرصت مطالعاتی و تحصیل در خارج از کشور بودند، اما با فضای حسابداری داخل کشور و استانداردهای مربوط به ایران آشنایی کاملی داشتند که مصاحبه با آنان از طریق نرم‌افزارهای ویدیویی شبکه‌های اجتماعی انجام شد. برای سه مشارکت‌کننده نیز، با هماهنگی قبلی سؤال‌های مصاحبه به‌صورت صوتی از طریق ایمیل ارسال و پاسخ‌ها دریافت شد و ۷ مصاحبه نیز رودرو انجام شد. ذکر این نکته حائز اهمیت است که در همان ابتدای مصاحبه بر رعایت اصول اخلاقی در حفظ مباحث و دیدگاه‌های آن‌ها تأکید می‌شد تا اطمینان و اعتماد آن‌ها برای انجام مصاحبه‌ها جلب شود.

در رهیافت نظام‌مند در نظریه‌پردازی داده بنیاد بر استفاده از گام‌های تحلیل داده‌ها مشتمل بر کدگذاری باز، محوری و انتخابی و تدوین یک الگوی منطقی با یک توصیف بصری از نظریه تولیدشده تأکید دارد. در این تعریف سه مرحله از کدگذاری وجود دارد (کرسول، ۲۰۰۵). استراوس و کوربین (۱۹۹۸) با توسعه روال‌های کتاب "کشف نظریه داده بنیاد" (۱۹۶۷) سه تکنیک کدگذاری پیشنهاد دادند (لی، ۲۰۰۱). در ادامه این سه نوع کدگذاری که در این پژوهش نیز مورداستفاده قرار گرفتند، تشریح می‌شوند.

۱. کدگذاری باز: کدگذاری باز، فرایند تحلیلی است که از طریق آن، مفاهیم، شناسایی‌شده و ویژگی‌ها و ابعاد آن در داده‌ها کشف می‌شوند (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸). در این مرحله،

در این مدل ارتباطات تخصصی در زمینه‌ی موجود مورد بررسی قرار گرفتند. در درجه‌ی اول این محققین بیان کردند که منابع میراث فرهنگی باید بیشتر مورد حمایت قرار گیرند. در پایان این محققین بیان کردند که مدل شامل این موارد باشد که ابتدا دارایی‌های میراث فرهنگی برای مردم تعریف شوند، سپس مردم از آن‌ها آگاهی یابند؛ آن‌ها را کشف نمایند، برای حفظ آن‌ها مشارکت نمایند و این موارد را به نسل‌های بعدی انتقال دهند. لیلی حسن و همکاران (۲۰۱۶) مطالعه‌ای با عنوان حسابداری دارایی‌های میراث فرهنگی انجام دادند. در این مطالعه دارایی‌های میراث فرهنگی در ۴ کشور مورد بررسی قرار گرفتند. در این مطالعه نشان داده شد که بهبود مداوم در حسابداری داده‌های میراث فرهنگی لازم می‌باشد.

اودا و همکاران (۲۰۱۴) مطالعه‌ای با عنوان تعیین مدلی برای حسابداری عملی در دارایی‌های میراث فرهنگی انجام دادند. در این مطالعه با بررسی مطالعات پیشین الگویی برای حسابداری عملی در دارایی‌های میراث فرهنگی ارائه دادند. براساس این مطالعه، دارایی‌ها در دسته‌های دارایی‌های میراث فرهنگی محدود و نامحدود تقسیم بندی شدند که در نوع محدود مطابق با دارایی‌ها-بدهی‌ها می‌باشد، ولی در نوع نامحدود در تطابق با دارایی‌ها و بدهی‌ها نمی‌باشد.

اودا (۲۰۱۴) در مطالعه‌ای دیگر با عنوان حسابرسی عملی دارایی‌های میراث فرهنگی تعهدی با تأکید بر کشور مصر انجام دادند. در این مطالعه نشان داده شد که دارایی‌ها و هزینه‌ها بخش لاینفکی از دارایی‌های میراث فرهنگی هر کشوری می‌باشند.

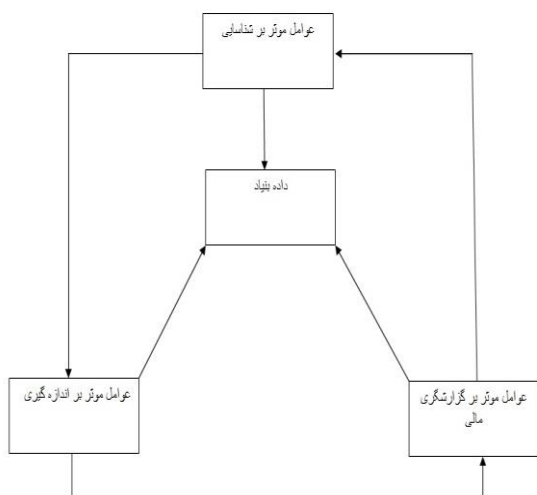
روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر به لحاظ منطق گردآوری داده‌ها از نوع استقرایی است؛ زیرا به بررسی پدیده‌ای می‌پردازد که در حیطه‌های رفتاری و عملکردی درباره آن نظریه جامعی وجود ندارد. به‌بیان‌دیگر از طریق رویکرد استقرایی تلاش می‌شود الگوی مناسبی طراحی شود. بدین منظور با اتکا به روش نظریه تحلیل داده بنیاد و رویکرد نوخاسته یا ظاهر شونده گلایزر (۱۹۹۲) تلاش شد از طریق مصاحبه با متخصصان حرفه، مباحث مربوط به اندازه‌گیری و ارزشیابی دارایی‌های میراث فرهنگی مشخص و دسته‌بندی شود. این رویکرد به محقق اجازه می‌دهد که از طریق مصاحبه با متخصصان، ابتدا بر اساس کدگذاری باز پرسش‌های باز را برای مصاحبه‌شوندگان مطرح کند، سپس بر اساس کدگذاری محوری، مفاهیم ایجادشده را کوتاه و در مسیر پژوهش هدایت کند و در نهایت بر اساس کدگذاری انتخابی، مدل پژوهش را به‌منظور نظریه‌پردازی ارائه دهد. به‌بیان‌دیگر، رویکرد نوخاسته در گزند تئوری، مستلزم مقوله‌بندی تطبیقی ثابت است که در آن مقوله‌ها

نماید می‌شود که کدگذاری حول "محور" یکی مقوله تحقق می‌یابد (لی، ۲۰۰۱). در این مرحله، مقوله‌ها، ویژگی‌ها و ابعاد حاصل از کدگذاری باز تدوین شده و سر جای خود قرار می‌گیرد تا دانش فزاینده‌ای در مورد روابط ایجاد گردد. در این مرحله نظریه پرداز داده بنیاد، یک مقوله کدگذاری باز را انتخاب کرده و آن را در مرکز فرآیندی که در حال بررسی آن است (به‌عنوان پدیده مرکزی) قرار می‌دهد و سپس دیگر مقوله‌ها را به آن ربط می‌دهد.

مدل مفهومی پژوهش

متغیر مستقل در این تحقیق شامل عوامل مؤثر بر شناسایی، اندازه‌گیری و گزارشگری مالی دارایی‌های میراث فرهنگی می‌باشد. متغیر وابسته نیز شامل روش داده بنیاد می‌باشد.



یافته‌های پژوهش

بر اساس بررسی‌های این پژوهش گزارشگری مالی دارایی‌های میراث فرهنگی، به‌صورت ذیل قابل ترسیم است.

در توضیح تصویر می‌توان گفت که تغییر فرهنگ مدیریت از مدیریت قدیم دولتی به مدیریت جدید دولتی، همه نهادهای بخش دولتی را ملزم کرده است که ارزش‌های اقتصادی را به دارایی‌های سرمایه‌ای دولتی از جمله دارایی‌های میراث فرهنگی نسبت دهند و گزارش‌های مالی سالانه‌ای را تهیه کنند که بر اساس مدل بخش خصوصی تهیه شده باشد؛ در واقع استفاده از مدل گزارشگری بخش خصوصی در نهادهای بخش دولتی منجر به ارائه رویکردهای جدیدی از حسابداری شده است که محدودیت‌های قانونی، فرهنگی و یا اجتماعی برای دفع دارایی‌های میراثی را مورد توجه قرار نداده است. علاوه بر این، آن‌ها به ترتیب عواقب سرمایه‌گذاری و عدم سرمایه‌گذاری

نظریه‌پرداز داده بنیاد، مقوله‌های اولیه اطلاعات در خصوص پدیده در حال مطالعه را به‌وسیله تقطیع اطلاعات شکل می‌دهد. پژوهشگر مقوله‌ها را بر همه داده‌های گردآوری شده، نظیر مصاحبه‌ها، مشاهدات و یادداشت‌های خود بنیان می‌گذارد گلنیز و استراوس (۱۹۶۷) توضیحات بیشتری در مورد مفهوم، مقوله، ویژگی و بعد ارائه می‌دهد. آن‌ها سه مفهوم اول را این‌گونه از هم متمایز می‌کنند: "یک مفهوم، عنصر کلی [و فراگیر] است و مشتمل بر مقوله‌ها که عناصر مفهومی هستند که به‌تنهایی [و مستقل و قائم به خود] وجود دارند و ویژگی‌های مقوله‌ها که وجوه مفهومی مقوله‌ها هستند". در آثار بعد این مفاهیم بارزتر شده‌اند. پژوهشگران مختلف، نتیجه مرحله کدگذاری باز را به‌گونه‌ای مختلف سازمان‌دهی کرده و نمایش می‌دهند. برای نمونه همه نظریه‌پردازان داده بنیاد، به ویژگی‌ها و ابعاد نمی‌پردازند و یا گاهی به‌تناسب موضوع پژوهش، علاوه بر مقوله در یک سطح بالاتر "مقوله کلان" نیز تعریف می‌کنند (کرسول، ۲۰۰۵). در پژوهش حاضر مصاحبه‌های ضبط‌شده پس از پیاده‌سازی، با استفاده از روش تحلیل محتوا به‌صورت سطر به سطر و عبارت به عبارت بررسی، مفهوم‌پردازی، مقوله‌بندی و سپس بر اساس مشابهت، ارتباط مفهومی و خصوصیات مشترک بین کدهای باز، مفاهیم و مقولات (طبقه‌ای از مفاهیم) مشخص گردیدند. تمام مصاحبه‌ها و نقل‌قول‌ها مورد بررسی و مقایسه مداوم داده‌ها صورت گرفت. بدین منظور بعد از خواندن مکرر و دقیق متن تایپ‌شده مصاحبه‌ها و موارد ذکر شده در آن، واحدهای معنی‌دار معرفی، توضیح و نام‌گذاری شدند. در فرآیند پژوهش، محقق به ۲۵۶ برچسب مفهومی رسید که این مفاهیم بر اساس تشابه آن‌ها طبقه‌بندی شدند. زمانی که مفاهیم با یکدیگر مقایسه شدند و مشخص شد که به پدیده‌های مشابه مربوط هستند، مقوله‌ها کشف شدند؛ بنابراین مفاهیم در سطحی بالاتر دسته‌بندی می‌شوند. مقوله، مفهومی است که از سایر مفاهیم انتزاعی‌تر می‌باشد؛ یعنی عنوانی که به مقوله‌ها اختصاص داده می‌شود، انتزاعی‌تر از مفاهیمی است که مجموعاً آن مقوله را تشکیل می‌دهند. مقوله‌ها دارای قدرت مفهومی بالایی هستند چون می‌تواند مفاهیم و مقوله‌های خرد را بر محور خود جمع کنند.

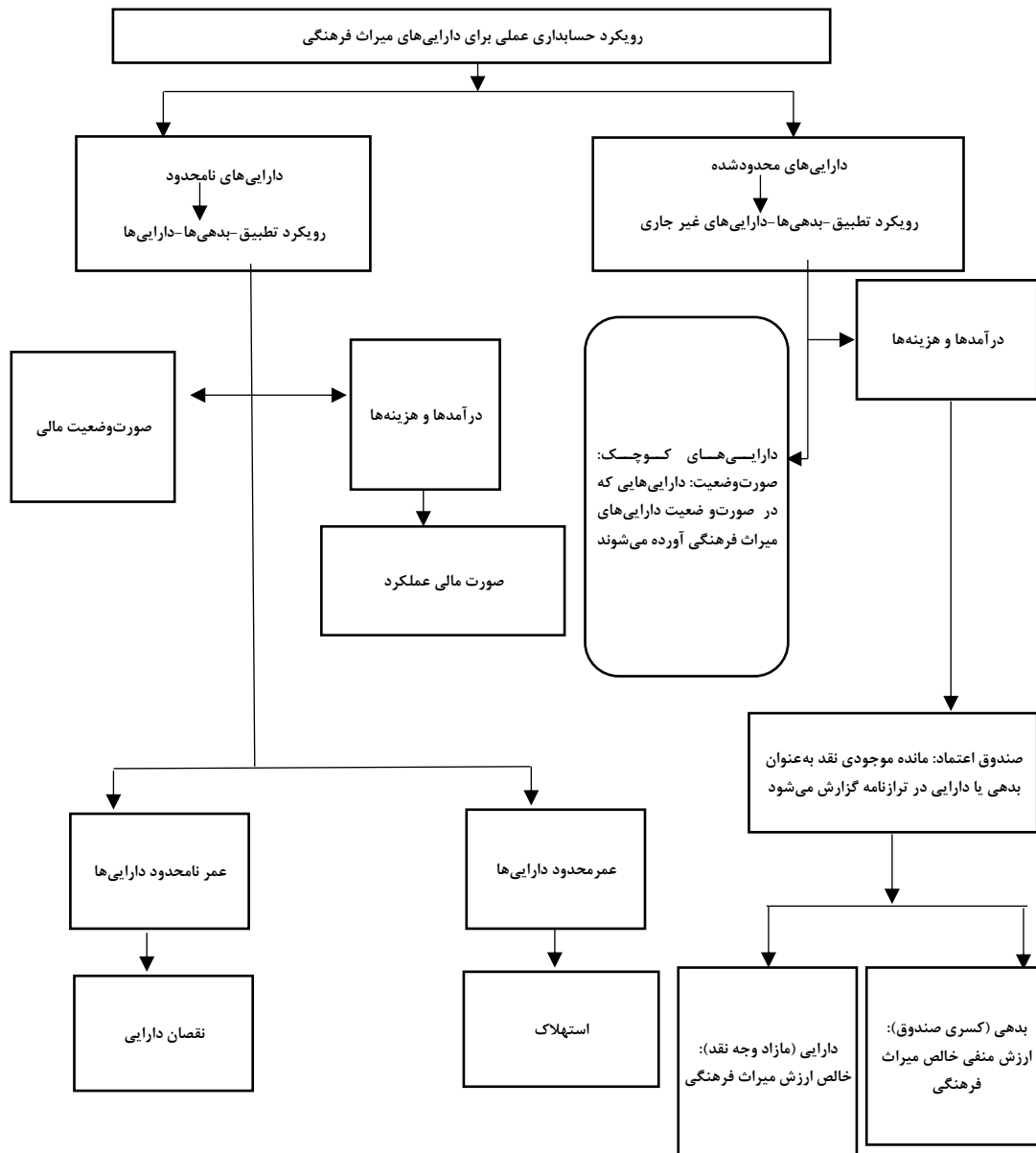
در این مصاحبه، برچسب‌های مفهومی "دارایی‌های محدود شده"، "دارایی‌های نامحدود"، "صورت وضعیت مالی"، "صورت مالی عملکرد"، "ارزش میراث فرهنگی" و "عمر دارایی" طبقه‌بندی شده‌اند.

۲. کدگذاری محوری: کدگذاری محوری، فرآیند ربط دهی مقوله‌ها به زیر مقوله‌هایشان و پیوند دادن مقوله‌ها در سطح ویژگی‌ها و ابعاد است. این کدگذاری، به این دلیل "محوری"

حقیقت، مطالعات قابل توجهی مخالف این مفروضات است و استدلال می‌کنند که اطلاعات غیرمالی را می‌توان به‌عنوان نمونه‌ای از فرصتی برای مشاوره میان‌رشته‌ای برای تعیین مناسب‌ترین شکل پاسخگویی برای دارایی‌های میراثی در نظر گرفت. بر این اساس، اختصاص ارزش‌های اقتصادی به دارایی‌های میراثی تنها راه تقویت و تخلیه مسئولیت برای دارایی‌های میراثی نیست. علاوه بر این استفاده از این رویکرد باعث وارد ساختن آسیب‌هایی می‌شود که در سطور آتی و ذیل تحلیل مصاحبه‌ها بدان پرداخته خواهد شد.

دارایی‌های میراث بر خالص ارزش و بیانیه عملکرد را تشخیص نداده‌اند و همین امر این می‌تواند منجر به اغراق در خالص ارزش دارایی شود.

همچنین، استفاده از گزارشگری مالی بخش خصوصی در نهادهای بخش دولتی که دارایی‌های میراث را در اختیاردارند، در ارائه اطلاعات به ذینفعان ناتوان است. بعلاوه، فرضیات مدیریت جدید دولتی ادعا می‌کند که گزارش کلیه دارایی‌های میراث فرهنگی که در اختیار نهادهای بخش دولتی است از نظر اقتصادی، پاسخگویی را در آن نهادها بهبود می‌بخشد. در



(استروس و همکاران، ۱۹۹۸) در این مرحله، نظریه‌پرداز داده بنیاد، مقوله‌های اولیه اطلاعات در خصوص پدیده در حال مطالعه را به وسیله تقطیع اطلاعات شکل می‌دهد. پژوهشگر مقوله‌ها را بر همه داده‌های گردآوری‌شده، نظیر مصاحبه‌ها، مشاهدات و یادداشت‌های خود بنیان می‌گذارد. (گلاسر و همکاران، ۱۹۶۷) در پژوهش حاضر مصاحبه‌های ضبط‌شده پس از پیاده‌سازی، با استفاده از روش تحلیل محتوا به صورت سطر به سطر و عبارت به عبارت بررسی، مفهوم‌پردازی، مقوله‌بندی و سپس بر اساس مشابهت، ارتباط مفهومی و خصوصیات مشترک بین کدهای باز، مفاهیم و مقولات (طبقه‌ای از مفاهیم) مشخص گردیدند. بدین منظور بعد از بررسی متعدد و دقیق متن تایپ‌شده مصاحبه‌ها و موارد ذکرشده در آن، واحدهای معنی‌دار معرفی، توضیح و نام‌گذاری شدند. در فرآیند پژوهش، محقق به چندین برجسته مفهومی رسید که این مفاهیم بر اساس تشابه آن‌ها طبقه‌بندی شدند. زمانی که مفاهیم با یکدیگر مقایسه شدند و مشخص شد که به پدیده‌های مشابه مربوط هستند، مقوله‌ها کشف شدند.

پژوهش حاضر پس از انجام مصاحبه از جامعه هدف خود به تحلیل و کدگذاری داده‌ها پرداخت؛ در جدول شماره یک اسامی مصاحبه‌شوندگان همراه با شرح آماری آن‌ها بیان شده است.

جدول شماره (۱): اسامی و شرح آماری مصاحبه‌شوندگان

نام	وضعیت تحصیلی		
	پست دکتری	دکتری	کارشناسی ارشد
سازمان میراث فرهنگی	۱	۲	۵
استاد دانشگاه	۳	۴	-

۱. کدگذاری باز

مرحله اول در تحلیل یافته‌های این پژوهش کدگذاری باز بود؛ کدگذاری باز، فرایند تحلیلی است که از طریق آن، مفاهیم، شناسایی شده و ویژگی‌ها و ابعاد آن در داده‌ها کشف می‌شوند.

جدول شماره (۲): کدگذاری باز

مقوله‌ها	مفاهیم
اشکالات سازمانی	کمبود نیروی متخصص، استفاده از گزارشگری مالی با استانداردهای بخش خصوصی نه دولتی، اعمال سلیقه به جای قانون؛ عدم توجه به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، نبود سیستم یکپارچه کشوری در گزارشگری مالی، عدم اجرای صحیح قوانین
فقدان نظام ارزیابی در نهادهای تابع سازمان میراث فرهنگی	فقدان مرجع ارزش‌گذاری، وابسته بودن ارزیابان به نهادهای ذی‌ربط، عدم تربیت نیروی متخصص در زمینه گزارشگری مالی میراثی، عدم وثوق کامل به گزارش‌ها
فقدان خبرگان حساسی در سازمان‌های میراث فرهنگی	استفاده از روشهای آموزشگاهی به جای روش‌های آکادمیک، عدم تبادل نظر و دانش میان متخصصان داخلی و خارجی، بسته بودن فضاهای آموزشی داخل کشور به روی متخصصین خبره خارجی، عدم توجه کافی به آموزش حساسی مرتبط با میراث فرهنگی در فضاهای آموزشی.
ناکارآمد بودن نظام آموزشی در حوزه میراث فرهنگی	تمرکز مراکز آکادمیک بر آموزش‌های نظری، ناکافی بودن آموزش‌های عملی، عدم برگزاری دوره‌های آموزشی کافی در ادارات و نهادهای وابسته به میراث فرهنگی، ناآشنایی قابل توجه کارشناسان امور مالی در سازمان میراث فرهنگی با روش‌های به‌روز و استانداردهای بین‌المللی
عدم توانایی در ارزش‌گذاری صحیح	اعمال سلیقه شخصی به جای اصول و قانون، فقدان الگوهای قابل‌اتکا و علمی، اختلاط بین ارزش تاریخی و ارزش اقتصادی.
ضعف بودجه	هزینه‌بر بودن استفاده از روش‌های صحیح و استفاده لاجرم از روش‌های مستعمل، هزینه‌بر بودن آموزش روش‌های صحیح و استاندارد بر اساس اصول بین‌المللی
کنسرواتیسیم سازمانی	موضع‌گیری شدید نسبت به تغییر روش‌های موجود، گره خوردن منافع شخصی با حفظ وضع موجود در ارزش‌گذاری اموال میراثی، عدم فهم صحیح روش‌های نوین، ناکارآمد بودن فضای دانشگاهی کشور در آموزش روش‌های نوین و بین‌المللی
ضعف مدیریتی	عدم وجود عزم جدی جهت تغییر رویکردهای جاری، تحصیلات بعضاً نامرتبط مسئولین عالی‌رتبه با امور مالی یا میراث فرهنگی، تمرکز به پیشینه مدیریتی به جای تمرکز بر تخصص
ضعف فرهنگی و شخصیتی	خودمحور بودن در گزارشگری مالی به جای علم محور بودن، تمایل به قانون‌گریزی، تسهیل شرایط فساد آور
فقدان دستگاه‌های نظارتی کارآمد	عدم وجود انجمن‌های آزاد علمی و تأثیرگذار، تمرکز بر بروکراسی و موضوعات شکلی در امور نظارتی موجود، اهمیت محدود محتوای گزارش‌ها.

۲. کدگذاری محوری

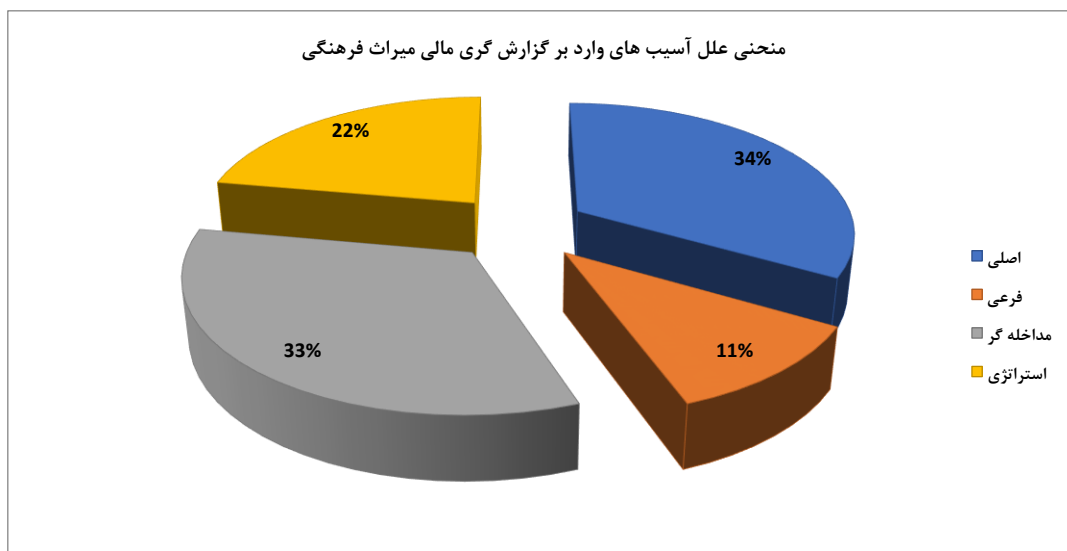
گام بعدی کدگذاری محوری بود؛ کدگذاری محوری، فرآیند ربط دهی مقوله‌ها به زیر مقوله‌هایشان و پیوند دادن مقوله‌ها در سطح ویژگی‌ها و ابعاد است. این کدگذاری، به این دلیل «محوری» نامیده می‌شود که کدگذاری حول «محور» یک مقوله تحقق می‌یابد. (لی، ۲۰۰۱) در این مرحله، مقوله‌ها، ویژگی‌ها و ابعاد حاصل از کدگذاری باز تدوین شده و سرهای خود قرار می‌گیرد تا دانش فزاینده‌ای در مورد روابط ایجاد گردد. در این مرحله نظریه‌پرداز داده بنیاد، یک مقوله کدگذاری باز را انتخاب کرده و آن را در مرکز فرآیندی که در حال بررسی آن است (به‌عنوان پدیده مرکزی) قرار می‌دهد و سپس دیگر مقوله‌ها را به آن ربط می‌دهد.

تحلیل یافته‌های حاصل از دو مرحله کدگذاری باز و محوری نشان از آن دارد که شرایط موجود در سازمان میراث فرهنگی و ادارات تابعه، نشان از آن دارد که شرایط اصلی و مداخله‌گر دارای بیشترین حد تأثیر بر کیفیت نامناسب گزارشگری مالی دارد، این در حالی است که وضعیت راهبردی موجود در نهاد مذکور دارای تأثیر کمی نسبت به دو وضعیت پیشین است؛ و در نهایت شرایط فرعی نسبت به وضعیت‌های دیگر دارای کمترین تأثیر بر کیفیت نامناسب گزارشگری مالی دارایی‌های میراث فرهنگی دارد؛ این شرایط بر اساس منحنی ذیل قابل‌تصور است.

بر اساس منحنی مذکور عواملی هم چون اشکالات سازمانی، ضعف بودجه، ضعف مدیریتی به‌عنوان عوامل اصلی و همچنین ضعف فرهنگی و شخصیتی، کنسرواتیسیم سازمانی، ناکارآمد بودن نظام آموزشی در حوزه میراث فرهنگی به‌عنوان عوامل مداخله‌گر، آسیب‌های جدی گزارشگری مالی در میراث فرهنگی است؛ در این میان عواملی هم چون فقدان دستگاه‌های نظارتی کارآمد و عدم توانایی در ارزش‌گذاری صحیح به‌عنوان عوامل استراتژیک در سطح میانی آسیب‌ها، قابل‌شناسایی است؛ و در نهایت نیز فقدان نظام ارزیابی در نهادهای تابع سازمان میراث فرهنگی به‌عنوان عامل فرعی دارای کمترین حد از آسیب‌رسانی بوده است؛ بدیهی است که نتایج این آسیب‌ها نیز خروجی‌های به نام فقدان خبرگان حسابرسی در سازمان‌های میراث فرهنگی را قابل‌تصور می‌نماید؛ بر این اساس آسیب‌های موجود را ذیل سه دسته کلی طبقه‌بندی نمود:

جدول ۳: کدگذاری محوری

شرایط و عوامل وضعیت	مقوله‌های مرتبط
اصلی	اشکالات سازمانی، ضعف بودجه، ضعف مدیریتی
فرعی	فقدان نظام ارزیابی در نهادهای تابع سازمان میراث فرهنگی
مداخله‌گر	ضعف فرهنگی و شخصیتی، کنسرواتیسیم سازمانی، ناکارآمد بودن نظام آموزشی در حوزه میراث فرهنگی.
استراتژیها	فقدان دستگاه‌های نظارتی کارآمد، عدم توانایی در ارزش‌گذاری صحیح.
خروجی	فقدان خبرگان حسابرسی در سازمان‌های میراث فرهنگی.



فرهنگی و شخصیتی مدیران بدون تردید بر کل یک سیستم تأثیراتی وافر خواهد داشت؛ و یا عدم انعطاف و کنسرواتیسیم سازمانی نیز نقشی اساسی در روندهای عملیاتی یک سازمان خواهد داشت. آسیب‌های نظارتی و مهارتی نیز شامل ضعف‌های آموزشی و عدم کنترل صحیح گزارش‌های مالی است و در نهایت عدم وجود یک نظام ارزیابی کارآمد به‌عنوان آسیب سیستمی موردنظر قرار گرفته است.

گام نهایی پژوهش یافتن پاسخ سؤالات بود؛ بر اساس بررسی‌های و مصاحبه‌های انجام‌شده با متخصصان، از بین آسیب‌های سه‌گانه، آسیب‌های وارد بر شناسایی دارایی‌های میراث فرهنگی تابع عوامل مدیریتی است؛ و آسیب‌های وارد بر گزارشگری مالی دارایی‌های میراث فرهنگی نیز تابع دودسته آسیب‌های مدیریتی، نظارتی و مهارتی؛ و سیستمی است.

بر اساس جدول ۵ رده آسیب‌های وارد بر شناسایی دارایی‌های میراث فرهنگی، عمدتاً از نوع مدیریتی است.

بر اساس جدول فوق، هم‌چنین آسیب‌های وارد بر گزارشگری مالی دارایی‌های میراث فرهنگی در جغرافیای مدنظر، در رده‌های سیستمی و نظارتی و مهارتی قرار دارد.

جدول شماره (۴): آسیب‌های وارد بر شناسایی و گزارشگری مالی دارایی‌های میراث فرهنگی

نوع آسیب	ضریب تأثیر
مدیریتی	بالا
نظارتی و مهارتی	متوسط
سیستمی	پایین

بررسی‌های این پژوهش و هم‌چنین تحلیل خروجی‌های مصاحبه‌ها نشان از آن دارد که از بین آسیب‌های شناسایی‌شده، موضوعاتی هم چون اشکالات سازمانی، ضعف بودجه، ضعف مدیریتی، ضعف فرهنگی و شخصیتی، کنسرواتیسیم سازمانی و ناکارآمد بودن نظام آموزشی در زمره عواملی است که بر اساس چارت سازمانی میراث فرهنگی ذیل حوزه‌های مدیریتی قابل‌تعریف است. توضیح آنکه موضوعی همانند اشکالات سازمانی و رفع آن‌ها تابع اختیارات مدیریتی است؛ از سوی دیگر اختصاص ندادن بودجه کامل جهت مقوله‌های آموزشی و هم‌سان‌سازی با استانداردهای بین‌المللی نیز در حیطه اختیارات مدیران است. نکته دیگر این‌که اگرچه عوامل شخصیتی و فرهنگی تمامی کارکنان یک نهاد بر خروجی‌ها تأثیر به‌سزایی دارد؛ اما روندهای

جدول شماره (۵): آسیب‌های وارد بر شناسایی دارایی‌های میراث فرهنگی

نوع آسیب	مقوله های آسیب	رده آسیب
اصلی	اشکالات سازمانی، ضعف بودجه، ضعف مدیریتی	مدیریتی
مداخله گر	ضعف فرهنگی و شخصیتی، کنسرواتیسیم سازمانی، ناکارآمد بودن نظام آموزشی در حوزه میراث فرهنگی.	مدیریتی

جدول شماره (۶): آسیب‌های وارد بر گزارشگری مالی دارایی‌های میراث فرهنگی

نوع آسیب	مقوله های آسیب	رده آسیب
فرعی	فقدان نظام ارزیابی در نهادهای تابع سازمان میراث فرهنگی	سیستمی
استراتژیک	فقدان دستگاه‌های نظارتی کارآمد، عدم توانایی در ارزش‌گذاری صحیح.	نظارتی و مهارتی

حسابداری متفاوتی وجود دارد که با استفاده از این روش قابل‌استفاده است. با این‌وجود، برای اینکه این استانداردهای حسابداری با رویکرد عملی سازگار باشد، باید اصلاحاتی در این استانداردها انجام شود؛ دوم رویکرد تطبیق غیر دارایی- بدهی‌ها؛ در این رویکرد اگر اطلاعات مربوط به هزینه یا ارزش در دسترس نیست اما دارایی‌های میراثی قابل دفع نیستند، طبق این رویکرد، دارایی‌های میراثی نباید در صورت‌وضعیت مالی گنجانده شود و باید به‌عنوان دارایی‌های اعتماد / عامل رفتار شود؛ بنابراین، هر کشور باید بیانیه اعتماد / عامل دارایی ایجاد کند که دارایی‌های میراثی در این بیانیه در واحدهای فیزیکی نه از نظر ارزش مالی ذکر شده باشد؛ بنابراین برای محاسبه درآمد و هزینه‌های مربوط

بحث و نتیجه‌گیری

پژوهش حاضر نشان داد که رویکرد عملی حسابداری مبتنی بر دو رهیافت است؛ اول رویکرد تطبیق دارایی‌ها و بدهی‌ها؛ بر اساس این رویکرد اگر اطلاعات مربوط به هزینه یا ارزش دارایی‌های میراثی در دسترس باشد و دارایی‌های میراثی قابل دفع باشد می‌توان سرمایه‌گذاری نمود و از این‌رو می‌توان آن‌ها را برای مطابقت با بدهی‌ها استفاده کرد که باید در صورت‌وضعیت مالی گنجانده شود. علاوه بر این، درآمد و هزینه‌های مربوط به دارایی‌های میراث فرهنگی باید در صورت عملکرد مالی گنجانده شود. اتخاذ رویکرد تطبیق دارایی‌ها و بدهی‌ها به استانداردهای حسابداری کاملاً جدیدی نیاز ندارد. در حقیقت، استانداردهای

عمومی گزارشگری مالی توسط نهادهای بخش دولتی است، ناتوان است. بعلاوه، فرضیات مدیریت جدید دولتی ادعا می‌کند که گزارش کلیه دارایی‌های میراث فرهنگی که در اختیار نهادهای بخش دولتی است از نظر اقتصادی، پاسخگویی را در آن نهادها بهبود می‌بخشد. در حقیقت، مطالعات قابل توجهی مخالف این مفروضات است و استدلال می‌کنند که اطلاعات غیرمالی را می‌توان به‌عنوان نمونه‌ای از فرصتی برای مشاوره میان‌رشته‌ای برای تعیین مناسب‌ترین شکل پاسخگویی برای دارایی‌های میراثی در نظر گرفت. بر این اساس، اختصاص ارزش‌های اقتصادی به دارایی‌های میراثی تنها راه تقویت و تخلیه مسئولیت برای دارایی‌های میراثی نیست.

بر اساس مصاحبه‌های صورت گرفته نتایج زیر حاصل شده است: الف) جمع‌آوری سرمایه در ارتباط با خرید جدید و یا مواردی که در گذشته خریداری شده است.

ب) استفاده از سرمایه‌های جدید بدون شناسایی دارایی‌های میراثی قبل از تصویب حسابداری تعهدی.

ج) رویکرد غیر از جمع‌آوری سرمایه و تملک اقلام میراثی

د) تهیه اطلاعات گسترده از طریق افشای جمع‌آوری سرمایه با مالکیت کامل موارد جدید و اکتساب گذشته‌نگر.

با توجه به رویکرد سرمایه‌گذاری کامل (در صورتی که واحد تجاری بتواند مقادیر معقول فعلی اکثریت را به دست آورد)، دارایی‌های میراثی که این مقادیر را در اختیاردارند باید در ترازنامه گزارش شوند. این روش مستلزم این است که هر نهاد بخش دولتی دارایی‌های میراث فرهنگی، از جمله دارایی‌های به‌دست‌آمده در دوره‌های حسابداری قبلی و اخیر را در ترازنامه‌ای که اطلاعات مربوط به هزینه یا ارزش آن در دسترس است، شناسایی و سرمایه‌گذاری کند. یکی از شایستگی‌های این روش این است که این‌یک روش حسابداری مداوم برای دارایی‌های میراث قبلی و اخیراً خریداری‌شده را تضمین می‌کند. همچنین سرمایه‌گذاری کامل دارایی‌های میراثی به اطلاع سرمایه‌گذاران و حامیان مالی در مورد ارزش دارایی‌های نگهداری شده، گزارش در مورد اداره دارایی‌ها توسط نهاد مالک و اطلاع‌رسانی به تصمیم‌گیرندگان در مورد استفاده صحیح منابع کمک می‌کند. علاوه بر این، اگر دارایی‌های میراث سرمایه‌گذاری نشوند، ترازنامه تصویر کاملی از وضعیت مالی واحد اقتصادی ارائه نمی‌دهد. به همین دلیل بهتر است دارایی‌های میراثی را در ترازنامه‌ای که اطلاعاتی در مورد هزینه یا ارزش آن در دسترس است گزارش شده تا این دارایی‌ها از ترازنامه خارج شود.

بنابراین، نیاز به ایجاد یک رویکرد حسابداری جدید است که بر رفتار حسابداری مداوم و شفاف برای دارایی‌های میراث متمرکز باشد، به این دلیل که آیا محدودیت‌های قانونی، فرهنگی

به دارایی‌های میراثی، هر شهرستان باید صندوق اعتماد (صندوق عامل) ایجاد کند. این صندوق شامل کلیه درآمدها و هزینه‌های مربوط به دارایی‌های میراثی در هر کشور خواهد بود. مانده صندوق اعتماد یا به‌عنوان بدهی یا دارایی در ترازنامه گزارش می‌شود.

یافته‌های پژوهش حاضر نشان از آن دارد که شناسایی و گزارشگری مالی دارایی‌های میراث فرهنگی نیازمند ایجاد یک رویکرد جدید حسابداری است؛ رویکردی که متمرکز بر رفتار حسابداری مداوم و شفاف برای دارایی‌های میراث باشد. علاوه بر این، یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که رویکرد جاری در سازمان میراث فرهنگی باعث وارد آوردن آسیب‌های جدی بر شناسایی و گزارشگری مالی دارایی‌های میراث فرهنگی شده است؛ آسیب‌هایی که عمدتاً از جنس مدیریتی هستند؛ اما رده‌های نظارتی و مهارتی و سیستمی نیز در زایش این شرایط بی‌تأثیر نبوده است.

تغییر فرهنگ مدیریت از مدیریت دولتی به مدیریت جدید دولتی، همه نهادهای بخش دولتی را ملزم کرده است که ارزش‌های اقتصادی را به دارایی‌های سرمایه‌ای دولتی از جمله دارایی‌های میراث فرهنگی نسبت دهند و گزارش‌های مالی سالانه را تهیه کنند که بر اساس معادل مدل بخش خصوصی تهیه شده باشد. این پژوهش استدلال می‌کند که چارچوب گزارشگری برای نهادهای بخش خصوصی مبتنی بر اصول استانداردهای حسابداری برای نهادهای بخش دولتی که دارایی‌های میراث را در اختیاردارند نامناسب است زیرا این نهادها و دارایی‌ها از نظر هدف و ماهیت متفاوت هستند. استفاده از مدل گزارشگری بخش خصوصی در نهادهای بخش دولتی منجر به ارائه رویکردهای حسابداری شده است که توجه به اینکه آیا محدودیت‌های قانونی، فرهنگی و یا اجتماعی برای دفع دارایی‌های میراثی وجود دارد یا خیر، موردتوجه قرار نگرفته است. علاوه بر این، آن‌ها به ترتیب عواقب سرمایه‌گذاری و عدم سرمایه‌گذاری دارایی‌های میراث بر خالص ارزش و بیانیه عملکرد را تشخیص نداده‌اند. از آنجایی که این می‌تواند منجر به اغراق در خالص ارزش دارایی شود، به‌طور نمونه، کشوری همانند مصر که دوسوم دارایی‌های میراث جهانی را در اختیار دارد، تمام دارایی‌های میراث خود را سرمایه‌گذاری کند. اگر دولت مصر دارایی‌های میراث را سرمایه‌گذاری نکرده و آن‌ها را در حساب درآمد و هزینه‌های خود هزینه نکرده باشد، می‌تواند منجر به تحریف بیانیه عملکرد شود. همچنین، استفاده از گزارشگری مالی بخش خصوصی در نهادهای بخش دولتی که دارایی‌های میراث را در اختیاردارند، در ارائه اطلاعات به ذینفعان که مطابق با سودمندی ویژگی‌های کیفی ذکر شده در چارچوب مفهومی هدف

- و اجتماعی در استفاده از دارایی‌های میراث برای جلوگیری از اغراق در خالص ارزش و تحریف صورت عملکرد وجود دارد یا خیر. این رویکرد در این پژوهش ارائه شده است و از آن به عنوان رویکرد عملی یاد می‌شود. رویکرد عملی مبتنی بر دو زیر رهیافت زیر است:
- رویکرد تطبیق دارایی‌ها و بدهی‌ها: اگر اطلاعات مربوط به هزینه یا ارزش دارایی‌های میراثی در دسترس باشد و دارایی‌های میراثی قابل دفع باشد می‌توان سرمایه‌گذاری نمود و از این رو می‌توان آن‌ها را برای مطابقت با بدهی‌ها استفاده کرد که باید در صورت وضعیت مالی گنجانده شود. علاوه بر این، درآمد و هزینه‌های مربوط به دارایی‌های میراث فرهنگی باید در صورت عملکرد مالی گنجانده شود. اتخاذ رویکرد تطبیق دارایی‌ها و بدهی‌ها به استانداردهای حسابداری کاملاً جدیدی نیاز ندارد. در حقیقت، استانداردهای حسابداری متفاوتی وجود دارد که با استفاده از این روش قابل استفاده است. با این وجود، برای اینکه این استانداردهای حسابداری با رویکرد عملی سازگار باشد، باید اصلاحاتی در این استانداردها انجام شود.
- رویکرد تطبیق غیر دارایی-بدهی‌ها: اگر اطلاعات مربوط به هزینه یا ارزش در دسترس نیست اما دارایی‌های میراثی قابل دفع نیستند، سرمایه‌گذاری نگردد و از این رو نمی‌توان از آن‌ها برای مطابقت با بدهی‌ها استفاده کرد (دارایی‌های میراث محدود). طبق این رویکرد، دارایی‌های میراثی نباید در صورت وضعیت مالی گنجانده شود و باید به عنوان دارایی‌های اعتماد / عامل رفتار شود؛ بنابراین، هر کشور باید بیانیه اعتماد / عامل دارایی ایجاد کند که دارایی‌های میراثی در این بیانیه در واحدهای فیزیکی نه از نظر ارزش مالی ذکر شده باشد؛ بنابراین برای محاسبه درآمد و هزینه‌های مربوط به دارایی‌های میراثی، هر شهرستان باید صندوق اعتماد (صندوق عامل) ایجاد کند. این صندوق شامل کلیه درآمدها و هزینه‌های مربوط به دارایی‌های میراثی در هر کشور خواهد بود. مانده صندوق اعتماد یا به عنوان بدهی یا دارایی در ترازنامه گزارش می‌شود.
- فهرست منابع**
- * اسکندر، هدی، مرادی، محمد، الهائی سحر، مهدی. (۱۳۹۳). حساسیت منابع تامین مالی برون سازمانی به جریان نقدی تحت محدودیت مالی: با تاکید بر اثر جانشینی دارایی‌های ثابت مشهود. مدیریت دارایی و تامین مالی، ۲ (۴) ۱۲۶-۱۱۱.
- * عرب‌صالحی، مهدی و مهدی میرزائی. (۱۳۹۵). «کیفیت گزارشگری مالی و کیفیت حسابداری». حسابداری رسمی، شماره ۳۳، صص ۵۰-۵۳.
- * عزیزپور شیرسوار، محسن. (1395). ارتباط بین کیفیت حسابداری و کیفیت گزارشگری مالی. ماهنامه پژوهش‌های مدیریت و حسابداری. شماره ۲۵، صص ۸۸-۱۰۵.
- * کردستانی، غلامرضا و مصطفی رحیمی. (۱۳۹۰). بررسی عوامل تعیین‌کننده انتخاب سطح کیفیت گزارشگری مالی و اثرات اقتصادی آن در بازار سرمایه. پژوهش‌های تجربی حسابداری مالی. سال اول، شماره اول، صص ۶۷-۹۱.
- * کمیته تدوین استانداردهای حسابداری. (۱۳۸۶). استانداردهای حسابداری. نشریه ۱۶۰. چاپ نهم، تهران: انتشارات سازمان حسابداری.
- * کیانی، آیدین و محمدعلی آقایی. (۱۳۹۵). ارزیابی سودمندی معیارهای اندازه‌گیری کیفیت گزارشگری مالی بر رشد آتی در فرایند چرخه حیات شرکت‌ها. پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی. سال پنجم، شماره ۹، صص ۱۴۳-۱۷۲.
- * مشایخی، بیتا، مهرانی، کاوه، رحمانی، علی و آزاده مداحی. (۱۳۹۲). تدوین مدل کیفیت حسابداری. فصلنامه بورس اوراق بهادار. سال ششم، شماره ۲۳، صص ۱۰۳-۱۳۷.
- * نوروش، ایرج. (۱۳۷۷). رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و تعداد حسابداران آموزش‌دیده در واحدهای تجاری پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. بررسی‌های حسابداری و حسابداری. شماره ۲۴ و ۲۵، صص ۸-۳۳.
- * نوری فرد، پداله و حسن چناری بوکت. (۱۳۹۵). تأثیر کیفیت گزارشگری مالی و سررسید بدهی بر کارایی سرمایه‌گذاری. پژوهشنامه اقتصاد و کسب و کار، سال هفتم، شماره سیزدهم، صص ۲۹-۴۴.
- * جامی، مجید، هدادی، همتا، شیخی، محدثه، دوستی مقدم، حسین. (۱۳۹۸). فصلنامه رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری. سال سوم، شماره شانزدهم، صفحات ۵۱-۳۹.
- * جبارزاده کنگرلویی، سعید، متوسل، مرتضی، بهنمون، یعقوب. (۱۳۹۵). حساسیت تامین مالی خارج از سازمان و جریان وجه نقد با تاکید بر نقش داراییهای مشهود و محدودیت مالی در شرکتهای پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران. دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، ۵: ۱۳۳-۱۲۳.

- Accounting for heritage assets”, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 62 (4), 181-184.
- * Keeling, D. (1972), “Management in Government”, London, Allen and Unwin
- * Kelly, R.M (1998), “An inclusive democratic policy, representative bureaucracies, and the New Public Management” *Public Administration Review* 58 (3), pp. 201-208.
- * Kickert, W. (1997), “Public Management in the United States and Europe” *Public Management and Administrative Reform in WESTEREN Europe* (ed. Walter J. M. Kickert) 15-39, Cheltenham, UK: Edward Elgar
- * Laili Hassan, N., Saad, N., Nasibah Ahmad, H Mohammed Salleh, M.S., Sharofi Ismail, M., (2016). The accounting practices of heritage assets.
- * Lee, J. (2001). A grounded theory: Integration and Internalization in ERP adoption and use, Unpublished Doctoral Dissertation, University of Nebraska, In Proquest UMI Database.
- * Mautz, R.K. (1988), “Editorial: monuments, mistakes and opportunities”, *Accounting Horizons*, Vol. 2 No. 2, pp. 123-8.
- * Micallef, F. and Peirson, G. (1997), “Financial reporting of cultural, heritage, scientific and community collections”, *Australian Accounting Review*, 7 (13), 31-7.
- * Ouda, H. (2005) Transition to Accrual Accounting in the Public Sector of Developed and Developing Countries: Problems and Requirements, with special focus on the Netherlands and Egypt, p.405, Universal Press, Veenendaal, the Netherlands.
- * Ouda, H. (2014). Towards a Practical Accounting Approach for Heritage Assets: An Alternative Reporting Model for the NPM Practices. *Journal of Finance and Accounting*, Vol 2, No 2, pp 19-33.
- * Ouda, H. (2014). A practical accounting approach for heritage assets under accrual accounting: with special focus on Egypt. *International Journal of Governmental Financial Management*, 2: 35-46.
- * Ouda, H. (2014). Towards a Practical Accounting Approach for Heritage Assets: An Alternative Reporting Model for the NPM Practices. *Journal of Finance and Accounting*, vol. 2, no. 2 (2014): 19-33. Doi: 10.12691/jfa-2-2-1.
- * Ripp, M., and Hauer, S., Communication model for built heritage assets going from knowing to identification. *Built Heritage* 2017 / 4
- * Strauss, Anselm L., & Corbin, Juliet (1998), *Basics of Qualitative Research: Techniques and Procedures for Developing Grounded Theory*, 2nd Ed., Sage.
- * Wastell, D. G. (2001). Barriers to effective knowledge management: Action research meets grounded theory. *Journal of Systems & Information Technology*, 5(2), 21-35.
- * Wild, S. (2013), “Accounting for Heritage, Cultural and community Assets- an Alternative Metrics from a New Zealand Maori education Institution”, *Australasian Accounting Business and Finance Journal (AABFJ)*. 7(1), 2013, 3-22.
- * Yoon J and Lee J. Adaptive reuse of apartments as heritage assets in the Seoul station urban regeneration area. *Sustainability* 2019, 11, 3124; doi: 10.3390/su11113124.
- * عباس زاده، محمد (۱۳۹۱). تاملی بر اعتبار و پایایی در تحقیقات کیفی، *جامعه شناسی کاربردی*، شماره ۲۳، دوره ۱، صص ۱۹-۳۴.
- * ملاپور، محمدحسین و محمدرضا پورعلی، (۱۳۹۵). بررسی ارتباط دارایی های نامشهود با اهرم مالی، *دومین کنفرانس بین المللی مدیریت و علوم انسانی*، استانبول کشور ترکیه، موسسه مدیران ایده پرداز پایتخت ویرا.
- * Ball, A. and Grubnic, S. (2008). “Sustainability Accounting and Accountability in the Public Sector”, Unerman, J., Bebbington, J. And O’Dwyer, B., *Sustainability Accounting and Accountability*, Routledge, Abingdon, UK: 243-265.
- * Ball, I., (1994) Initiatives in public sector management and financial management: the New Zealand experience, published in Arthur Andersen, *Financieel beheer, verslaggeving en prestatie meting bij de Rijksoverheid*, Symposium verslag 2 November 1994.
- * Barton, A. (1999a), “Public and Private Sector Accounting – the Non-identical twins”. *Australian Accounting Review*, 9 (2), 22-31.
- * Biondi L., Grandis F.G., Mattei, G., (2017). Financial reporting for heritage assets. Towards an international public sector accounting standard? *International Journal of Economics and Financial*. 6:80-90.
- * Carnegie, G.D. and Wolnizer, P.W. (1995), “The financial value of cultural, heritage and scientific collections: an accounting fiction”, *Australian Accounting Review*, Vol.5 No. 1, pp. 31-47.
- * Carnegie, G.D. and Wolnizer, P.W. (1996), “Enabling accountability in museums”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 9 No. 5, pp. 84-99.
- * Cooper, S. and Owen, D. (2007). Corporate social reporting and stakeholder accountability: The missing link. *Accounting, Organizations and Society*, 32, 649-667.
- * De Wolf, A., Christiaens, J. and Aversano, N. (2020), “Heritage assets in the due process of the international public sector accounting standards board (IPSASB)”, *Public Money and Management*, pp. 1-11, Published online: 17 Feb 2020, doi: 10.1080/09540962.2020.1727114
- * Glaser, B. (1992). *Basics of Grounded Theory Analysis*. Mill Valley, CA: Sociology Press.
- * Glaser, Barney G., Strauss, Anselm L. (1967). The discovery of grounded theory: The strategies for qualitative research. pp.281.
- * Haque, M. Shamsul (2002). “Structures of New Public Management in Malaysia and Singapore: Alternative Views.” *Journal of Comparative Asian Development* 1(1): 71-86.
- * Hood, C. (1991), “A Public Management for Ail Seasons?”, *Public Administration* (1991) pp. 3-19.
- * Hood, C. (1995), “The ‘New Public Management’ in the 1980’s: variations on a theme”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20, No. 2/3, pp. 93-109
- * Hooper, K.C. and Kearins, K.N. (2005), “Knowing the price of everything and the value of nothing:

DeFond, M., Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*. In Press, doi:10.1016/j.jacceco.2014.08.007. *



Accounting Knowledge & Management Auditing
Vol. 13/ No. 51/ Autumn 2024

Designing a financial reporting model of cultural heritage assets based on data theory

Mehdi Parvaresh

1)Ph.D Student,Department of Accounting,Qeshm Branch,Islamic Azad University,Qeshm,Iran

Ghodratollah.Talebnia

Associate Professor of Accounting,Department of Accounting,Science and Research Branch,Islamic Azad University,Tehran,Iran

Ali.Amiri

Assistant Professor of Accounting,Department of Accounting,Bandar Abbas Branch,Islamic Azad University,Bandar Abbas,Iran

Faegh.Ahmadi

Assistant Professor of Accounting,Department of Accounting,Qeshm Branch,Islamic Azad University,Qeshm,Iran
gh_talebnia@yahoo.com

Abstract

The purpose of this study is to design a conceptual model for financial reporting of cultural heritage assets in Iran. In this study, using data-based theorizing method, through financial interviews with 15 experts and people using snowball or chain sampling method and analysis of interview data, financial reporting of cultural heritage assets was examined. Also, using ground-based coding, concepts, categories, characteristics and dimensions of categories that were classified into contextual factors, causal conditions, strategies, consequences, were extracted and with the opinions of professional experts, the proposed model was approved. Findings indicate many challenges in various dimensions to evaluate the financial reporting of cultural heritage assets in Iran. The main challenges in this regard, from the participants' point of view, have been mostly based on the state of the economy, lack of accurate measurement and estimation, and the obligation of the financial reporting system. The research findings can be a good start to consider the evaluation and valuation of cultural heritage assets in the financial statements of state-owned companies.

Keywords: cultural heritage assets, asset and debt matching approach, foundation data theory.