



فصلنامه علمی پژوهشی
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت
دوره ۱۴ / شماره ۴ (پیاپی ۵۶) / زمستان ۱۴۰۴
صفحه ۱ تا ۱۶

شناسایی، اندازه گیری و گزارشگری مالی دارایی های میراث فرهنگی با استفاده از روش 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: ۱۴۰۱/۰۶/۲۶ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۱۰/۲۵

چکیده

دارایی‌های میراث فرهنگی، دارایی‌های ثابت مشهودی هستند که به سبب اهمیت تاریخی یا فرهنگی، آموزشی یا هنری منحصر به فرد هستند. دارایی‌های میراث فرهنگی علاوه بر داشتن ارزش برای نسل‌های آتی؛ ابزارهایی هستند که دولت می‌تواند از طریق آن به اهداف خود اعم از محافظت، نگهداری و ایجاد ارزش‌های موروثی دست یابد؛ با این وجود شناسایی، ارزش‌گذاری و ارائه گزارش‌های مالی از دارایی‌های میراث فرهنگی، برای نهادهای بخش عمومی متولی این دارایی‌ها هستند، همواره مشکل و پر از چالش بوده است؛ بر این اساس پژوهش حاضر بر آن است که بر اساس اهداف تحقیقاتی خود که متمرکز بر کاستی‌های مدیریت دولتی در حیطه حسابداری دارایی‌های میراث فرهنگی از یک طرف و نشان دادن اهمیت ورود بخش خصوصی به این حیطه از سوی دیگر است؛ سه مؤلفه شناسایی، ارزش‌گذاری و گزارشگری دارایی‌های میراث فرهنگی را مورد بررسی قرار دهد؛ این پژوهش که با استفاده از روش کیفی گرند تئوری سازمان‌یافته ضمن مصاحبه با ۱۵ نفر از پژوهشگران، اساتید دانشگاه و مدیران حیطه میراث فرهنگی بدین نتیجه رسیده است که حسابداری فعلی دارایی‌های میراث فرهنگی به دلیل ذات دولتی خود با چالش‌های بسیاری مواجه است؛ در حیطه شناسایی، عدم اجماع بین افرا مختلف تأثیرگذار مانع از شناسایی تمامی دارایی‌های میراث فرهنگی شده است؛ از سوی دیگر ارزش‌گذاری این دارایی‌ها به دلیل ماهیت این اموال از یک سو و عدم ارتباط و استفاده از تجارب موفق جهانی هم چنان دچار چالش‌های عمیق است؛ نهایتاً این که گزارشگری مالی نیز با توجه عدم اجماع در خصوص بدهی یا دارایی بودن این اموال هم چنان با ایرادات جدی مواجه است.

واژه‌های کلیدی: دارایی‌های میراث فرهنگی، شناسایی، ارزش‌گذاری، گزارشگری، نظریه داده بنیاد.

۱- مقدمه

از میراث فرهنگی به عنوان خمیرمایه حفظ، بقا و اعتبار هر کشور در جهان کنونی یاد می‌شود. این مؤلفه، می‌تواند زمینه توسعه اقتصادی، علمی و اجتماعی کشور را فراهم نماید. میراث فرهنگی در هر کشوری زمینه‌ساز بروز و ظهور حس پیوستگی و همبستگی میان مردم یک کشور است. این حس که امروزه از آن به عنوان حس هویت ملی یاد می‌کنند، در دنیای پر آشوب و آکنده از هرج و مرج کنونی نقشی به مراتب مهم‌تر و پررنگ‌تر از دهه‌های پیشین یافته و از عوامل و مؤلفه‌های قدرت نرم کشورها در روزگار ما به شمار می‌آید. هر ملت و دولتی از طریق نگاه به گذشته تاریخی و فرهنگی خود، امکان شناسایی و بازیابی هویت ملی خود را پیدا می‌کند و بدین وسیله، استمرار و بقای خود را تضمین می‌کند. افزون بر این، بررسی و باز نشر میراث فرهنگی هر کشور می‌تواند به تقویت حس خودباوری در میان مردمان آن کشور منجر شود و می‌تواند به اعتماد به نفس در میان میراث داران آن‌ها بینجامد و در نتیجه، زمینه ارتقا، حس خلاقیت و نوآوری را برای نسل‌های آینده فراهم نماید؛ بنابراین، به‌طور کلی، میراث فرهنگی از تاریخ، پیشینه فرهنگی، هنری و علمی، آثار تاریخی، آداب و رسوم ملت‌ها و... پرده برمی‌دارد تا جایی که بدون شک باید به عنوان یک حق بشری در میان مصادیق حقوق فرهنگی بشر آن را به رسمیت شناخت و در راستای حفاظت از آن برآمد. در واقع، این حق مردمان هر کشور است که از میراث فرهنگی گذشتگان‌شان به درستی حمایت گردد، به همین خاطر است که ضرورت حفاظت از این آثار، به عنوان یک دغدغه ملی و جهانی در نظام حقوقی هر کشور تبلور یافته است.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

مدیریت و برنامه ریزی میراث فرهنگی در ایران تحت نظر و مدیریت سازمان میراث فرهنگی کشور است و دولت در این خصوص همواره متمرکز عمل کرده است، اما نتوانسته است به‌طور مطلوب در کشف، حفظ، ارتقا و معرفی آن‌ها به ایرانیان و خارجیان موفق باشد. نگاهی دقیق به این میراث فرهنگی، به خصوص میراث فرهنگی ارزشمند و بزرگی که وجه ای جهانی دارند، مانند تخت جمشید، پاسارگاد، نقش رستم، مساجد با شکوه تاریخی، محوطه‌های تاریخی از قبیل زیگورات و سیلک، ارگ بم، کاروانسراهای جاده ابریشم در خراسان و سایر نقاط، بناهای تاریخی تهران، شوش و... گویای آن است که کیفیت نگهداری آن‌ها نه تنها شرایط مطلوبی ندارد، بلکه شرایط نامطلوبی نیز دارد. امروزه کمتر کسی است که در حال حاضر از شرایط حاکم بر میراث فرهنگی رضایت داشته باشد. عموماً مردم کیفیت نگهداری و حفاظت و ارائه خدمات در آثار و اماکن

تاریخی و موزه‌ها شکایت دارند و آمار و ارقام موجود هم حکایت از فقدان جاذبه لازم برای جلب گردشگران خارجی و حتی داخلی دارند (صالحی امیری، ۱۳۹۱: ۳۴). متأسفانه باید گفت که با ادامه این وضع بسیاری از بناهای یاد شده به مرور از حافظه تاریخی خط می‌خورند؛ چراکه واقعیت این است که میراث فرهنگی ارزشمند و تجدیدنپذیر ایران در هزار توی غفلت و سوء مدیریت ما و قوانین و مقررات شکسته بسته و ضد و نقیض، در معرض آسیب‌هایی جبران‌ناپذیر است و هنوز از زبان مدیران و کارشناسان در رسانه‌ها عنوان می‌شود که برای مثال امسال اعتباری تخصیص نیافته و یا هنوز با گذشت چند ماه از سال اعتباری تخصیص داده نشده است. (همان) طی این سال‌ها در کشور ما به موضوع میراث فرهنگی توجهی نشده و این صنعت توسعه نیافته است. علی‌رغم اینکه همواره همه اسناد مکتوب و شفاهی و همه برنامه‌های کشور به حرکت به سوی اقتصاد غیرنفتی و رشد درآمدهای غیرنفتی تأکید شده است، اما در عمل موفقیتی در این حوزه (که بالقوه مستعد ایجاد درآمدهای کلانی است) کسب نشده است. این در حالی است که بسیاری از کشورهایی که میراث فرهنگی آنان با ایران قابل مقایسه نیست، درآمدی سرشار و گاه چندین برابر درآمد نفتی ما کسب کرده‌اند. بر همین اساس است که بسیاری بر این باورند که ایران ناگزیر به استمداد از توانمندی‌های مالی، علمی و فنی بخش خصوصی است زیرا سوابق و تجربیات و مشاهدات وضع موجود و آمار و ارقام نشان می‌دهد که بخش دولتی توانایی کافی برای اداره این بخش را ندارد. لذا بهتر است با برنامه ریزی اصولی و اندیشیدن تمهیدات لازم، تصدی این حوزه را به بخش خصوصی واگذار کرد و دولت به تولی گری بپردازد؛ بنابراین و با توجه به تولی مطلق دولت در امر میراث فرهنگی استفاده از الگوهای موفق جهانی جهت شناسایی و حتی اندازه‌گیری و گزارشگری دارایی‌های میراث، از کارایی چندانی برخوردار نخواهد بود؛ چراکه به عنوان نمونه در ۲۵ سال گذشته، گزارش‌های مالی از دارایی‌های میراث فرهنگی، یک مسئله بسیار مشکل‌ساز برای نهادهای بخش عمومی که دارای این دارایی‌ها هستند، بوده است، اندازه‌گیری دارایی‌های میراث فرهنگی، متمرکز بر چارچوبی که مجموعه‌ای از سهام‌داران را با محوریت اجتماعی، حقوقی و فرهنگی را پیشنهاد می‌دهد، بجای ارزش‌های اقتصادی این دارایی‌ها نشان می‌دهد؛ اما اگر دارایی‌های میراث فرهنگی نتوانند در گزارش‌های مالی به‌صورت جداگانه گنجانده شوند باعث ایجاد سردرگمی و نامفهومی ترازنامه می‌گردند. بر اساس این رویکرد، دارایی‌های میراث فرهنگی نباید در صورت وضعیت مالی گنجانده شوند از این‌رو، هر کشور باید اظهارنامه عامل دارایی‌هایی را که در آن، دارایی‌های میراث فرهنگی در این باینه در واحدهای

یوون و لی^۴ (۲۰۱۹) مطالعه‌ای با عنوان استفاده‌ی 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. به خاطر 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.

جامی و همکاران (۱۳۹۸) مطالعه‌ای با عنوان بازبینی سیستم ارزشیابی و گزارشگری دارایی‌های میراث فرهنگی انجام دادند. روش تحقیق در این پژوهش به‌صورت 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 دارایی میراث فرهنگی رابطه معنی‌داری وجود دارد.

ملاپور و پور علی (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 بلندمدت به مجموع دارایی‌ها، حاکی از معنادار بودن رابطه در نظر گرفته‌شده است، اما با فرض نسبت حقوق صاحبان سهام به مجموع دارایی‌ها، حاکی از عدم معنادار بودن رابطه است. نتایج فرضیه دوم با فرض نسبت بدهی‌های بلندمدت به مجموع دارایی‌ها حاکی از معنادار بودن رابطه در نظر گرفته‌شده است اما با فرض نسبت حقوق صاحبان سهام به مجموع دارایی‌ها حاکی از عدم معنادار بودن رابطه است اما در این فرض با سطح بسیار ناچیز، عدم معنادار بودن مورد پذیرش قرار گرفت.

جبار زاده کنگر لویی و همکاران (۱۳۹۵) با عنوان حساسیت تأمین مالی خارج از سازمان و جریان وجه نقد با تأکید بر نقش دارایی‌های مشهود (میراث فرهنگی) و محدودیت مالی در شرکت‌های پذیرفته‌شده بورس اوراق بهادار تهران، نتایج نشان داد نه‌تنها 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 دارایی مشهود شرکت و تأمین مالی خارج از سازمان وجود دارد و با افزایش دارایی مشهود، تأمین

فیزیکی در مقادیر مالی بیان‌شده‌اند را ایجاد کند؛ بنابراین به‌طور محاسبه درآمدها و هزینه‌های مربوط به دارایی‌های میراث فرهنگی، هر استان باید یک صندوق مالی را ایجاد کند و این صندوق، تمام درآمدها و هزینه‌های مربوط به دارایی‌های میراث فرهنگی را در هر کشور دارد. (جامی و همکاران، ۱۳۹۸)

با توجه به نوپا بودن واحدهای حسابرسی داخلی در عمده شرکت‌های ایرانی و عدم وجود استانداردها و رهنمودهای حرفه‌ای حسابرسی داخلی ملی در خصوص رویه‌های اجرایی حسابداری خصوصاً در داخل کشور، در خصوص دارایی‌های میراث فرهنگی، چارچوب‌های مفهومی مدونی ارائه نگردیده و پژوهش‌های صورت گرفته دامنه محدودی از دارایی‌های میراث فرهنگی را مدنظر قرار داده‌اند و در داخل کشور مطالعه بسیار محدودی صورت گرفته و این پژوهش با توجه به محدودیت مطالعاتی مذکور بر آن است سه محور اساسی شناسایی، اندازه‌گیری و گزارشگری دارایی‌های میراث در ایران را مورد مطالعه قرار داده و اشکالات و آسیب‌های آن را در معرض دید قرار دهد. لیلی حسن^۱ 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 است.

ریپ و هائور^۲ (۲۰۱۷) مطالعه‌ای با عنوان مدل ارتباطی برای دارایی‌های میراث فرهنگی از دانستن تا شناختن را انجام دادند. در این مدل ارتباطات تخی درزمینه 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.

بیوندی^۳ و همکاران (۲۰۱۸) 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 است. این محققین همچنین بیان کردند که یک شیوه‌ی جامع برای گردآوری اطلاعات در این زمینه مورد نیاز است. همچنین نشان دادند که یک روش کیفی که بتواند اطلاعات لازم را در این زمینه فراهم آورد و نگاه بومی داشته باشد، مورد نیاز است.

³. Lucia Biondi.

⁴. Yoon and Lee.

¹. Laili Hassan.

². Ripp and Hauer.

مالی خارج از سازمان شرکت نیز کاهش پیدا می‌کند و بالعکس. در نهایت نتایج حاکی از آن بود که رابطه معنی‌دار مثبتی بین رشد شرکت و نیز اندازه شرکت با تأمین مالی خارج از سازمان در سطح اطمینان ۹۳ درصد وجود داشت.

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. به بیان دیگر 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 گلنر (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. به بیان دیگر، رویکرد نوخاسته در گزند تئوری، مستلزم مقوله‌بندی تطبیقی ثابت است که در آن مقوله‌ها با هم و رویدادها با هم 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، شناسایی شده و ویژگی‌ها و ابعاد آن در داده‌ها کشف می‌شوند (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸). در این مرحله، نظریه‌پرداز داده بنیاد، مقوله‌های اولیه اطلاعات در خصوص پدیده در حال مطالعه را به‌وسیله تقطیع اطلاعات شکل می‌دهد. پژوهشگر مقوله‌ها را بر همه داده‌های گردآوری‌شده، نظیر مصاحبه‌ها، مشاهدات و یادداشت‌های خود بنیان می‌گذارد گلنر 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

تجربه و تحلیل داده‌ها

کدگذاری محوری پیرامون شناسایی، ارزش‌گذاری و گزارشگری پیرامون دارایی‌های میراث فرهنگی و علل نقصان در این حیطه بدین نتیجه انجامیده است که سه محور ذیل دارای اهمیت کانونی هستند:

معضلات بنیادین

- معضلات و نواقص آموزشی؛
- معضلات شخصیتی و فرهنگی؛
- کمبود بودجه.

معضلات نهادی شامل:

- معضلات ساختاری؛
- معضلات کارگزاری؛
- معضلات نظارتی؛
- معضل محافظه‌کاری سازمانی؛
- ضعف مدیریتی؛
- ارزش‌گذاری ناصحیح.

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 ذکرشده 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.

جدول (۱) مضامین اصلی و فرعی معضل نهاد آموزش

| مضمون اصلی | مضمون‌های فرعی |
|-----------------|---|
| معضل نهاد آموزش | 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 |

جدول (۲) مضامین اصلی و فرعی ضعف شخصیتی

| مضمون اصلی | مضمون‌های فرعی |
|------------|---|
| ضعف شخصیتی | خودمحور بودن در گزارشگری مالی به جای علم محور بودن، تمایل به قانون‌گریزی، تسهیل شرایط فساد آور. |

جدول (۳) مضامین اصلی و فرعی کمبود بودجه

| مضمون اصلی | مضمون‌های فرعی |
|-------------|--|
| کمبود بودجه | هزینه بر بودن استفاده از روش‌های صحیح و استفاده لاجرم از روش‌های مستعمل، هزینه بر بودن آموزش روش‌های صحیح و استاندارد بر اساس اصول بین‌المللی. |

جدول (۴) مضامین اصلی و فرعی معضلات ساختاری

| مضمون اصلی | مضمون‌های فرعی |
|----------------|--|
| معضلات ساختاری | 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 دستگاه یکپارچه کشوری در گزارشگری مالی، عدم اجرای صحیح قوانین |

جدول (۵) مضامین اصلی و فرعی معضلات کارگزاری

| مضمون اصلی | مضمون های فرعی |
|-----------------|--|
| معضلات کارگزاری | استفاده از روش های آموزشی به جای روش های آکادمیک، عدم تبادل نظر و دانش میان متخصصان داخلی و خارجی، بسته بودن فضاهای آموزشی داخل کشور به روی متخصصین خیره خارجی، عدم توجه کافی به آموزش حسابرسی مرتبط با میراث فرهنگی در فضاهای آموزشی. |

جدول (۶) مضامین اصلی و فرعی معضلات نظارتی

| مضمون اصلی | مضمون های فرعی |
|---------------|--|
| معضلات نظارتی | فقدان مرجع ارزش گذاری، وابسته بودن ارزیابان به نهادهای ذی ربط، عدم تربیت نیروی متخصص در زمینه گزارشگری مالی میراثی، عدم وثوق کامل به گزارش ها، عدم وجود انجمن های آزاد علمی و تاثیرگذار، تمرکز بر بروکراسی و موضوعات شکلی در امور نظارتی موجود، اهمیت محدود محتوای گزارش ها. |

جدول (۷) مضامین اصلی و فرعی محافظه کاری سازمانی

| مضمون اصلی | مضمون های فرعی |
|--------------------------|--|
| معضل محافظه کاری سازمانی | موضع گیری شدید نسبت به تغییر روش های موجود، گره خوردن منافع شخصی با حفظ وضع موجود در ارزش گذاری اموال میراثی، عدم فهم صحیح روش های نوین، ناکارآمد بودن فضای دانشگاهی کشور در آموزش روش های نوین و بین المللی |

جدول (۸) مضامین اصلی و فرعی ضعف مدیریتی

| مضمون اصلی | مضمون های فرعی |
|-------------|---|
| ضعف مدیریتی | عدم وجود عزم جدی جهت تغییر رویکردهای جاری، تحصیلات بعضاً نامرتبط مسئولین عالی رتبه با امور مالی یا میراث فرهنگی، تمرکز به پیشینه مدیریتی به جای تمرکز بر تخصص |

جدول (۹) مضامین اصلی و فرعی ارزش گذاری ناصحیح

| مضمون اصلی | مضمون های فرعی |
|-------------------|--|
| ارزش گذاری ناصحیح | اعمال سلیقه شخصی به جای اصول و قانون، فقدان الگوهای قابل اتکا و علمی، اختلاط بین ارزش تاریخی و ارزش اقتصادی. |

نتیجه گیری و پیشنهادات پژوهش

ضرورت و اهمیت شناسایی دارایی های میراثی از یک طرف و اجرای نظام حسابداری بخش عمومی با رویکرد تعهدی از طرف دیگر، شناسایی و ثبت اموال را برای دولت لازم و ضروری نموده است و در این راستا، وزارت امور اقتصادی و دارایی به عنوان متولی اصلی این کار، اقدام به تدوین شیوه نامه نموده و در این شیوه نامه فرایندها و الزامات انجام شناسایی و ثبت اموال، ارزش گذاری و گزارشگری دارایی های ارائه گردیده است. بدیهی است انجام این کار با موانع و چالش هایی روبه رو است. در این راستا مرتبط با مطالعه حاضر و مصاحبه با پژوهشگران، اساتید دانشگاه و مدیران حوزه میراث فرهنگی، موانعی در خصوص شناسایی، ارزش گذاری و گزارشگری

دارایی های میراثی شناسایی گردید. در شناسایی موانع، شرایط فعلی مدنظر دستگاه های اجرایی در نظر گرفته شد و سعی گردید صرفاً بر روی موانع موجود متمرکز شود، به عنوان مثال یکی از الزامات برنامه اجرایی شناسایی شده در شیوه نامه شناسایی اموال، استقرار دستگاه جهت اجرایی شدن این طرح بوده است که با توجه به بررسی های انجام گرفته مشخص گردید در دستگاه های اجرایی، زیرساخت هایی نظیر سیستم های اطلاعاتی و نرم افزارهای حسابداری به طور مناسب وجود دارد و در این زمینه، عوامل مدیریتی می تواند به عنوان موانع عمل نماید. بر اساس نتایج مشخص گردید مهم ترین موانع در شناسایی صحیح اموال موانع ثبت قانونی اموال است؛ دلیل این امر بنا بر داده های جمع آوری شده از

محدودیت‌های پژوهش

در انجام هر پژوهش، محقق با موانع یا محدودیت‌های مواجه می‌شود که این پژوهش نیز از این قاعده مستثنی نبوده و در انجام این پژوهش با محدودیت زیر مواجه شد است:

- با توجه به اینکه در اندازه‌گیری و شناسایی و گزارشگری مالی دارایی‌ها در ایران تحقیق مکفی صورت نگرفته است جمع‌آوری مبانی نظری تحقیق و مقایسه نتیجه این تحقیق با تحقیقات مشابه ایرانی یکی از محدودیت‌های تحقیق می‌باشد.
- دسترسی به خبرگان و افراد صاحب‌نظر که تأثیرگذار در حیطه میراث فرهنگی بوده‌اند با مشکلات زیاد و صرف زمان طولانی همراه بوده است.

پیشنهاد‌های آتی پژوهش

- ✓ انجام مطالعه‌ای جهت برنامه‌ریزی و ایجاد راهکارهای جدی و عملیاتی به منظور محاسبه استهلاک دارایی‌های میراث فرهنگی
- ✓ شناسایی نواقص گزارشگری مالی در پرتو مطالعات و استانداردهای بین‌المللی

فهرست منابع

- اسکندر، هدی، مرادی، محمد، الهائی سحر، مهدی. (۱۳۹۳). حساسیت منابع تأمین مالی برون‌سازمانی به جریان نقدی تحت محدودیت مالی: با تأکید بر اثر جانشینی دارایی‌های ثابت مشهود، مدیریت دارایی و تأمین مالی، ۲ (۴) ۱۱۱-۱۲۶.
- جامی، مجید، هدادی، همتا. شیخی، محدثه. دوستی مقدم، حسین. (۱۳۹۸). فصلنامه رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری. سال سوم، شماره شانزدهم، ۳۹-۵۱.
- جبار زاده کنگرلویی، سعید، متوسل، مرتضی، بهنمون، یعقوب. (۱۳۹۵). حساسیت تأمین مالی خارج از سازمان و جریان وجه نقد با تأکید بر نقش دارایی‌های مشهود و محدودیت مالی در شرکت‌های پذیرفته‌شده بورس اوراق بهادار تهران. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۵: ۱۳۳-۱۲۳.
- رامشه، منیژه و عرب صالحی، مهدی. (۱۳۹۱). مفاهیم کاهش ارزش تحت استانداردهای حسابداری سرفقلی، مجله حسابرس، شماره ۵۸.

مصاحبه با خبرگان را می‌توان عدم اهمیت قانون‌گذاران و برنامه‌ریزان در شناسایی اموال میراثی دانست. بالطبع مدیران اجرایی دستگاه‌ها نیز شناسایی چنین اموالی را در اولویت برنامه‌های خود مدنظر قرار نداده‌اند؛ مانع دوم از نظر اهمیت، مربوط به ضعف قوانین در مورد ارزش‌گذاری دارایی‌های میراث فرهنگی است؛ بدین دلیل که در فرایندهای مربوط به ارزش‌گذاری دارایی‌ها، ضعف‌هایی نظیر عدم استفاده از کارشناسان متخ و نادیده گرفتن اهمیت فرد متخ در ارزش‌گذاری و یا الزام سازمان‌ها به شناسایی اموال در بازه‌ی زمانی محدود مشاهده گردیده است. هرچند بر اساس آیین‌نامه، عدم استفاده از کارشناس رسمی در شناسایی اموال به دلیل صرفه‌جویی هزینه‌ها بوده است، اما این کار می‌تواند با شناسایی دقیق اموال و انجام برنامه‌ریزی‌های آتی در جهت مدیریت صحیح و ارائه داده‌های مناسب برای تصمیم‌گیری و استفاده در نظام‌هایی نظیر نظام حسابداری بخش عمومی با رویکرد تعهدی، نه تنها مقرون به صرفه، بلکه ارزشمند باشد. در حیطه ارزش‌گذاری و گزارشگری دارایی‌های میراث نیز همان‌طور که در یافته‌های پژوهش آورده شد، سیلی از موضوعات قانونی، اقتصادی، عدم توجه به آرای نخبگان و حتی بعضاً امور فرهنگی و شخصیتی مانع از ارائه گزارش صحیح در این حیطه شده است؛ ناگفته نماند که هنوز چالش مهم قلمداد نمودن دارایی‌های میراث فرهنگی در زمره دارایی یا بدهی نیز هنوز به‌طور کامل رفع‌ورجوع نشده است؛ به نظر می‌رسد در این حیطه نیز مثل بسیاری دیگر از حیطه‌های دیگر، عدم تعامل صحیح علمی با جهان مانع از ورود کارشناسان غیر ایرانی در حیطه مربوطه و رفع چالش‌های جدی این حوزه شده است؛ تأکید بر ورود کارشناسان غیر ایرانی به منزله عدم توجه به شایستگی‌های کارشناسان داخلی نیست؛ اما هم‌چنان‌که در شواهد گفتاری نیز آورده شد؛ از دیدگاه بسیاری از پژوهشگران، ورود از چالش‌های جدی موجود نیازمند بهره‌گیری از تجارب جهانی است.

پیشنهاد‌های پژوهش

- طراحی و ایجاد زیرساخت‌هایی سیستم‌های اطلاعاتی و حسابداری لازم جهت محاسبه و گزارشگری
- نقد و بررسی دیدگاه‌های کلان سیاست‌گذاری در حیطه دارایی‌های میراث فرهنگی
- ترجمه آثار مدون تجارب جهانی در حیطه حسابداری دارایی‌های میراث فرهنگی

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.

عرب صالحی، مهدی و مهدی میرزایی. (۱۳۹۵). «کیفیت گزارشگری مالی و کیفیت حسابرسی». حسابدار رسمی، شماره ۳۳، ۵۰-۵۳.

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، ۱۷۲-۱۴۳.

ملاپور، محمدحسین و محمدرضا پور علی، (۱۳۹۵). بررسی ارتباط دارایی‌های نامشهود با اهرم مالی، دومین کنفرانس بین‌المللی مدیریت و علوم انسانی، استانبول کشور ترکیه، موسسه مدیران ایده پرداز پایتخت ویرا. مهدوی، غلامحسین و منفرد مهارلویی، محمد، (۱۳۹۰). ترکیب هیئت‌مدیره و هزینه نمایندگی (بررسی مفروضات تئوری مباشرت در شرکت‌های ایرانی)، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، انجمن حسابداری ایران، سال سوم، شماره دهم، تابستان ۹.

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. (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

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.

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.

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.



Accounting Knowledge & Management Auditing

Vol. 14/ No. 56/ Winter 2024

Identification, measurement and financial reporting of cultural heritage assets using the foundation's data method

Mehdi Parvaresh

Ph.D Student, Department of Accounting, Qeshm Branch, Islamic Azad University, Qeshm, Iran
parvaresh2009@gmail.com

Ghodratollah Talebnia

Associate Professor of Accounting, Department of Accounting, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran
gh_talebnia@yahoo.com

Ali Amiri

Assistant Professor of Accounting, Department of Accounting, Bandar Abbas Branch, Islamic Azad University, Bandar Abbas, Iran
Amiri.study@gmail.com

Faegh Ahmadi

Assistant Professor of Accounting, Department of Accounting, Qeshm Branch, Islamic Azad University, Qeshm, Iran
faeghahmadi@gmail.com

Abstract

Cultural heritage assets are tangible fixed assets that are unique due to their historical or cultural, educational or artistic significance. Assets of cultural heritage assets in addition to having value for future generations; are tools through which the government can achieve its goals, including protecting, maintaining and creating heritage values; Nevertheless, identifying, valuing and presenting financial reports of cultural heritage assets for the public sector institutions that are the custodians of these assets has always been difficult and full of challenges; Based on this, the current research is based on its research objectives, which are focused on the shortcomings of government management in the field of accounting of cultural heritage assets on the one hand and showing the importance of the private sector's entry into this field on the other hand; examine the three components of identifying, valuing and reporting cultural heritage assets; This research, which uses the qualitative method of organized grand theory while interviewing 15 researchers, university professors and managers in the field of cultural heritage, has come to the conclusion that the current accounting of cultural heritage assets faces many challenges due to its governmental nature; In the field of identification, the lack of consensus among different influential leaders has prevented the identification of all cultural heritage assets; On the other hand, due to the nature of these properties, on the one hand, and the lack of connection and use of successful global experiences, the valuation of these assets still faces deep challenges; Finally, financial reporting also faces serious problems due to the lack of consensus regarding whether these properties are assets or liabilities.

Keywords: cultural heritage assets, identification, valuation, reporting, foundation data theory.

