

مجله حسابداری سلامت، سال دهم، شماره دوم، پیاپی ۲۶، پاییز و زمستان ۱۴۰۰، صص. ۸۶-۱۰۵

ارائه الگوی کیفیت پاسخ‌گویی مالی در حوزه سلامت با رویکرد نظریه پردازی زمینه بنیان

نیر سرخابی^۱، دکتر حیدر محمدزاده سالطه^۲، دکتر علی اکبر نونهال‌نهر^۳ و دکتر رسول عبدی^۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۲/۲۳ تاریخ اصلاح نهایی: ۱۴۰۰/۰۶/۲۲ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۶/۲۹

چکیده

مقدمه: در نتیجه تحریم‌های اقتصادی، محدودیت منابع محسوس است و پاسخ‌گویی در حوزه‌های مختلف بخش عمومی به چالش کشیده شده است. در حوزه سلامت نیز پاسخ‌گویی بالینی و مالی مطرح است. هدف این پژوهش استخراج الگوی مناسبی برای توسعه پاسخ‌گویی مالی در حوزه سلامت ایران است.

روش پژوهش: این پژوهش از نوع پژوهش‌های کیفی است که با استفاده از رویکرد مبتنی بر نظریه داده‌بنیاد در سال ۱۳۹۹ انجام شده است. جامعه آماری شامل افراد متخصص و صاحب‌نظر در حرفه‌های حسابرسی و حسابداری است که در نهایت تعداد ۲۳ نفر به‌عنوان مشارکت‌کنندگان در پژوهش انتخاب شدند. داده‌ها از طریق مصاحبه، با روش هدایت کلیات و به‌صورت نیمه‌ساختاریافته گردآوری شده است.

یافته‌ها: داده‌های پژوهش به کمک کدگذاری، تجزیه و تحلیل شد و مقوله‌های کلان، اصلی و فرعی (مفاهیم) استخراج و اعتبارسنجی شد. از مهم‌ترین عوامل مؤثر در الگوی پیشنهادی، کیفیت منابع انسانی، قانونگذاری و اجرای قوانین مبتنی بر پاسخ‌گویی است.

بحث و نتیجه‌گیری: در الگوی پیشنهادی دیدگاه فراگیری ارائه شده است که می‌توان از آن در سیاست‌گذاری‌ها، تنظیم راهبردها و توسعه برنامه‌های پاسخ‌گویی و اعمال نظارت مؤثرتر بر نهادهای ناظر و سایر راهبردهای کلان برای توسعه پاسخ‌گویی در حوزه سلامت ایران بهره برد.

واژه‌های کلیدی: پاسخ‌گویی مالی، حوزه سلامت، رویکرد داده‌بنیاد.

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری، واحد مرند، دانشگاه آزاد اسلامی، مرند، ایران (رایانامه: Sorkhabi@marandiau.ac.ir).

۲. دانشیار، گروه حسابداری، واحد مرند، دانشگاه آزاد اسلامی، مرند، ایران (نویسنده مسئول، رایانامه: sh_salteh@marandiau.ac.ir)؛ دورنگار: ۳۱۹۶۶۴۴۷-۰۴۱.

۳. استادیار، گروه حسابداری، واحد بستان آباد، دانشگاه آزاد اسلامی، بستان آباد، ایران (رایانامه: Anonahal@iaubos.ac.ir).

۴. استادیار، گروه حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران (رایانامه: abdi@bonabiau.ac.ir).

مقدمه

عمومی می‌توان تقاضاهای شهروندان را در نظر گرفت و نیز میزان موفقیت دربارهٔ اثربخشی برآوردن تقاضاها تعریف می‌شود (۷). این موضوع اغلب به‌عنوان رابط بین افراد توصیف می‌شود. به‌عنوان نمونه، شخص الف وقتی در برابر شخص ب پاسخ‌گو است که الف موظف شود اقدامات و تصمیم‌های (گذشته یا آینده) را به ب اطلاع دهد، آن‌ها را توجیه کند و در صورت سوء رفتارهای نادرست مجازات را متحمل شود. استفاده نکردن از ابزار حسابداری به معنای پاسخ‌گو نبودن است (۷).

هدف از پژوهش حاضر، طراحی الگوی پاسخ‌گویی مالی در حوزه سلامت ایران است. در این راستا، با استفاده از نظر خبرگان ورودی‌ها، فرایندها، خروجی‌ها و عوامل زمینه‌ای استخراج شده است. این پژوهش به‌طور کلی مطالعات دربارهٔ پاسخ‌گویی را توسعه می‌دهد و با بررسی پیشینهٔ پاسخ‌گویی، مصاحبه با خبرگان و شناسایی جنبه‌های مختلف آن، تأثیر پاسخ‌گویی بر ذی‌نفعان بخش سلامت را نیز بررسی می‌کند. طبق بررسی‌های انجام‌شده تاکنون در حوزهٔ پاسخ‌گویی مالی بخش سلامت، الگویی با استفاده از رویکرد داده‌بنیاد در پژوهش‌های داخلی و خارجی استخراج نشده است. بنابراین، پژوهش حاضر ضمن پرکردن خلاءهای موجود در پیشینه، به دنبال استخراج الگوی مناسب دربارهٔ توسعهٔ پاسخ‌گویی مالی با رویکرد داده‌بنیاد است.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

تحول تاریخی حسابداری در بخش عمومی و در حوزه سلامت پیشرفت چندانی نداشته است. دلیل آن را می‌توان چنین تبیین کرد که حسابداری و گزارشگری مالی یکی از خرده‌نظام‌های مسئولیت

تحقق مسئولیت پاسخ‌گویی به دلیل ماهیت و تنوع فعالیت‌های دولت، ساده نیست. برخی فعالیت‌های دولت جنبهٔ مالی دارد. از این‌رو، فراهم‌آوردن اطلاعاتی برای ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی، از طریق گزارشگری مالی امکان‌پذیر خواهد بود. این در حالی است که تأمین اطلاعات کافی برای پاسخ‌گویی در برخی دیگر از فعالیت‌های دولت از طریق گزارش‌های مالی سنتی میسر نیست (۳-۱). ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی یکی از موضوع‌های اصلی در بخش دولتی، غیرانتفاعی یا خصوصی و زمینه‌های فردی بوده است (۴). در مباحث علمی و سیاسی معاصر، پژوهشگران برای پاسخ‌گویی ابعاد مختلفی از قبیل شفافیت، مردم‌سالاری، کارایی، پاسخ‌دهی، مسئولیت، صداقت، التزام و قابلیت کنترل را در نظر گرفته‌اند. این‌گونه مفهوم‌سازی وسیع از پاسخ‌گویی، این پرسش که «آیا یک مقام رسمی یا سازمانی برای پاسخ‌گویی وجود دارد یا نه؟» را به‌صورت تجربی با مشکل روبه‌رو ساخته است؛ زیرا هریک از این عناصر مختلف، به بررسی گسترده‌ای نیاز دارد و نمی‌تواند با مقیاس یکسانی اندازه‌گیری شود (۵). در نقش‌های رهبری، مسئولیت‌پذیری عبارت از پذیرفتن مسئولیت در برابر اقدامات، محصولات، تصمیم‌ها و سیاست‌ها از جمله دولت، حاکمیت و اجرای آن در حیطهٔ نقش یا موقعیت شغلی و شامل تعهد به گزارش و پاسخ‌گویی دربارهٔ آن‌ها است. در حاکمیت، مسئولیت‌پذیری فراتر از تعریف اساسی «پاسخ‌گویی به اعمال خود» است (۶). در رابطه با ادارهٔ امور عمومی، پاسخ‌دهی، ادراک انفرادی شهروندان دربارهٔ اینکه چگونه با اداره

پاسخ‌گویی است و تحول در این خرده‌نظام مستلزم تحول در نظام پاسخ‌گویی است. به بیان دیگر، حسابداری و گزارشگری مالی یکی از ابزارهای اساسی برای پاسخ‌گویی نهادهای عمومی در برابر مصرف و به‌کارگیری منابع مالی عمومی است. بنابراین، حسابداری در بخش عمومی زمانی رشد و تحول را تجربه خواهد کرد که نهادهای عمومی ملزم به پاسخ‌گویی به صاحبان حق، یعنی تأمین‌کنندگان منابع عمومی باشد (۸). پاسخ‌گویی مالی برعکس پاسخ‌گویی بالینی، در حوزه سلامت تاکنون به ندرت موردتوجه پژوهشگران قرار گرفته است. این در حالی است که هرچه در زمینه پاسخ‌گویی، کار علمی انجام و توسعه یابد، هرگز قدیمی و کهنه نمی‌شود؛ به‌خصوص اینکه توجه به آن در همه حوزه‌ها، از جمله حوزه سلامت ضروری است (۶).

مفاهیم دیگری از پاسخ‌گویی نیز مطرح شده است. جویا یان بین دو مفهوم اصلی پاسخ‌گویی، یعنی پاسخ‌گویی با مفهوم فضیلت و پاسخ‌گویی با مفهوم سازوکار تفاوت قائل شده است. از دیدگاه او پاسخ‌گویی به‌عنوان فضیلت، مفهوم هنجاری است که به‌عنوان مجموعه‌ای از استانداردها برای ارزیابی رفتار بازیگران عمومی استفاده می‌شود. همچنین، پاسخ‌گوبودن، کیفیت مثبت برای سازمان و مأموران در نظر گرفته می‌شود (۹). در این دیدگاه، صفت پاسخ‌گو اغلب به شیوه و رفتار پاسخ‌گویی مأموران عمومی، دولت و حکمران اشاره دارد. کاپل معنای اصلی پاسخ‌گویی به‌عنوان فضیلت را در ۵ طبقه شامل شفافیت، التزام، قابلیت کنترل، مسئولیت و پاسخ‌دهی طبقه‌بندی کرده است (۱۰) اما پاسخ‌گویی به‌عنوان سازوکار، پاسخ‌گویی در معنایی محدودتر و

توصیفی به کار برده می‌شود. در این دیدگاه، نگرش درباره پاسخ‌گویی، رابطه نهادی است که در آن یک بازیگر می‌تواند به‌وسیله یک مرجع فراخوانده شود. در اینجا کانون پاسخ‌گویی، رفتار کارگزاران عمومی نیست بلکه روش‌هایی است که در آن ترتیبات نهادی عمل می‌کند (۱۱). در این مفهوم، بونس پاسخ‌گویی را رابطه میان بازیگر و مرجع پاسخ‌گویی می‌داند که در آن بازیگر برای توضیح و توجیه رفتارش التزام دارد و مرجع پاسخ‌گویی ممکن است پرسش‌هایی را مطرح کند و درباره او قضاوت کند و بازیگر ممکن است با پیامدهایی مواجه شود (۱۲). بنابراین، مسئولیت پاسخ‌گویی وظیفه‌ای است که باید در اجرای آن برای ایفای مسئولیت‌هایی که برعهده گرفته شده، دلایل و توضیح‌های قانع‌کننده‌ای فراهم کرد و گزارش‌های لازم ارائه داد (۱۳).

اگر مفهوم پاسخ‌گویی با توجه به آنچه امروز متداول است، بازسازی شود، می‌توان گفت این موضوع شامل مفاهیمی چون نظارت، کنترل، تعادل، مجازات و سایر موارد است که هریک به‌گونه‌ای به دنبال نظارت و تعادل قدرت است. پاسخ‌گویی از آن‌رو برای فیلسوفان سیاسی جذاب است که مفهومی فراگیر است. این یعنی پاسخ‌گویی علاوه بر اینکه برای کنترل قدرت، سازوکار خاصی معرفی می‌کند، ۳ روش بازدارنده سوءاستفاده از قدرت را نیز به‌طور ضمنی با خود به همراه دارد. این روش‌ها عبارت است از: پاسخ‌گویی، صاحبان قدرت را متعهد به اعمال قدرت در روشی شفاف می‌کند، آن‌ها را مجبور می‌کند که اعمال خود را توجیه کنند و آن‌ها را تحت تأثیر مجازات و تنبیه قرار می‌دهد (۱۴).

اغلب پژوهش‌های انجام شده با موضوع

پاسخ‌گویی در بخش سلامت در حیطه پاسخ‌گویی بالینی انجام و جنبه پاسخ‌گویی مالی نادیده گرفته شده است. برای مثال، پیروزی و همکاران به ارزیابی پاسخ‌گویی نظام سلامت بعد از اجرای طرح تحول نظام سلامت در شهر سنجید (۱۵). پژوهش مشابهی را محمدی و کمالی انجام دادند که در آن دیدگاه بیماران در خصوص وضعیت پاسخ‌گویی در درمانگاه‌های سرپایی در مراکز آموزش درمانی زنجان را ارزیابی کردند (۱۶). فضائی و همکاران پژوهشی با عنوان پاسخ‌گویی نظام سلامت در حوزه خدمات سرپایی در مناطق برخوردار و کمتر برخوردار شهر مشهد انجام دادند (۱۷). از طرفی، حوزه پژوهش‌های انجام شده در خصوص پاسخ‌گویی مالی، بخش سلامت نبوده است.

غلامی جمکرانی و کاوه پیامدهای به‌کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی، از دیدگاه پاسخ‌گویی در چارچوب بازبینی نشان ملی را بررسی کردند. آن‌ها با نظرسنجی از ۱۰۱ نفر در واحدهای مالی بیمارستان‌های دولتی در استان فارس و از طریق آزمون تی‌یک نمونه‌ای و میانه نتیجه گرفتند که از دیدگاه صاحب‌نظران، شاخص‌های درج‌شده در بازبینی نشان ملی شامل شناسایی اقلام صورت وضعیت مالی، شناسایی اقلام صورت تغییرات در وضعیت مالی، ارائه اقلام گردش حساب تغییرات در ارزش خالص، ارائه اقلام مقایسه بودجه و عملکرد، افشای اطلاعات در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی و معیارهای عمومی، زمینه‌ای را برای ارتقای مسئولیت پاسخ‌گویی مالی بیمارستان‌های دولتی فراهم می‌کند. غلامی جمکرانی و کاوه برای شفافیت هرچه بیشتر، بر ایجاد زمینه‌های مناسب برای گزارشگری مالی بخش

عمومی در چارچوب موارد افشای بازبینی نشان ملی در بیمارستان‌ها تأکید داشتند (۱۸).

یزدان شناس و ایمانی در پژوهشی به بررسی حسابرسی عملکرد از دیدگاه حسابرسان دیوان محاسبات کشور پرداختند. یافته‌های آن‌ها نشان‌دهنده این است که برای انجام حسابرسی عملکرد به شیوه مؤثر باید دامنه رسیدگی به حوزه‌های تصمیم‌گیری و سیاست‌گذاری گسترش یابد. از طرفی، برنامه‌ریزی‌های سالیانه به گونه‌ای انجام شود که زمینه ورود به این حوزه‌ها از بُعد ارزیابی آثار ناشی از تصمیم‌های اتخاذشده فراهم شود. همچنین، استفاده از نظرات تخصصی کارشناسان سایر رشته‌ها در حسابرسی‌ها باید مدنظر دیوان محاسبات کشور قرار گیرد (۱۹).

صبح‌خیز و همکاران الگوی پاسخ‌گویی در ادارات امور مالیاتی استان مازندران را طراحی کردند. آن‌ها با استفاده از مطالعه میدانی در این استان و با به‌کارگیری فن دلفی به این نتیجه دست یافتند که پاسخ‌گویی سیاسی در حد مطلوب نیست و در حد مطلوب‌بودن پاسخ‌گویی مدیریتی و قانونی تأثیر معنی‌داری بر تمکین مالیاتی ندارد (۲۰).

رجب‌زاده و همکاران با استفاده از رویکرد تحلیل تم و مصاحبه نیمه‌ساختاریافته، چارچوب مفهومی ظرفیت‌سازی را در آموزش عالی برای پاسخ‌گویی ارائه دادند. پژوهش آن‌ها بر ظرفیت‌های درک موانعی متمرکز می‌شود که مردم، دولت‌ها و سازمان‌ها را از تحقق اهداف توسعه باز می‌دارد و به آن‌ها امکان دستیابی به نتایج توسعه را می‌دهد (۲۱).

ابراهیمی و همکاران چارچوب بهبود پاسخ‌گویی در شرکت‌های دولتی در ایران را بررسی کردند. طبق

یافته‌های پژوهش آن‌ها عناصر اصلی، چارچوبی با ۹ عنوان شامل: ۱. افشای اطلاعات، ۲. بودجه و مدیریت مالی دولتی، ۳. ارتباط با ذی‌نفعان، ۴. سیاست‌های جبران خدمات، ۵. مسئولیت پاسخ‌گویی قانونی، ۶. گزارشگری‌های هیأت‌مدیره، ۷. نقش و مسئولیت کمیته‌های هیأت‌مدیره، ۸. تدوین شاخص‌های مقداری ارزیابی عملکرد و ۹. تدوین شاخص‌های نسبی در ارزیابی عملکرد و نیز ۵۵ عنصر فرعی به دست آمده است. ابراهیمی و همکاران به سیاست‌گذاران توصیه کردند که هنگام تدوین ضوابط پاسخ‌گویی در شرکت‌های دولتی، ملاحظه‌ها و اقدام‌های مربوط به بهبود پاسخ‌گویی شرکت‌های دولتی را فراهم کنند. این عناصر استانداردها، کنترل‌ها و مسئولیت‌هایی را مطرح می‌کند که منجر به بهبود پاسخ‌گویی شرکت‌های دولتی ایران می‌شود (۲۲).

اقدام‌پور و همکاران الگویی برای برنامه درسی مبتنی بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی (از بعد پاسخ‌گویی) برای نظام آموزش عالی مبتنی بر الگوی آکر تدوین کردند. آن‌ها با استفاده از روش‌های کیفی، پدیدارشناسی و تحلیل مضمون، الگوی هدف را ترسیم کردند (۲۳).

رنگریز طی مطالعه‌ای با عنوان بررسی گفتمان پاسخ‌گویی دولت‌ها در بخش نظام اداری ایران با استفاده از تحلیل گفتمان انتقادی، سخنان رئیس‌جمهور ایران را در بازه ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۶ تحلیل کرد. پژوهش وی به مطالعه گفتمان پاسخ‌گویی دولت‌ها در بخش نظام اداری از جنبه کیفی پرداخته و در چارچوب تحلیل گفتمان انتقادی به بررسی گفتمان غالب رؤسای جمهور دولت‌های دهم و یازدهم با محوریت مسائل مرتبط با نظام اداری

تمرکز کرده است. رنگریز به دنبال شیوه پاسخ‌گویی دولتمردان حاکم بر جامعه بوده تا پاسخ‌گویی هر دولت با توجه به فضای سنگین سیاسی و شرایط روز اقتصادی و اجتماعی کشور چه روندی را طی طریق کرده و هر دولت با چه رویکردی در اداره سازمان‌های دولتی در قبال شهروندان پاسخ‌گو است. پس از تحلیل داده‌ها براساس الگوی تحلیل ون دایک و فرکلاف، نتایج پژوهش وی با در نظر گرفتن ساختار ریشه‌ای هر دوره بیان می‌کند که دولت دهم از مؤلفه‌هایی همچون الگوهای بومی توسعه، کاهش هزینه‌های اداری، خدمت‌گزاری مسئولان و توسعه کشاورزی برخوردار است. دولت یازدهم نیز از مؤلفه‌هایی مانند بسترسازی مناسب برای پاسخ‌گویی و شفافیت، قانون‌گرایی و اعتدال برخوردار بوده است (۲۴).

عرب مازار یزدی و مرادی در پژوهشی با روش مروری تحلیلی، به تشریح فرصت‌های به کارگیری کلان داده‌ها در نظام اطلاعاتی حسابداری در بخش عمومی و تحلیل آثار آن از منظر پاسخ‌گویی عمومی پرداخته‌اند. یافته‌های آن‌ها گویای این واقعیت است که کاربرد کلان داده‌ها در نظام‌های اطلاعاتی حسابداری بخش عمومی، با تقویت فرایندهای حسابداری و گزارشگری مالی، حسابداری مدیریت و گزارشگری عملکرد، مسئولیت پاسخ‌گویی را می‌تواند ارتقا بخشد. نتایج پژوهش عرب مازار یزدی و مرادی نشان داد که دستیابی به نتایج مطلوب از به کارگیری کلان داده‌ها، مستلزم فائق آمدن بر چالش‌ها و محدودیت‌هایی است که به‌ویژه در محیط سازمان‌های دولتی و بخش عمومی از اهمیت و حساسیت بسیاری برخوردار است (۲۵).

کاهیاتی و ریسا پژوهشی با عنوان الگوی

پاسخ‌گویی در ۴۵ دانشگاه اسلامی انجام دادند. آن‌ها با استفاده از مصاحبه‌های عمیق سعی کردند که الگو را توسعه دهند، تکمیل کنند و به تأیید متخصصان برسانند. در نتیجه پژوهش‌های کیهانی و همکاران چارچوبی برای پاسخ‌گویی دانشگاه‌های اسلامی شامل ۱. مسئولیت‌پذیری در برابر اشخاص، ۲. مسئولیت‌پذیری برای هر موردی، ۳. پاسخ‌گویی درمورد چگونگی تدوین شد (۲۶).

این‌داریتی نیز پژوهشی مشابهی درباره تقویت امنیت و نظم عمومی با تأکید بر مدیریت پاسخ‌گویی برای ارتقای کیفیت اجرای قانون در اندونزی انجام داده است. یافته‌های پژوهش وی نشان داد که اجرای قانون پلیس ملی، نیازمند پاسخ‌گویی پلیس، چه در داخل و چه در خارج است. در این وضعیت، نظارت بر ناظران اجرای قانون را پلیس ملی انجام می‌دهد. در حقیقت مسئولیت‌پذیری به نوعی همزاد نظارت است (۲۷).

برومر در بررسی پاسخ‌گویی اجتماعی، چارچوبی نظری برای پاسخ‌گویی اجتماعی در سازمان‌های بخش دولتی و پاسخ‌گویی مقامات دولتی در برابر شهروندان ایجاد کرد. بحث‌های دانشگاهی درباره پاسخ‌گویی اجتماعی، ضمن ایجاد مفاهیم، انتظارات هنجاری را شکل می‌دهد. در این پژوهش درباره چالش‌های اصلی برای پاسخ‌گویی اجتماعی بحث شد. او نشان داد شیوه‌های توافق و تقابل حسابداری و حساب‌دهی، راه رسیدن حتی به اهداف آرمانی را هموار می‌کند (۲۸).

ماچیناتی و همکاران در بررسی پاسخ‌گویی مالی مدیران بیمارستان‌های ایتالیا، به سؤال‌های حسابداری مؤثر بر درک پاسخ‌گویی مالی پزشکان متخصص پرداختند. آن‌ها ارتباطات بین فرایندهای بازخورد

رسمی و غیررسمی، پاسخ‌گویی مالی مدیران، نگرش‌های کاری و عملکرد را بررسی کردند. نتایج نظرسنجی آن‌ها از ۱۱۵ مدیر ارشد پزشکی در یک بیمارستان ایتالیا نشان داد که ارتباط بین منابع بازخورد عملکرد و عملکرد مدیریتی، به احساس مسئولیت و تعهد مدیران بستگی دارد. یافته‌های آن‌ها دو بینش مفید برای مدیریت مراقبت‌های بهداشتی فراهم می‌کند. اول، مدیران مراقبت‌های بهداشتی باید شیوه‌های بازخورد عملکرد رسمی را بهبود بخشند. دوم، مدیران مراقبت‌های بهداشتی باید تعاملات اجتماعی بدون برنامه، خودجوش و داوطلبانه را تشویق کنند تا آثار مثبت بازخورد غیررسمی را افزایش دهند (۲۹).

بادوت و همکاران به بررسی سازمان‌های ترکیبی و اخلاق پاسخ‌گویی و نقش نظام‌ها در ایجاد مسئولیت‌پذیری پرداختند. در این پژوهش سازمان‌های ترکیبی به صورت سازمان‌هایی تعریف شده است که چندین فعالیت را، که به طور معمول توسط شرکت‌های تخصصی انجام می‌گیرد، در کنار هم و در قالب یک شرکت و یا سازمان انجام می‌دهند. آن‌ها نشان دادند که گواهینامه‌ها و استانداردها در نظام‌های پاسخ‌گویی تشکیل شده بر مبنای حسابداری مبتنی بر اخلاق نوعی مسئولیت‌پذیری را ایجاد می‌کند. در این بررسی هدف از صدور گواهینامه، تلاش برای جدی گرفتن حسابداری مبتنی بر پاسخ‌گویی است. همچنین، داشتن اخلاق پاسخ‌گویی، اشخاص را به پاسخ‌گویی حسابداری سوق می‌دهد (۳۰).

امانوئل و همکاران اصول مشارکت بخش عمومی در مسئولیت‌پذیری و ارزش پول را بررسی کردند. طبق یافته‌های آن‌ها، دولت‌ها برای اطمینان از

پاسخ‌گویی، اصول حاکمیت شرکتی را اجرا می‌کنند؛ اما اصول ارزش پول را به‌طور متوسط نیز اعمال کردند که این راهبرد مطلوب ارزیابی شد (۳۱).

رویکردهای ناسازگار، ارزیابی پاسخ‌گویی دولت را با چالش روبه‌رو می‌کند و توسعه روش‌های حسابداری را به‌عنوان یکی از سازوکارهای مقبول توصیه می‌کند (۳۲)؛ درحالی‌که مشارک‌های داوطلبانه موجب افزایش مسئولیت‌پذیری و قانونمندی سازمان می‌شود (۳۳). سازوکارهای ابزاری متداول مانند بودجه‌ریزی، گزارشگری منطبق بر پاسخ‌گویی (ابزاری) است و تأکید بر مسئولیت‌پذیری عمومی (رابطه‌ای) از طریق افکار عمومی نقش مؤثری دارد. بنابراین، سیاست‌گذاران و دولت‌هایی که مسئولیت طراحی و اجرای اصلاحات دارند، باید تعادل را بین آن دو شیوه پاسخ‌گویی برقرار کنند (۳۴). سازوکارهای مسئولیت‌پذیری دولت برای توسعه پایدار و رعایت شیوه‌نامه‌هایی زیست‌محیطی، ناکافی تشخیص داده شده است و چالش‌های پیش روی آن را ناشی از قصور در پاسخ‌گویی دولت شمرده‌اند (۳۵). ین و همکاران نقش واسطه‌ای مسئولیت‌پذیری مالی را در سازمان‌های بخش دولتی با استفاده از نظریه مدیریت عمومی جدید بررسی کردند. طبق یافته‌های آن‌ها، فرهنگ نتیجه‌گرا تأثیر مثبتی بر عملکرد سازمانی دارد و همین موجب بهبود پاسخ‌گویی مالی و عملکرد سازمانی می‌شود (۳۶).

بررسی پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهد که در اغلب پژوهش‌های گذشته، برای پاسخ‌گویی در سطح سازمان‌ها (۲۰-۲۲) الگوهایی ارائه شده است که از سایر روش‌های پژوهش، از قبیل تحلیل گفتمان

و تحلیل تم به بررسی پاسخ‌گویی در سطح سازمان‌ها پرداخته‌اند. این در حالی است که در این پژوهش‌ها اول، پاسخ‌گویی در سطح سازمان‌ها از قبیل آموزش عالی، سازمان مالیاتی و از این قبیل را بررسی کرده‌اند. دوم، الگوی یکپارچه‌ای برای پاسخ‌گویی ارائه نشده است. سوم، در کشور ما با توجه به شرایط حاکم بر حرفه حسابرسی و حسابداری در بخش سلامت، پژوهش جامعی در خصوص الگوی پاسخ‌گویی مالی انجام نشده است. چهارم، پژوهش‌های پاسخ‌گویی انجام‌شده در بخش سلامت بیشتر در زمینه بالینی و نظرسنجی از بیماران بوده است و پاسخ‌گویی مالی را با استفاده از نظر خبرگان بررسی نکرده‌اند. با توجه به توضیحات ذکر شده، در این پژوهش برای توسعه و ایجاد مبانی نظری و نظریه‌سازی درباره پاسخ‌گویی مالی، با استفاده از روش پژوهش کیفی و رویکرد نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان به استخراج الگوی پاسخ‌گویی مالی پرداخته شده است.

سؤال‌های پژوهش

باتوجه به اینکه هدف اصلی از پژوهش حاضر، ارائه الگویی برای بهبود کیفیت پاسخ‌گویی نظام مالی در بخش سلامت است. بر این اساس، سؤال‌های پژوهش به شرح زیر طرح می‌شود:

سؤال اصلی پژوهش:

الگوی پاسخ‌گویی مالی در بخش سلامت ایران چگونه قابل توسعه است؟

سؤال‌های فرعی پژوهش:

۱. مؤلفه‌های توضیح‌دهنده پاسخ‌گویی مالی در بخش سلامت ایران کدام است؟

۲. شرایط علی مرتبط با پاسخ‌گویی مالی در بخش

الگوی جامع از پاسخ‌گویی در داخل و خارج از کشور، روش پژوهش اکتشافی برای انجام پژوهش حاضر انتخاب شد. در این راستا، این پژوهش به دنبال کشف ماهیت و نقش پاسخ‌گویی در بخش سلامت است و در نهایت ابزاری برای سنجش آن فراهم خواهد ساخت. گفتنی است که هدف اصلی پژوهش اکتشافی، شناخت وضعیتی است که در حال حاضر درباره آن آگاهی کافی وجود ندارد. به عبارت دیگر، در این نوع پژوهش، پژوهشگر به دنبال دستیابی به اطلاعاتی است که با کمک آن‌ها می‌تواند موضوع پژوهش را به‌خوبی بشناسد (۳۸).

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری پژوهش شامل استادان دانشگاه‌ها و مدیران عالی‌رتبه و برجسته‌ای است که در حوزه پژوهش صاحب‌نظرند. در مرحله مصاحبه، مطابق نظر پژوهشگران یا توصیه مصاحبه‌شوندگان، افراد خبره بعدی انتخاب شدند. این مصاحبه‌ها به تعدادی انجام می‌شود که اطلاعات کافی را برای طراحی الگو در اختیار پژوهشگر قرار می‌دهد. در این مرحله، ابتدا تعدادی از استادان صاحب‌نظر در زمینه پژوهش، شناسایی و در ادامه با استفاده از روش گلوله‌برفی، خبرگان بعدی انتخاب می‌شوند. در این باره، در سال ۱۳۹۹، از خبرگان مشهور مصاحبه شد. در این پژوهش، از ۲۳ صاحب‌نظر مصاحبه به عمل آمد و پس از برگزاری مصاحبه‌ها، مفاهیم به اشباع رسید. تمام مصاحبه‌ها به‌منظور رعایت شیوه‌نامه‌های بهداشتی از طریق تلفن همراه انجام و ضبط شد. شایان ذکر است مصاحبه‌شونده‌ها در حوزه کاری خود بیش از ۸ سال سابقه کار داشتند. متوسط زمان هر مصاحبه با هریک از خبرگان، ۶۷ دقیقه بوده است.

سلامت ایران کدام است؟

۳. عوامل پدیده‌محور پاسخ‌گویی مالی در بخش

سلامت ایران کدام است؟

۴. شرایط زمینه‌ساز پاسخ‌گویی مالی در بخش

سلامت ایران کدام است؟

۵. عوامل مؤثر بر دستیابی به موفقیت در پیشبرد

پاسخ‌گویی مالی در بخش سلامت ایران کدام

است؟

۶. آثار و پیامدهای پیاده‌سازی الگوی پاسخ‌گویی

مالی در بخش سلامت ایران کدام است؟

روش پژوهش

پژوهش حاضر از منظر هدف، توسعه‌ای-کاربردی و از نظر روش گردآوری اطلاعات، توصیفی از نوع پیمایشی است. همچنین از لحاظ ماهیت داده‌ها و روش‌های تحلیل، از نوع کیفی است (۳۷). این پژوهش فراتر از یک فن خاص در گردآوری اطلاعات است. در این پژوهش از مصاحبه نیمه‌ساختاریافته استفاده شده و با بهره‌گیری از روش‌های میدانی به سنجش معیارها پرداخته شده است. از آنجا که محیط پژوهش در مطالعات کیفی از نظر تأثیر متقابل محیط و افراد اهمیت می‌یابد، پاسخ‌گویی در محیط طبیعی آن از طریق مطالعه کسانی که تجربه و بیشترین درگیری را با موضوع دارند و نیز بررسی دقیق و تفصیلی تجارب در دنیای واقعی مشارکت‌کنندگان انجام می‌شود. به این ترتیب، با داشتن رویکردی نظام‌مند، الگوی برای تبیین پدیده پاسخ‌گویی و مؤلفه‌های مؤثر در رخداد آن ارائه می‌شود. به منظور به‌دست آوردن شواهد بیشتر برای درک بهتر پدیده پاسخ‌گویی و نیز به دلیل نبود

نتایج آمار فراوانی و درصد فراوانی متغیرهای جمعیت‌شناختی مصاحبه‌شونده‌ها در جدول شماره ۱ ارائه شده است. نتایج این جدول حاکی از این است که حدود ۸۷٪ از مصاحبه‌شونده‌ها مرد و بقیه زن است. همچنین، مدرک تحصیلی حدود ۸۳٪ آن‌ها دکتری تخصصی و بقیه کارشناسی ارشد است. بیشتر مصاحبه‌شونده‌ها بیشتر از ۲۰ سال سابقه کار داشته‌اند و اعضای هیأت علمی گروه‌های حسابداری بوده‌اند.

یافته‌های پژوهش

به‌منظور مصاحبه با افراد مورد نظر پس از معرفی پژوهشگر، اطلاعاتی در خصوص موضوع پژوهش و هدف از مطالعه، در اختیار مصاحبه‌شونده (مشارکت‌کنندگان) قرار داده شد. سپس، از آن‌ها تقاضا شد که به سؤال‌های مصاحبه پاسخ دهند و فایل صوتی پاسخ مصاحبه‌شوندگان ذخیره شد. سؤال‌های

مصاحبه عبارت است از:

- تعریف شما از پاسخ‌گویی مالی چیست؟ افراد و سازمان‌های پاسخ‌گو چه ویژگی‌هایی دارند؟
- ابعاد و مؤلفه‌های پاسخ‌گویی مالی در بخش سلامت کدام است؟
- برای سنجش پاسخ‌گویی مالی چه مواردی را باید در نظر گرفت؟ و معیارهای آن چیست؟
- الگوی مناسب پاسخ‌گویی مالی در بخش سلامت ایران چیست؟
- شرایط زمینه‌ای مناسب در پاسخ‌گویی مالی کدام است؟
- راهبردهایی که مسیر رسیدن به پاسخ‌گویی مالی را هموار می‌سازد، کدام است؟
- پیامدهای پاسخ‌گویی مالی در بخش سلامت ایران چیست؟
- اگر نظر دیگری دارید، لطفاً اعلام بفرمایید.
- تحلیل داده‌ها مطابق با نظریه‌پردازی داده بنیاد،

جدول ۱: اطلاعات جمعیت‌شناختی

متغیر	سطوح تغییر	فراوانی	درصد فراوانی
جنسیت	مرد	۲۰	۸۷
	زن	۳	۱۳
مدرک تحصیلی	کارشناسی ارشد	۴	۱۷/۴
	دکتری تخصصی	۱۹	۸۲/۶
سابقه کار	بین ۱۰-۱۵ سال	۲	۸/۷
	بین ۱۵-۲۰ سال	۹	۳۹/۱
	بیشتر از ۲۰ سال	۱۱	۴۷/۸
	بیشتر از ۳۰ سال	۱	۴/۳
جایگاه سازمانی	اعضای هیأت علمی گروه‌های حسابداری	۸	۳۴/۸
	معاون، مدیران مالی، بودجه و ذی حساب وزارت بهداشت	۶	۲۶/۱
	معاونان، مدیران و حساب‌برسان دیوان محاسبات	۵	۲۱/۷
	حساب‌برسان واحد رسیدگی وزارت بهداشت	۴	۱۷/۴

طی ۳ مرحله کدگذاری انجام شده است. اولین گام، یافتن مقوله‌های مفهومی در داده‌ها در سطح اولیه‌ای از انتزاع بوده است. دومین گام، یافتن ارتباطات این مقوله‌ها و سومین گام، مفهوم‌سازی و گزارش این ارتباطات در سطح بالاتری از انتزاع بوده است. لازم به ذکر است که این مراحل به‌طور متوالی انجام نمی‌شود. چرا که، این مراحل در موارد زیادی هم‌پوشانی دارد و به‌طور هم‌زمان انجام می‌شود. شرح مختصری از هریک از این مراحل در ادامه ارائه می‌شود:

کدگذاری باز: کدگذاری باز یا سطح اول کدگذاری که آن را کدگذاری مبنا نیز می‌خوانند، اولین مرحله تجزیه و تحلیل و شکستن اولیه داده‌ها است. داده‌ها به کوچک‌ترین واحد شکسته می‌شود. با به‌کارگیری نظام کدگذاری باز، خطوط داده‌ها بازنگری و فرایندهای آن تشخیص داده می‌شود و به هر جمله اختصاص می‌یابد. طی کدگذاری باز، داده‌ها به بخش‌های مجزا خرد شده و برای به‌دست‌آوردن شباهت‌ها و تفاوت‌هایشان بررسی می‌شود (۳۷). سپس، این مفاهیم براساس شباهت‌ها طبقه‌بندی می‌شود که به این کار «مقوله‌پردازی» گفته می‌شود. مقوله، مفهومی است که از سایر مفاهیم انتزاعی‌تر است. به‌طور خلاصه، نتیجه کدگذاری باز مجموعه‌ای از مقوله‌های مفهومی ایجادشده از داده‌ها است. در ادامه، بخشی‌هایی از نقل‌قول‌ها و نمونه‌ای استخراج مفاهیم در جدول شماره ۲ ارائه می‌شود:

«... بله دیگه حالا می‌خواهیم مقایسه کنیم براساس عملکردمان با بودجه همخوانی ندارد. دیگه این تعهدی است. اون نقدی یا شفافیت نیست. مثلاً ما می‌گوییم مسئولیت پاسخ‌گویی هست. مردم مالیات می‌دهند. آقای ایجیری می‌گوید: مانند آسفالت ما

باید لمسش کنیم، ببینیم این مالیاتی که ما پرداخت کردیم کجا هزینه شده. نتیجه کارشان چی هست. متأسفانه حالا محرمانه‌بودن اطلاعات در ارگان‌های بخش عمومی یک چالش هست...».

«... دیگه اصلاً فلسفه حسابرس کی به وجود آمد؟ چقدر در بخش خصوصی پول خرج می‌کنند که بیا من را برس برای چی؟ برای اینکه می‌خواهد اعتبار ببخشد به صورت‌های مالی‌اش. یک شخص بی‌طرف پول خرج می‌کند. پاسخ‌گویی همین هست. پاسخ‌گویی اولاً تکلیف هست. تمایل نیست که صاحبان حق، حق دارند بدانند مجریان مکلف به توضیح‌دادن هستند. تکلیف هست. حالا توی سایر کشورها این تکلیف را هم پاسخ‌خواه می‌داند، هم پاسخ‌گو با هم کنار می‌آیند و بنابراین در همه زمینه‌ها شفافیت جز مواردی که طبق قانون انتشارش محرمانه باشد. حالا شما حق ندارید منتشر کنید؛ ولی شما الآن تفکر عمومی مردم توی دستگاه‌های اجرایی نگاه کنید. شما بروید همین الآن از آموزش ما یک اطلاعات بگیرید که چرا می‌گوید محرمانه هست؟ کجا گفتند ما قانون اسناد محرمانه داریم؟ در همه کشورها طبق قانون آن‌هایی که آنجا مشخص کردند محرمانه هست؛ غیر از آن همه‌چیز فابریک هست؛ باید در اختیار عموم باشد...».

«... مقاومت نیروهای قدیمی در اجرای استانداردهای حسابداری یک چالش هست. باز هم بحث نبود نرم‌افزار سیستم‌های زیرساختی سیستم‌های کامپیوتری برای اجرای آی‌تی کافی و ضعف پاسخ‌گویی در بخش دولتی و همین‌طور نبود بحث حسابرسی، یعنی اجباری نشدن حسابرسی صورت‌های مالی بخش عمومی، کمبود نیروی متخصص در بخش دولتی و اضافه‌بودن نیروی

غیرمتمخصص در بخش دولتی، یعنی ما در آن واحد
 در دستگاه‌های دولتی هم نیروی اضافه داریم هم
 کمبود نیرو، یعنی نیروی مسلط بر استانداردهای
 حسابداری نداریم؛ اما نیروی غیرمسلط به
 استانداردهای حسابداری زیاد داریم در بخش‌های
 مالی...».

کُدگذاری محوری: کُدگذاری محوری، نامی
 است که به عملیات ثانوی در تحلیل نظریه‌پردازی
 داده‌بنیاد داده شده است که در آن در مقوله‌های
 اصلی از کُدگذاری باز، داده‌ها تکوین و با یکدیگر
 مرتبط شده است. اولین بار اصطلاح کُدگذاری
 محوری را کوربین و استراوس با هدف مرتبط کردن

جدول ۲: کُدگذاری باز مفاهیم اصلی

مفاهیم	مقوله‌های کلان
بسط عادلانه در مشارکت مالی اشخاص حقیقی و حقوقی، مدیریت عادلانه منابع سلامت، بومی‌سازی و اجرای نظام مراقبت براساس شاخص‌های سلامت، رویکرد رفتاری جدید، توجه به ظرفیت‌های افراد، تشویق افراد به خودکنترلی، توجه به ظرفیت روان‌شناختی، محرکه رفتاری جدید، توانمندی منابع انسانی، تأکید بر اهداف سازمانی، خودبازرسی، پایه رفتار سازمانی، تأکید بر نگرش از بعد رفتار سازمانی، توجه به اهداف و دستیابی به موفقیت، نیروی محرکه سازمانی، توانایی رشد و تحول، کمال‌گرایی سازمانی، نقش سازنده، تقویت روحیه پاسخ‌گویی کارکنان، نگاه به آینده‌ای ایده‌آل، انگیزش درونی کارکنان، تأکید بر همکاری، تشویق مسئولیت‌پذیران، خلق مزیت رقابتی، آرمان‌گرایی، تلاش برای موفقیت، توسعه رفتار پاسخ‌گویی در سازمان، توسعه و بهبود رفتار پاسخ‌گویی شهروندی، توسعه رفتار خودپاسخ‌گویی شغلی، توسعه ظرفیت روان‌شناختی، مسیر مدیریت نوین، توجه و تأکید بر نگرش از بعد فرایند پاسخ‌گویی سازمانی، توجه و تأکید بر نگرش از بعد فردی، همکاری، اولویت‌بندی و سازمان‌دهی اهداف، تأکید بر اهداف پاسخ‌گویی سازمان، مقابله با چالش‌های نامطلوب سازمانی، موازنه منطقی، روحیه پاسخ‌گویی، سرمایه اجتماعی، فرهنگ سازمانی مطلوب، پذیرش عمومی و اجتماعی، تقویت روابط اجتماعی، بهبود رفتار اجتماعی، خصوصیت فکری و ذهنی، خصوصیت روان‌شناختی جدید، تحقق بخشی به سیاست و رویه‌های سازمانی، سودمندی برای سازمان و کارکنان، توسعه منابع انسانی، رویکرد توسعه‌مدار.	توسعه ارزش افزوده در بخش سلامت
قضاوت بدون غرض، بهبود تصمیم‌گیری، بهبود اظهارنظر، بهبود فرایند حسابرسی، تأکید بر تعهد حرفه‌ای، تأکید بر اخلاق حرفه‌ای، قضاوت مناسب، تعامل با صاحب کار و مشتری، تأکید بر مسئولیت پاسخ‌گویی حسابرس، شفافیت اطلاعات، کمک به ارائه دقیق صورت‌های مالی، تعامل با مدیریت و کارکنان، دارابودن اختیار، شایستگی، مهارت و دانش، تقویت تردیدگرایی، مبتنی بر واقعیت و دوری از احساس، افزایش صحت و کارایی فرایند تصمیم‌گیری، داشتن تفکری سنجیده در جهت تقویت بی‌طرفی، واقع‌گرایی، دارابودن ذهن باز و ژرف‌نگری در فرایند ارزیابی و پردازش شواهد، معنابخشی به تردیدگرایی، مکمل تردیدگرایی، اجتناب از مجموعه‌ای از رویکردهای جایگزین و از پیش تعیین شده، نداشتن اعتماد کامل به شواهد حسابرسی، خوش‌بین و امیدوار به صاحب کار با حس تردید منطقی، نداشتن اعتماد کامل یا بی‌اعتمادی کامل، کسب شناخت از محیط تجاری، تأثیر مفید بر اطلاعات حسابداری، جست‌وجوی اطلاعات بیشتر، کشف تحریف، تردید همراه با اجتناب از بدگمانی، تقویت خبرگی، اظهارنظر معقول، لازمه تردیدگرایی، قانون‌گرایی، رازداری، تصمیم‌های اخلاقی، تصمیم حرفه‌ای، پای‌بندی به ارزش‌های اخلاقی، جلوگیری از فرصت‌طلبی، ساماندهی و اجرای حسابرسی، صداقت در تردیدگرایی، جنبه ساختاری و عملکردی، مؤلفه‌ای از هویت حرفه‌ای، حسابرسی اثربخش، تجربه، دانش، شهرت و اعتبار مؤسسه، غرور و تعصب به حرفه حسابرسی، تأکید بر قوانین حرفه‌ای، تأکید بر استاندارد حسابرسی، رفتار حرفه‌ای، تأکید بر وظیفه، پردازش شناختی حسابرس در فرایند حسابرسی، تأکید بر روان حساب‌برسان، مراقبت حرفه‌ای، قابل اطمینان، قابل اتکا، اثربخش و کارا، ارتقای سطح شفافیت، ارزیابی منتقدانه، مهارت حرفه‌ای، قضاوت عادلانه، اظهارنظر و قضاوت منطقی، تفسیر عمیق، تأکید بر استانداردها و ایده‌آل‌های حسابرسی، شفاف‌سازی قانونمند درآمدها، هزینه‌ها و فعالیت‌ها.	روحیه پاسخ‌گویی

منبع: یافته‌های پژوهشگران از فرایند مصاحبه با خبرگان

مقوله‌های تعریف شده در کدگذاری باز استفاده کردند. به عبارت دیگر، در کدگذاری محوری بین مقوله‌های اساسی که در کدگذاری باز گسترش یافته است، ارتباطات درونی برقرار می‌شود. با توجه به توضیحات بالا، در کدگذاری محوری پیوند مقوله‌ها به شرح زیر تعیین می‌شود:

الف. شرایط علی یا سبب‌ساز: منظور از شرایط علی، متغیرها یا رویدادهایی است که به ایجاد یا توسعه یک پدیده منجر می‌شود.

ب. راهبردها: فعالیت‌های پیامدمحور یا نتیجه‌محوری است که باید در رابطه با پدیده و در بستر مورد بررسی و با وجود شرایط مداخله‌گر انجام شود.

پ. شرایط بستر: به منطقه خاص یا زمینه متغیرها اشاره دارد. مجموعه شرایطی است که بر راهبردها اثرگذار است. اغلب پژوهشگران در تشخیص و جداکردن این نوع مقوله‌ها از مقوله‌های علی با مشکل مواجه می‌شوند. آن‌ها در نهایت مقوله‌هایی که جذاب‌تر است را به عنوان شرایط علی و مقوله‌هایی که جذابیت کمتری دارد را در قالب شرایط بستر طبقه‌بندی می‌کنند.

ت. پیامدها: نتایج اجرای راهبردها است (۳۹). آنچه از کدهای به دست آمده قابل استنباط است: به نظر خبرگان هدف پژوهش را باید در دو حوزه توسعه ارزش افزوده بخش سلامت و روحیه پاسخ‌گویی دنبال کرد. هدف از توسعه ارزش افزوده در بخش سلامت، بسط عادلانه مشارکت مالی برای اشخاص حقیقی و حقوقی، مدیریت عادلانه منابع سلامت و فرایندها و رویکردهایی است که به توسعه بخش سلامت و در نهایت همه جامعه منجر می‌شود. از این رو، اگر کیفیت پاسخ‌گویی مناسب باشد، شاهد

ارزش افزوده مثبت در بعد سازمانی و تقویت سلامت اجتماعی در سطح جامعه و کارکنان حوزه سلامت خواهیم بود. از طرف دیگر، قضاوت‌های رسیدگی‌کنندگان و پاسخ‌گویی رسیدگی‌شوندگان در رابطه با اهداف سلامت روانی و اجتماعی جامعه خواهد بود. نمونه‌ای از کدگذاری محوری در جدول شماره ۳ ارائه شده است.

استفاده از پیامدها به عنوان معیار ارزیابی خروجی، رایج است. کیفیت پیامدها تا حد زیادی یک ساختار ادراکی و معمولاً غیرقابل مشاهده است. با این حال پیامدها، معیار تعیین‌کننده در ارزیابی کیفیت خدمات است. ارزیابی کیفیت از طریق پیامدها بیشتر با نگاهی عمل‌گرایانه انجام می‌شود. اغلب پیامدهای واقعی را نمی‌توان به انجام کار خاصی مرتبط ساخت. در برخی از موارد، به درستی نمی‌توان پیامد خاصی را انتظار داشت (۴۰).

کدگذاری انتخابی و خلق نظریه: سومین مرحله عملیات در تحلیل نظریه‌پردازی داده‌بنیاد، کدگذاری انتخابی است. اصطلاح «انتخابی» به این علت برای این مرحله به کار می‌رود که تحلیل‌گر به وضوح یک جنبه مرکزی از داده‌ها را به عنوان «مقوله هسته‌ای» انتخاب می‌کند و روی آن متمرکز می‌شود. وقتی این انتخاب انجام شود، تحلیل نظری محدود در کدگذاری باز متوقف می‌شود. تحلیل هم‌اکنون در اطراف مقوله هسته‌ای پیش می‌رود و مقوله هسته‌ای، قسمت مرکزی نظریه‌پردازی داده‌بنیاد می‌شود. بنابراین، در کدگذاری انتخابی، هدف یکپارچه‌سازی و در کنار هم قراردادن فرضیه‌ها و گزاره‌های به دست آمده و تحلیل روبه‌رشد است. در این مرحله یک مقوله مفهومی مرکزی که در سطح دوم انتزاع قرار دارد، ایجاد و توصیف می‌شود و سایر

جدول ۳: کدگذاری باز مفاهیم محوری

مقوله اصلی	مقوله فرعی	مؤلفه‌ها	مفاهیم
عوامل	رفتار	رفتار اجتماعی-سازمانی	پایش مستمر، احترام به شأن و منزلت افراد، دسترسی به خانواده و حمایت اجتماعی، حمایت سازمانی، تلاش در جهت حل مسائل شغلی، تعامل اجتماعی، عملکرد وظیفه‌ای، رفتار پاسخ‌گویی سازمانی، احترام و توجه، رغبت شغلی، تعامل سازنده سازمانی، نقش اجتماعی شفاف، نگرانی سازمانی، مشارکت سازمانی، تعامل میان محیط و رفتار، اخلاق منتقدانه، احترام به حقوق خود و دیگران، انجام کار صادقانه بدون نظارت مافوق، دلسوزی در کار، روحیه پاسخ‌گویی، حس احترام و همکاری با سایر همکاران براساس مسئولیت‌پذیری.
	رفتار سازمانی	رفتار وظیفه‌ای	رعایت حقوق همکاران و بیماران، تقویت روحیه پاسخ‌گویی، جدیت در وظایف محول‌شده، تلاش در جهت حل مسائل شغلی، نظم در پیگیری وظایف و اهداف سازمانی، توانایی در تعاملات بین فردی، نفوذ بر دیگران برای توسعه پاسخ‌گویی، تلاش در امور و مسئولیت‌های محول‌شده سازمان، توانایی در انتقال خواسته‌ها و دستاوردهای سازمان، توانایی پیگیری و دستیابی به اهداف، مهارت در انجام وظایف، همکاری و مشارکت گروهی، انتقادپذیری.
ویژگی‌های رفتار شغلی	ویژگی‌های شخصیتی	ویژگی‌های شخصیتی	وظیفه‌شناس، حقیقت‌گرا، خویشتن‌دار، عمل‌گرا، تعامل‌گرا، خودمحور، انعطاف‌پذیر، امیدوار، خودجوش، باصالت، سرسخت، دقیق و حساس، مشوق، رابطه‌مدار، کارآمد، درستکار، آرمان‌گرا، خوش‌بین، بازخوردهای رفتاری، استقلال، جنسیت، سن، تحصیلات.
	عوامل فردی	هوش	خودکنترلی، خودآموختگی، خودانگیزی، مهارت‌های اجتماعی، توانمندی در شناخت مسئله، توانمندی در حل مسئله، توانایی سازگاری، هیجان‌پذیری، توانایی خودمدیریتی امور شغلی.
عوامل فردی	سرمایه روان‌شناختی	سرمایه روان‌شناختی	امیدواری، امید به تعالی در سازمان، امید به آینده، تردیدگرایی و پاسخ‌خواهی، تلاش برای رفع نقاط ضعف خود، خوداصلاحی، ایجاد هم‌افزایی، پیوند سرمایه اجتماعی و انسانی، خودباوری، غرور سازمانی، تجارب مثبت انسانی، به‌کارگیری ویژگی ذهنی و روانی، ظرفیت ذهنی بالا، یادگیری، ذهن کنج‌کاو و مسئولیت‌پذیر.

منبع: یافته‌های پژوهشگران طی فرایند مصاحبه

مقوله‌ها حول مقوله هسته‌ای بسط داده می‌شود. استراوس و کوربین معیارهای زیر را برای انتخاب یک مقوله محوری ضروری می‌دانند (۴۱). این مقوله باید در قانون قرار داشته باشد یعنی سایر مقوله‌ها به آن مرتبط شود و قابلیت تلفیق و ترکیب با سایر مقوله‌ها را داشته باشد، با فراوانی بالایی در تحلیل ظاهر و تکرار شود، به اندازه کافی انتزاعی باشد، بتواند تبیین منطقی و سازگاری از رابطه مقوله‌ها ارائه دهد و با تغییر شرایط تبیین کماکان صادق باشد. هرچند شناسایی مقوله محوری دشوار است، در تدوین نظریه، عنصر اساسی شمرده می‌شود. ممکن است چنین مقوله‌ای در نتایج کدگذاری محوری موجود باشد اما باید مقوله جدیدی خلق شود (۳۷). در این پژوهش نیز پس از کدگذاری انتخابی، الگوی توسعه پاسخ‌گویی مالی در بخش سلامت ایران تدوین شد که در ادامه در شکل شماره ۱ ارائه شده است.

شرح الگوی توسعه پاسخ‌گویی ایران

الگوی استخراج‌شده در این پژوهش از فرایند



شکل ۱: الگوی پیشنهادی توسعه پاسخ گویی مالی در بخش سلامت ایران

پاسخ گویی شامل ویژگی های شخصی ارائه دهنده خدمات و عناصر ساختاری آن وظیفه، از جمله اهداف وظیفه و منابع آن است. در بیشتر موارد، از ورودی ها برای توضیح کیفیت استفاده می شود (۴۲). مقوله های اصلی استخراجی از داده های پژوهش در الگوی مفهومی را به عنوان نشانه های اطلاعاتی کیفیت پاسخ گویی در بخش عمومی سلامت برشمرده اند. این مقوله ها شامل: کیفیت منابع انسانی، رفتار وظیفه ای، مسئولیت گرایی، تعهدگرایی، تردیدگرایی، قانون گرایی، خودکترلی و

سه گانه کدگذاری تشریح شده با عنوان «الگوی توسعه ای پاسخ گویی در حوزه سلامت» است. دانایی فرد و همکاران سه روش را برای بیان الگو و نتیجه پژوهش با رویکرد داده بنیاد را بیان می کنند: روش کدگذاری بصری، مجموعه ای از قضایا (فرضیه ها) و داستانی. به اعتقاد آنها ساده و موجزترین روش، کدگذاری بصری است که در این پژوهش نیز از این روش استفاده شده است. در ادامه، بخش های مختلف الگوی یادشده بیان می شود. ورودی ها: یک خدمت، وظیفه یا فعالیت از قبیل

خودمدیریتی، آموزش، مهارت‌های اجتماعی، دستمزد مبتنی بر میزان خدمت، استقلال و غرور سازمانی، حمایت از حسابرسی داخلی، آیین رفتار حرفه‌ای مبتنی بر پاسخ‌گویی.

فرآیندها: فرایند ها اقدامات، مراحل، شیوه ها، رفتارها و تصمیم گیری استفاده شده در چگونگی دستیابی ارائه دهنده خدمات به خروجی‌هایشان هستند (۴۲). برخی از فرآیندها که در الگو نیز به تصویر کشیده شده‌اند شامل این موارد هستند: تداوم خصوصی‌سازی، اجرای الزامات قانونی گزارشگری برای عموم جامعه، تغییر از مسئولیت‌پذیری انفعالی به مسئولیت‌پذیری رقابتی، افزایش پاسخ‌گویی قانونی و اختیاری، شفافیت داخلی و بین‌المللی اقتصادی (کاهش پول‌شویی)، سوت زنی مفاسد اقتصادی.

پیامدها: نتایجی است که در اثر راهبردها پدیدار می‌شود. پیامدها نتایج و حاصل کنش‌ها و واکنش‌ها است. براساس تعریف پاسخ‌گویی، یکی از مهم‌ترین وظایف آن، ارزش‌آفرینی برای اجتماع است. بنابراین، می‌توان از پیامدها به‌عنوان شاخص‌هایی از توسعه پاسخ‌گویی استفاده کرد؛ زیرا هدف اصلی توسعه پاسخ‌گویی این است که برای جامعه ارزش‌آفرینی کند (۴۲). در زیر گزیده‌هایی از مقوله‌ها و مفاهیم استخراجی درباره پیامدهای توسعه پاسخ‌گویی استخراجی از داده‌های پژوهش، ارائه می‌شود: پاسخ‌گویی عملی، خودقضاوتی، مسئولیت‌پذیری، کاهش مصادیق فساد اقتصادی، افزایش نظم عمومی و توسعه امنیت اقتصادی، متهم کردن عموم بر بی‌مسئولیتی و پاسخ‌گو نبودن، عذرخواهی از عموم، استعفا، حمایت افکار عمومی از افشاکنندگان فساد مالی.

عوامل زمینه‌ای: عواملی است که ممکن است

کیفیت پاسخ‌گویی را تحت‌تأثیر قرار دهد و اغلب خارج از کنترل ارائه‌دهنده خدمات است. عوامل زمینه‌ای شامل دو دسته عوامل خاص و عام است. عوامل خاص (زمینه) فقط بر پاسخ‌گویی سازمان یا نهاد خاصی تأثیرگذار است و عوامل عام (شرایط مداخله‌گر) به‌صورت عام می‌تواند بر پاسخ‌گویی سازمان‌های عمومی ایرانی اثرگذار باشد (۴۳). مطابق پژوهش حاضر عوامل زمینه‌ای که توسعه پاسخ‌گویی را تحت‌تأثیر قرار می‌دهد، عبارت است از: قوانین و مقررات، فرهنگ پذیری، عقاید مذهبی، تبلیغات سیاسی، تقویت/ نابودی غرور ملی، رونق/ رکود اقتصادی، هوش عمومی، پخش اخبار مثبت/ منفی اقتصادی و اجتماعی.

روش ارزیابی و اعتبارسنجی به الگوی توسعه پاسخ‌گویی در نظام سلامت ایران

در این پژوهش، به‌منظور ارزیابی پایایی و روایی از روش‌های وال و کرسول‌میلر استفاده شده است (۴۴) که نتایج آن در جدول شماره ۴ ارائه می‌شود.

نتیجه‌گیری

براساس مصاحبه‌های انجام‌شده با خبرگان و استخراج یافته‌ها، الگوی یکپارچه توسعه پاسخ‌گویی تدوین و ارائه شد. باتوجه به چندوجهی بودن کیفیت از نظر مشارکت‌کنندگان و ذی‌نفعان مختلف، الگوی توسعه پاسخ‌گویی در چارچوب الگوی نظام‌مند ارائه شد. این الگو دربرگیرنده شرایط علیّ تقاضا، شرایط علیّ کسب‌وکار و راهبردها در سطح کلان و خرد، پیامدها در سطح کلان و خرد و عوامل زمینه‌ای بوده است. توسعه پاسخ‌گویی تحت‌تأثیر عوامل

جدول ۴: پایایی و روایی الگوی پیشنهادی

شرح	نام روش	توضیح روش	شاخص	نتیجه	منبع
پایایی	باز آزمون	تعداد ۴ مصاحبه انتخاب و پژوهشگر هر کدام از آن‌ها را ۲ بار در فاصله زمانی ۳ هفته‌ای کدگذاری کرد.	درصد توافقی درون موضوعی: ۸۰٪	تأیید	(۳۹)
بررسی همکاران		با یکی از فرهیختگان با مدرک دکتری حسابداری (شاغل در وزارت بهداشت و درمان) مراحل اجرای پژوهش و یافته‌ها مرور شد و به پرسش‌ها و انتقاداتی که وی درمورد روش‌ها، معانی و تفاسیر موجود در پژوهش مطرح کرد، پاسخ داده شد.		تأیید	
روایی	بررسی مشارکت کنندگان	داده‌های گردآوری شده، تحلیل‌ها، تفاسیر و نتیجه‌گیری‌ها به مشارکت کنندگان ارائه و از آن‌ها خواسته شد تا درباره صحت و اعتبار آن قضاوت کنند.		تأیید	(۴۰)
ممیزی خارجی		۳ متخصص خارجی (استاد راهنما و مشاوران) که در زمینه پژوهش صاحب‌نظر بودند، پژوهش را بررسی کردند.		تأیید	

شده است که با یافته‌های این پژوهش هم‌پوشانی دارد. هرچند مصاحبه‌شوندگان (خبرگان) در پژوهش، این موارد را کافی نمی‌دانستند و بر جنبه‌های دیگر توسعه به‌عنوان لازم و مکمل تأکید داشتند.

هر یک از پژوهش‌های زیر بر قسمتی از اجزای پژوهش حاضر تأکید کرده‌اند و یک بعد را برجسته کرده‌اند که به آن‌ها اشاره می‌شود:

نتایج این پژوهش با یافته‌های پژوهش کاهیاتی و ریسا (۲۶)، از لحاظ اهمیت مقوله‌ها متفاوت است. آن‌ها بر پاسخ‌گویی در برابر جامعه، اقتصاد و سایر مقوله‌های کلان تأکید داشتند و بر جهت‌گیری پاسخ‌گویی براساس ۶ مقوله کلان توصیه کرده بودند. این در حالی است که اینداریتی (۲۷)، فقط بر امنیت عمومی ناشی از پاسخ‌گویی تأکید کرده بود. پژوهش بادوت و همکاران (۳۰)، اخلاق و فرهنگ را معیار اصلی پاسخ‌گویی به‌عنوان یافته پژوهش مطرح می‌کند. امانوئل و همکاران (۳۱)، بر اصول مشارکت بخش عمومی در مسئولیت‌پذیری و ارزش پول تأکید و آن را بررسی کرده‌اند؛ در حالی که درباره ارزش پول در پژوهش حاضر، خبرگان بحث

زمینه‌ای از قبیل قوانین و خصوصی یا دولتی بودن اقتصاد است که برحسب شرایط علی تقاضا و کسب و کار، راهبردهای مختلفی را انتخاب خواهد کرد. از این الگو استنباط می‌شود که انتظارات برای پاسخ‌گویی روبه‌افزایش است و توسعه آن به سیاست‌گذاران قانونی و حرفه برمی‌گردد.

یافته‌های این پژوهش با نتایج پژوهش صبح‌خیز و همکاران (۲۰) که به بررسی تمکین مالیاتی در استان مازندران پرداخته بودند از لحاظ تأکید بر موارد قانونی و شایسته‌سالاری مشابه است اما بر محور پاسخ‌خواهی و پاسخ‌دهی عمودی و افقی تأکید داشته‌اند. از طرفی در سایر پژوهش‌ها از قبیل رجب‌زاده و همکاران (۲۱) و اقدام‌پور و همکاران (۲۳) مقوله قوانین دیده نشده بود. در الگوهای پژوهش‌های پیشین بر منابع انسانی نیز تأکید شده بود که با این پژوهش مطابقت دارد. از نمونه‌های نوظهور در الگوی حاضر موضوع تبلیغات، فرهنگ‌سازی است که به‌عنوان یکی از شرایط زمینه‌ای بر توسعه پاسخ‌گویی اثر می‌گذارد. در پژوهش عرب‌مازار یزدی و مرادی (۲۵) و رنگریز (۲۴)، بیشتر بر توسعه گفتمان و گزارشگری تأکید

و اتفاق نظر مهمی نداشتند.

الگوی طراحی شده از پاسخ‌گویی نشان می‌دهد اغلب اجزای الگو که در این پژوهش استخراج شده است، با پیشینه مطرح شده در این پژوهش مطابقت دارد. ذکر این مطلب لازم است که به دلیل نوپا بودن توسعه پاسخ‌گویی در ایران به سازوکارهای پاسخ‌گویی کمتر توجه شده یا جنبه‌های بسیار محدودی از پاسخ‌گویی و ابزار عملیاتی آن در نظر گرفته شده است. می‌توان گفت این پژوهش از نظر روش پژوهش و جامع بودن معیارهای سنجش، از نوآوری و پیشتازی در این عرصه برخوردار است و این موضوع از ویژگی‌های منحصربه‌فرد این پژوهش است.

نظریه و الگوی استخراج شده در این پژوهش درباره پاسخ‌گویی مالی، می‌تواند در پژوهش‌های آینده به صورت تخصصی در نظر گرفته شود:

الف. بررسی و رتبه‌بندی اهمیت هریک از بخش‌های مختلف الگو.
ب. بررسی تأثیر هریک از مفاهیم کشف شده در الگوی پژوهش براساس روش پژوهش کمی و از طریق پرسش‌نامه.
پ. انجام پژوهشی میدانی در گروه‌های مختلف شامل کارمندان یا ارباب رجوع در وزارت بهداشت به منظور ارزیابی نظرات استفاده‌کننده در رابطه رویکرد پاسخ‌گویی مالی و آثار آن بر هریک از گروه‌های ذی‌نفع.

تضاد منافع

هیچ گونه تضاد منافی برای نویسندگان این مقاله وجود ندارد.

References

- 1 Babajani J, Doust Jabarian J. A model for the establishment of performance auditing system in public sector institutions in Iran. Quarterly Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge. 2017;(21):143-155. Persian.
- 2 Mahdavi Gh, Mohamadian M. The challenge of executing audit performance in governmental operational organization. Journal of Financial Accounting and Auditing Research. 2018;9(36):27-48. Persian.
- 3 Mahdavi Gh. Accountability system and governmental accounting in Iran. 2019;(7):38-43.
- 4 Williams R. Leadership accountability in a globalizing world. 4th ed. London: Palgrave Macmillan; 2006.
- 5 Lindeberg T. The ambiguous identity of auditing. Financial Accountability & Management. 2007;23(3):337-350.
- 6 Mulgan R. Accountability: An ever-expanding concept?. Public Administration. 2000;78(3):555-573.
- 7 David R. Contribution of records management to audit opinions and accountability in government. South African Journal of Information Management. 2017;19(1):1-14.
- 8 Babajani J, Doust Jabarian J. Assessing the current situation of the factors affecting the establishment of performance auditing system in Iran's public sector institutions. Public Accounting Quarterly. 2020;6(2):131-144. Persian.

- 9 Joypa H. The pathology of performance auditing by the Supreme Audit Court of Iran and providing suggestions for its improvement. *Journal of Audit Science*. 2010;(2):109-128. Persian.
- 10 Koppel JGS. *World rule, accountability, legitimacy and the design of global governance*. 2nd ed. Chicago: University of Chicago Press; 2010.
- 11 Bovens M. Two concepts of accountability: Accountability as a virtue and as a mechanism, *West European Politics*. 2010;33(5):946-967.
- 12 Bovens M. Analysing and assessing accountability: A conceptual framework. *European Law Journal*. 2007;13(4):447-468.
- 13 Moradi M, Nargessian A, Akhavan H. A study and comparison of government accountability in the four post-revolutionary presidencies using Critical Discourse Analysis. *Journal of Public Administration*. 2017;9(2):193-221. Persian.
- 14 Jalali M, Ajer Z. Government accountability: Status, pillars and preconditions. *Comparative Legal Research*. 2016;1:23-43. Persian.
- 15 Piroozi B, Mohammadi Bulbalabad A, Moradi Gh. Evaluating the health system responsiveness after the implementation of the health system transformation plan: A case study of Sanandaj. *Iranian Journal of Epidemiology*. 2015;11(4):1-9. Persian.
- 16 Mohammadi A, Kamali K. Patients' perspectives on response status in outpatient clinics of Zanzan Educational and Medical Centers. *Journal of Preventive Care in Nursing and Midwifery*. 2016;5(1):80-92. Persian.
- 17 Fazaeli S, Yousefi M, Ebrahimipour H, Banikazemi SH, Khorsand Vakilzadeh A. Responsiveness of the health system in outpatient services in low and high income areas of Mashhad. *Mashhad Journal of Paramedical Sciences and Rehabilitation*. 2016;5(2):58-66. Persian.
- 18 Gholami Jamkarani R, Kaveh MH. The outcomes of implicating public sector accounting standards from the perspective of accountability in the framework of the National Accountability Checklist (A case study: Governmental hospitals of Fars Province). *Journal of Health Accounting*. 2019;8(2):77-95. Persian.
- 19 Yazdanshenas M, Imani H. Evaluating performance audit from the perspective of auditors of the Supreme Audit Court of Iran, *Journal of Health Accounting*. 2019;9(1):140-159. Persian.
- 20 Sobh Khiz M, Ashrafi A, Mojibi T, Otadi M. Designing a system model of accountability in tax system of the Islamic Republic of Iran (Case study of Mazandaran Province Tax Affairs Directorates). *J Tax Res*. 2019;27(43):7-34. Persian.
- 21 Rajabzadeh A, Mortazavi M, Doostar M, Akhoundi N. Developing a conceptual framework for organizational capacity building in higher education to respond to society expectations: A concept analysis approach. *Journal of Research in Human Resources Management*. 2020;10(2):45-73. Persian.
- 22 Ebrahimi A, Moradi M, Jafari H. Improvement Structure of accountability in Iranian State Owned Companies. *Journal of Public Administration*. 2020;12(1):45-66. Persian.
- 23 Eghdampour R, Keshtiaray N, Esmaili R. Designing a social responsibility curriculum model for

- the higher education system based on the Akker Model. *Quarterly Journal of Research and Planning in Higher Education*. 2020;26(1):23-49. Persian.
- 24 Rangriz H. Investigating the accountability discourse of governments in the administrative system of Iran using critical discourse analysis. *Quarterly Journal of Public Policy*. 2020;6(1):203-222. Persian.
 - 25 Arab Mazar Yazdi M, Moradi A. Opportunities and challenges of using metadata in public sector accounting information systems from the perspective of accountability. *Journal of Audit Science*. 2020;(79):95-122. Persian.
 - 26 Cahyati AD, Risa N. Islamic university accountability model: In islamic values perspective. *Advances in Economics, Business and Management Research*. 2019;(143):121-124.
 - 27 Indarti E. Strengthen security and public order: Accountability management in improving the quality of law enforcement. *Academic Journal of Interdisciplinary Studies*. 2020;9(2):82-88.
 - 28 Brummer L. Social accountability between consensus and confrontation: Developing a theoretical framework for societal accountability relationships of public sector organizations. *Administration & Society*. 2021;2:25-49.
 - 29 Macinati M, Manuela S, Giovanni R, Zahirul H. Medical managers' financial accountability: The effects of feedback on work outcome and managerial performance. *Financial Accountability & Management*. 2021;9(3):43-58.
 - 30 Baudot L, Dillard J, Pencle N. Hybrid organizations and an ethic of accountability: The role of accountability systems in constructing responsible hybridity. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 2020;(40):123-141.
 - 31 Emmanuel A, Boateng B, Opare E, Bonsu I, Yiadom J. Assessment of public sector corporate governance principles for accountability and value for money: The case of kumasi metropolitan assembly [dissertation]. Christian service University College, school of business; 2020.
 - 32 Jiwan P, Dhillon S. Accountability fragmented? Exploring disjointed performance measurement in government. *Public Money & Management*. 2020;41(4):1-9.
 - 33 Tooley S, Hooks J. Accounting for volunteers: Enhancing organizational accountability and legitimacy. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*. 2020;49:457-489.
 - 34 Tarek R, Zahirul H. Institutionalising multiple accountability logics in public services: Insights from Australia. *The British Accounting Review*. 2020;53(2):1-37.
 - 35 Keshara S, Prem W, Senarath Y, Gillian V. The impact of accountability mechanisms on public sector environmental sustainability performance: A case study of Sri Lanka. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*. 2020;14:38-55.
 - 36 Yen TT, Nguyen P, Nguyen L. Results-oriented culture and organizational performance: The mediating role of financial accountability in public sector organizations in Vietnam. *International Journal of Public Administration*. 2020;43:2-16.
 - 37 Kazemi H, Danaeifard H (Translator). Qualitative scanning and research design: Choosing from five approaches (Narrative research, phenomenology, data foundation

- theory, ethnography, case study). 2nd ed. Tehran: Saffar Publications; 2012. Persian.
- 38 Amir Azad MH, Baradaran Hassanzade R, Mohammadi A, Taghizadeh H. Comprehensive model of financial reporting in Iran using Grounded Theory Approach. Financial Accounting Research. 2019;10(4):42-21. Persian.
- 39 Corbin J, Strauss A. Basics of techniques and procedures for developing grounded theory. 3rd ed. California: Sage publications; 2008.
- 40 Valian H, Abdoli MR, Koushki Jahromi A. Conceptualizing wise auditor decision making based on Grounded Theory Approach. Accounting and Auditing Reviews. 2019;26(2):326-301. Persian.
- 41 Danaeifard H, Emami SM. Strategies of qualitative research: A reflection on Grounded Theory. Strategic Management Thought. 2007;1(2):69-97. Persian.
- 42 Nikbakht MR, Rezaei Z, Manti V. Designing an internal audit quality model. Journal of Audit Science. 2017;17(69):5-57. Persian.
- 43 Kvale S. An introduction to qualitative research interviewing. 1st ed. California: Sage publications; 1996.
- 44 Creswell JW, Miller DL. Determining validity in qualitative inquiry. Theory Into Practice. 2000;39:124-130.