

تحلیل و برآورد هزینه‌ی تمام شده‌ی خدمات با استفاده از روش حسابداری تقلیلی - مرحله‌ای (بیمارستان فاطمیه، دانشگاه علوم پزشکی سمنان در سال ۱۳۸۵)

محمد هادیان^۱ / امیر محمدزاده^۲ / علی ایمانی^۳ / مینا گلستانی^۴

چکیده

مقدمه: در کشورهای در حال توسعه بیمارستان‌ها نزدیک به ۷۰ درصد از هزینه‌های سهم بهداشت و درمان را به خود اختصاص می‌دهند. هدف پژوهش حاضر تحلیل و برآورد هزینه‌ی تمام شده‌ی خدمات با استفاده از روش "حسابداری تقلیلی - مرحله‌ای" (بیمارستان فاطمیه، دانشگاه علوم پزشکی سمنان در سال ۱۳۸۵) بود.

روش بررسی: در این مطالعه‌ی مقطعی، توصیفی - تحلیلی؛ جامعه‌ی پژوهش بخش‌های عملکردی بیمارستان فاطمیه (س) بود جمع‌آوری داده‌ها در جداول محقق ساخته و مراجعه‌ی حضوری و بررسی اسناد و مدارک موجود؛ و تجزیه و تحلیل اطلاعات با نرم‌افزار Excel و اجرای زنجیره‌ی تقلیلی - مرحله‌ای صورت گرفت.

یافته‌ها: بخش خدمت نهایی ۴۷/۵ درصد؛ بخش خدمات واسطه ۲۴/۳ درصد؛ بخش بالاسری با ۲۱/۵ درصد، و هزینه‌ی استهلاک سالیانه ۱۶/۷٪ از هزینه‌های بیمارستان به خود اختصاص داده بودند. هزینه‌های پرسنلی ۴۸ درصد هزینه‌ی ساختمان و بناها با ۴۲ درصد، هزینه‌ی تجهیزات با ۵ درصد، هزینه‌ی خدمات شهری با ۳ درصد و هزینه‌ی مواد و ملزومات مصرفی ۲ درصد هزینه‌های بیمارستان بود.

نتیجه‌گیری: توجه بر مدیریت منابع انسانی و بهره‌وری نیروی کار ضروری است. بخش خدمت نهایی نیازمند سازماندهی اجرای فعالیت‌های مشابه در فرایندهای خدمات مختلف به منظور کاهش هزینه‌ها و افزایش اثربخشی است و ایجاد یک پایگاه داده ثبت هزینه‌ها در بیمارستان، و به کارگیری یک سیستم جامع و یکپارچه برنامه‌ریزی عملیاتی ضروری است.
کلید واژه‌ها: هزینه‌ی تمام شده، حسابداری تقلیلی - مرحله‌ای، بیمارستان، بخش‌های عمده‌ی عملکردی.

• وصول مقاله: ۸۷/۵/۱۲ • اصلاح نهایی: ۸۸/۵/۱۷ • پذیرش نهایی: ۸۸/۷/۱۵

۱. استادیار گروه اقتصاد بهداشت و درمان، دانشکده مدیریت و اطلاع‌رسانی پزشکی، دانشگاه علوم پزشکی ایران

۲. استادیار گروه مدیریت، دانشگاه آزاد اسلامی واحد قزوین

۳. دانشجوی دکترای اقتصاد و مدیریت دارو، دانشکده داروسازی، دانشگاه علوم پزشکی شهیدبهشتی؛ نویسنده مسئول (g_a_imani58@yahoo.com)

۴. کارشناس ارشد مدیریت خدمات بهداشتی درمانی، دانشکده مدیریت و اطلاع‌رسانی پزشکی، دانشگاه علوم پزشکی ایران

مقدمه

با توجه به الزام قانونی مندرج در ماده ۱۴۴ قانون برنامه چهارم مبنی بر اینکه، تمامی دستگاه‌های اجرایی موظف‌اند، به منظور افزایش کارایی و بهره‌وری و استقرار نظام کنترل نتیجه و محصول، به جای کنترل مراحل انجام کار، و اعطای اختیارات لازم به مدیران برای اداره واحدهای تحت سرپرستی خود به صورت مستقل و هدفمند نمودن تخصیص منابع، بر اساس دستورالعمل سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی، قیمت تمام شده آن دسته از فعالیت‌ها و خدماتی که قابلیت تعیین قیمت تمام شده را دارند برای کمیّت و کیفیت محل جغرافیائی مشخص و پس از تأیید سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور یا استان و با اعطای اختیارات لازم به مدیران ذی‌ربط اجرا نمایند. [۱]

در کشورهای در حال توسعه و با درآمد کم و متوسط، اطلاعات کمی در خصوص هزینه واحد خدمات وجود دارد. بودجه‌های محدود اختصاص داده شده به بهداشت و درمان در اکثر کشورهای در حال توسعه، برنامه‌ریزان و مدیران سیستم‌های بهداشتی و درمانی را ملزم به استفاده کارا از منابع به کار رفته در این بخش مهم از اقتصاد کرده است. در این میان هزینه‌یابی و تحلیل هزینه واحد خدمات می‌تواند مدیران بخش‌ها، بیمارستان‌ها و سیاستگذاران را در تعیین این نکته که واحدها و مؤسسات تحت نظر آنها چگونه و به چه میزان نیازهای عمومی جامعه را برآورده می‌کنند کمک نمایند. تعیین هزینه تمام شده برای دستیابی به تصویر روشنی از میزان روند هزینه‌ها و تدوین بودجه عملیاتی و استفاده مؤثر از منابع در سالیان اخیر از دیدگاه اقتصاد بهداشت مورد توجه قرار گرفته است. هزینه‌یابی و تجزیه و تحلیل هزینه‌ها به عنوان ابزارهایی مدیریتی می‌توانند ما را در فراهم آوردن داده‌های بایسته برای تصمیم‌گیری‌های آگاهانه تر درباره سرمایه‌گذاری برای اقدامات و زیرساختارها یاری دهند. [۲]

یکی از مهمترین وظایف مدیران، تخصیص بهینه منابع مالی و بهره‌وری حداکثر از امکانات موجود است. اهمیت این موضوع زمانی بیشتر محسوس است که سازمان با

محدودیت امکانات و منابع مالی مواجه است و بقا و توسعه مؤسسه منوط به تشخیص، ارزیابی و انتخاب مناسب‌ترین امکانات سرمایه‌گذاری و تخصیص منابع مالی به آنهاست. مدیران برای تصمیم‌گیری در نحوه تخصیص منابع و کنترل آن و حصول اطمینان از به کارگیری مؤثر و کارایی منابع در اختیارشان، به اطلاعات حسابداری به عنوان یکی از ابزارهای مهم تصمیم‌گیری نیازمندند. [۳]

امروزه با رشد و توسعه تکنولوژی‌های پیشرفته در ابعاد مختلف توأم با افزایش پیچیدگی و تنوع فعالیت‌ها، درک این تغییرات و سنجش تأثیرات آن بر هزینه‌های سازمانی اهمیت زیادی دارد. اهمیت این امر برای واحدهای خدماتی با توجه به اینکه درجه تنوع و تغییرات در آن‌ها، نسبت به فعالیت‌های تولیدی بیشتر است، مضاعف می‌باشد. بدیهی است که شناخت این فعالیت‌ها و سنجش تأثیرات آن بر هزینه‌های سازمانی مستلزم طراحی یک سیستم مناسب هزینه‌یابی در این زمینه می‌باشد. اهمیت شناخت و کنترل هزینه‌ها چه در مؤسسات دولتی و چه در سازمان‌های خصوصی بر کسی پوشیده نیست. اما دستیابی به این مهم، نیازمند طراحی یک سیستم مناسب و کارا است که قادر به شناخت تنوع و پیچیدگی فعالیت‌ها، و سنجش تأثیر آن بر هزینه‌های ارائه خدمات باشد. سیستم‌های سنتی هزینه‌یابی، خصوصاً سیستم‌هایی که در سطح بیمارستان‌های کشور استفاده می‌گردد، به دلیل ماهیت آن عملاً قادر به برآوردن این انتظارات نمی‌باشد. چون این سیستم‌ها بر اساس یکسری تعرفه‌های ثابت وضع شده و بدون توجه به شرایط و وضعیت هر بیمارستان، بهای تمام شده خدمات ارائه شده را محاسبه می‌کند. بدیهی است که استفاده از این روش علاوه بر این که باعث ایجاد اشکالات و نواقصی در محاسبه بهای تمام شده واقعی می‌گردد، اطلاعات مناسبی را برای تصمیم‌گیری در اختیار مدیران قرار نمی‌دهند. بنابراین لزوم استفاده از سیستم‌های نوین هزینه‌یابی که در سطح دنیا معمول می‌باشد، به عنوان یک ضرورت اساسی مطرح است. [۴]

یکی از سیستم‌های نوین هزینه‌یابی که کاربردهای

کارکنان خدمات درمانی را در طول هفته‌ها زیر نظر داشتند و زمان صرف شده را برای هر بیمار توسط هر یک از کارکنان ثبت کردند. اطلاعات به دست آمده از این طریق با مصاحبه با بیماران تکمیل گردید. محققان دریافتند پزشکان فقط ۱۲ درصد از کل اوقات موظف خود را که بابت آن دستمزد دریافت می‌کردند، در خدمت بیمارستان و بیماران بودند. [۷]

مطالعه‌ی سمیر زمان از بیمارستان امبابا در مصر در سال ۱۹۹۳ نشان داد که بیماران حدود ۴۰ درصد هزینه اقدامات درمانی و تشخیصی را به صورت پرداخت از جیب می‌پرداختند. علاوه بر آن، نتایج تحقیق فوق نشان داد که داروهای تجویزی که از منابع خارج از بیمارستان تهیه می‌شدند حدود ۶۰ درصد از کل هزینه یک ویزیت سرپایی را تشکیل می‌داد. همچنین مشخص گردید که بیشتر هزینه‌های بیمارستان به مواد و ملزومات اختصاص داده می‌شد که تقریباً نیمی از هزینه‌ها برای داروها، مواد پزشکی و سایر ملزومات پزشکی و غیر پزشکی اختصاص داده می‌شد، که سهم اتاق عمل حدود ۲۵ درصد بود. [۸]

تاکنون برای محاسبه هزینه تمام شده خدمات و کالاها در بیمارستان‌ها از روش‌های مختلف استفاده گردیده است. روش‌های سنتی حسابداری مدیریت جهت برآورد هزینه واحد خدمات در فاصله سال‌های ۱۹۲۰-۱۸۷۰ طراحی و اجرا شدند که با موفقیت‌های نسبی همراه بودند و در حال حاضر به دلایل مختلف از جمله افزایش حجم صنایع و افزایش تنوع خدمات و بالا رفتن سهم هزینه‌های بالاسری، دیگر روش‌های سنتی قادر به برآورد دقیق هزینه واحد نبوده و جای خود را به روش‌های نوین هزینه‌یابی از جمله روش تقلیلی - مرحله‌ای و روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (ABC) داده است. مزایای روش حسابداری تقلیلی - مرحله‌ای نسبت به روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در مناسب بودن آن در برآورد دقیق هزینه‌ها در بنگاه‌های چند محصولی همچون بیمارستان می‌باشد. [۹] پژوهش حاضر به منظور به کارگیری روش حسابداری تقلیلی - مرحله‌ای جهت تحلیل و برآورد هزینه تمام شده خدمات در بیمارستان منتخب انجام گرفته است.

گوناگون آن در فعالیت‌های خدماتی روز به روز در حال گسترش است، سیستم حسابداری تقلیلی - مرحله‌ای [Step-Down Cost Accounting] است.

یکی از جلوه‌های حقیقی و راستین عدالت اجتماعی ارائه صحیح، اصولی و به موقع خدمات بهداشتی و درمانی است. برای تحقق این هدف، توجه کامل به ابعاد اقتصادی آن حائز اهمیت فراوانی است. افزایش سریع و روزافزون هزینه‌های خدمات درمانی به حدی است که چگونگی کنترل این هزینه‌ها مشکل اصلی نظام‌های خدمات بهداشتی و درمانی در کشورهای مختلف، حتی کشورهای ثروتمند جهان است. بیمارستان‌ها به عنوان مهمترین و از پر هزینه‌ترین اجزای نظام بهداشتی اهمیت فوق‌العاده‌ای دارند، به طوری که مطابق مطالعه وسیع و اساسی بانک جهانی از بیمارستان‌های دولتی بین ۵۰ تا ۸۰ درصد از منابع بخش بهداشت و درمان در کشورهای در حال توسعه، توسط بیمارستان‌ها مصرف می‌شود. [۵]

اهداف محاسبه هزینه تمام شده را می‌توان به شرح زیر خلاصه کرد:

تخصیص منابع بر اساس رسالت‌ها، اهداف و اولویت‌ها؛ تدوین بودجه برنامه‌ای؛ انعقاد قرارداد برای انجام امور در زمینه‌های مختلف؛ محاسبه تورم کالاها و خدمات مورد نظر؛ نظارت مالی بر عملیات اجرایی پروژه‌ها و فعالیت‌های در دست انجام؛ مقایسه ارزش منابع مصرفی در پروژه‌های مختلف به منظور بهره‌برداری مطلوب از منابع؛ به کارگیری نتایج محاسبه قیمت تمام شده به منظور توزیع عادلانه منابع؛ تعیین خط فقر با توجه به برآورد مقدار حداقل نیازهای اساسی بشری؛ برنامه‌ریزی برای تخصیص بهینه منابع در زمینه‌های مختلف اجتماعی، اقتصادی و فرهنگی، محاسبه قیمت تمام شده برای واگذاری قسمتی از امور و وظایف از بخش عمومی به بخش خصوصی و یا از بخش خصوصی به بخش عمومی. [۶]

لویس و همکارانش، در مطالعه مربوط به جمهوری دومینیکن، از جامع‌ترین رویکرد، برای تخصیص وقت کارکنان بهره‌بردار را به عنوان جمع‌آوری کنندگان اطلاعات به کار گرفتند که این گروه فعالیت

روش بررسی

پژوهش حاضر از نظر نوع نتایج کاربردی می‌باشد که به روش توصیفی - مقطعی صورت گرفته است به نحوی که پس از جمع‌آوری آمار و اطلاعات مورد لزوم از بررسی اسناد و مدارک موجود و نیز یا مد نظر قرار دادن رویکرد حسابداری تقلیلی - مرحله‌ای، اطلاعات حاصله در جداول مربوطه جایگزین شده و در نهایت، میزان هزینه واحد خدمات در هر کدام از بخش‌های سرپایی، بستری و اورژانسی تعیین می‌گردد. در پژوهش حاضر روش گردآوری داده‌ها به صورت کتابخانه‌ای و میدانی می‌باشد. در روش میدانی با بررسی اسناد و مدارک موجود، اطلاعات حاصله در طی سال مالی ۸۵ مورد بررسی قرار گرفته است که نتایج حاصله از طریق زنجیره تقلیلی - مرحله‌ای استخراج گردیده شده است. در این پژوهش ابتدا ساختار سازمانی بیمارستان مورد مطالعه، مورد بررسی قرار گرفته، و اطلاعات لازم در مورد مشاغل انجام شده در هر بخش بیمارستان به دست آمد، و نهایتاً به تحلیل روابط درونی بین بخش‌های بیمارستان جهت تعیین ماهیت و نوع منابع مورد استفاده در هر بخش، و طراحی الگوی استفاده از ستانده‌های یک بخش خاص، به وسیله بخش‌های دیگر پرداخته شده و بر اساس موارد مذکور، سه بخش عمده ارائه خدمات شناسایی گردیدند، که این بخش‌ها عبارتند از: بخش‌های بالاسری، خدمات واسطه، و بخش‌های خدمات نهایی. بخش‌های بالاسری، بخش‌های واسطه و نهایی را پشتیبانی می‌کنند و بخش‌های خدمات واسطه، خدمات لازم را برای بیماران در بخش‌های نهایی فراهم می‌کنند. به طور کلی پنج گروه عمده هزینه جهت برآورد مخارج کل بیمارستان شامل؛ ساختمان و بناهای دائمی، تجهیزات، پرسنل، تسهیلات شهری، مواد و تدارکات شناسایی گردیدند، سپس، تمام هزینه‌های راه اندازی بیمارستان به بخش‌های بالاسری، واسطه، و نهایی تخصیص داده شدند. [۸]

داده‌ها و اقلام هزینه مورد نیاز این مطالعه شامل موارد زیر بودند که در طول مطالعه جمع‌آوری شده‌اند:

ساختمان؛

- جمع‌آوری داده‌های مربوط به مساحت کل ساختمان و

بناهای بیمارستان، اعم از ساختمان‌های ضمیمه، کارگاه‌ها و دیگر ساختمان‌ها (بر حسب متر مربع)

- جمع‌آوری داده‌های مربوط به سهم هر بخش از کل مساحت ساختمان (بر حسب متر مربع)

- جمع‌آوری داده‌های مربوط به قیمت جاری ساختمان برای ساختار مشابه بیمارستان‌های مورد مطالعه، بر حسب متر مربع

- جمع‌آوری عمر مفید ساختمان‌ها، در بیمارستان‌های مورد مطالعه.

تجهیزات؛

- جمع‌آوری داده‌های مربوط به تعداد تجهیزات بالاسری، مانند؛ آسانسورها، ژنراتورها، دستگاه‌های زباله‌سوز، و سایر تجهیزات که به صورت اختصاصی قابل تخصیص به یک بخش خاص نیستند.

- جمع‌آوری داده‌های مربوط به تعداد تجهیزات، کالاهای با دوام، و اثاثیه‌های قابل تخصیص به یک بخش خاص.

- جمع‌آوری داده‌های مربوط به قیمت اولیه (خرید)، یا هزینه‌های جایگزینی تجهیزات و کالاهای با دوام.

- جمع‌آوری داده‌های مربوط به عمر مفید هر یک از تجهیزات مورد استفاده در بیمارستان.

پرسنل؛

- جمع‌آوری داده‌ها در مورد تعداد کارکنان در بخش‌های مختلف بر حسب گروه‌های مختلف کارکنان.

- جمع‌آوری داده‌های مربوط به حقوق و دستمزد کارکنان در هر بخش و بر حسب گروه‌های مختلف کارکنان.

- جمع‌آوری داده‌ها در مورد زمان صرف شده توسط هر گروه از کارکنان برای ارائه هر واحد خدمت یا مداخله در بخش‌های خدمات پزشکی، تعداد ساعات کاری روزانه هر گروه از پرسنل، و تعداد ساعات‌های کاری در نوبت شبانه.

تسهیلات شهری؛

- جمع‌آوری داده‌های مربوط به هزینه تسهیلات شهری مانند؛ برق، خدمات تلفن، سوخت، فاضلاب، و آب.

مواد و تدارکات؛

- جمع‌آوری داده‌های مربوط به مقدار دارو و مواد تدارکات پزشکی مصرف شده توسط هر بخش.

- جمع آوری داده‌های مربوط به مقدار داروی تجویز شده به هر خدمت و مداخله.
 - جمع آوری داده‌های مربوط به مقدار مواد شوینده و سایر مواد مصرفی قابل انتساب به هر بخش و هر خدمت و مداخله.
 - جمع آوری داده‌های مربوط به مقدار داروهای ارائه شده به وسیله بیمارستان و داروهایی که به وسیله بیماران از بیرون از محیط بیمارستان خریداری شده‌اند.
خدمات و مداخلات؛
 - جمع آوری داده‌های مربوط به انواع خدمات انجام شده در بخش‌های خدمات پزشکی اعم از بخش‌های واسطه و نهایی.
 - جمع آوری داده‌های مربوط به فراوانی خدمات انجام شده در بخش‌های خدمات پزشکی.
 - جمع آوری داده‌های مربوط به فراوانی خدمات انجام شده در بخش‌های خدمات نهایی به تفکیک موارد بستری، سرپایی، و اورژانسی.
 داده‌ها پس از جمع آوری در جداول از پیش طراحی شده وارد نرم‌افزار EXCEL گردیده و بر اساس روش حسابداری تقلیلی - مرحله‌ای و در هفت مرحله ذیل مورد تجزیه و

تحلیل قرار گرفت.
گام اول: تشکیل تیم طراحی سیستم و تیم جمع‌آوری اطلاعات:
 در این مرحله تیمی متشکل از کارشناسان اقتصاد بهداشت، بودجه، حسابداری، تجهیزات و سایر تخصص‌های مربوطه انتخاب شده و پس از آشنایی با روش انجام کار و تقسیم وظایف، گام به مرحله بعدی گذاشته شد.
گام دوم: تعریف و شناسایی محصولات نهایی: در این مرحله پس از شناسایی و درک ساختار سازمانی بیمارستان مورد مطالعه، کلیه خدمات نهایی ارائه شده در بیمارستان مذکور شناسایی و برای هر کدام واحد ستانده تعریف گردید (مثلاً روز بستری، پذیرش، ویزیت).
گام سوم: تعریف و شناسایی واحدهای هزینه: در این مرحله کلیه واحدهای فعالیت شناسایی شده و با توجه به تشابه نوع فعالیت خود در سه دسته مجزای صورت زیر طبقه‌بندی می‌گردد که جزییات کامل تقسیم‌بندی بخش‌های مختلف بیمارستان تحت مطالعه در جدول ۱ آورده شده است.
 ۱. بخش‌های خدمات بالاسری:
 (Overhead Service Department)
 این مراکز خدمات حمایتی بالاسری را هم به بخش‌های

جدول ۱: تقسیم‌بندی بخش‌های عملکردی در بیمارستان فاطمیه (س)

بخش‌های بالاسری	بخش‌های میانی	بخش‌های خدمت نهایی
مدیریت	آزمایشگاه	بستری: - پاسخ، - بخش‌های داخلی (۱، ۲، ۳)، - CCU - - Post CCU - - ICU -
کارگزینی و امور اداری	رادیولوژی	
امور مالی به غیر از ترخیص و صندوق	اکو، نوار قلب، تست ورزش	
تدارکات و کارپردازی	سی تی اسکن	
پذیرش و ترخیص	سونوگرافی	
نگهبانی	آندوسکوپی	
نقلیه	پزشکی هسته‌ای، ماموگرافی و رادیوگرافی دندان	سرپایی: - درمانگاه، - تزریقات، - سایر
دفتر پرستاری	کتابخانه	
مدارک پزشکی	سالن همایش	
انبار	پایون رزیدنت‌ها	اورژانسی: - اورژانس
تأسیسات		
انتظامات		
فضای سبز		

جدول ۲: معیارهای تخصیص هزینه‌های بخش‌های بالاسری و میانی

معیارهای تخصیص	مراکز هزینه
سهام هر بخش از هزینه‌های مستقیم	مدیریت
سهام هر بخش از هزینه‌های مستقیم	پذیرش و ترخیص
سهام هر بخش از هزینه‌های مستقیم	دفتر پرستاری
سهام هر بخش از هزینه‌های مستقیم	امور اداری
مساحت هر بخش (m2)	خدمات
مساحت هر بخش (m2)	تأسیسات
تعداد پرسنل	نقلیه
تعداد پرسنل	کارگزینی
تعداد پرسنل	کارپردازی
سهام هر بخش از هزینه‌های مستقیم	انبار
سهام هر بخش از هزینه‌های مستقیم	مدارک پزشکی
سهام هر بخش از هزینه‌های مستقیم	کتابخانه
سهام هر بخش از هزینه‌های مستقیم	سالن همایش
سهام هر بخش از هزینه‌های مستقیم	پایون رزیدنت‌ها
سهام هر بخش در نسخه‌های نوشته شده	داروخانه
تعداد پذیرش‌ها	آزمایشگاه
تعداد پذیرش‌ها	رادیولوژی
تعداد تخت-روز	آشپزخانه
مساحت هر بخش (m2)	رختشویخانه
مساحت هر بخش (m2)	نظافت و کاخداری

بخش خدمات بالاسری

بخش خدمات میانی

خدمات میانی و هم به بخش‌های خدمات نهایی ارائه می‌کنند و از مصادیق آنها بخش‌های امور مالی، تغذیه، انتظامات و ... می‌باشند.

۲. بخش‌های خدمات میانی:

(Intermediate Service Department)

این واحدهای هزینه، خدمات حمایتی را برای واحدهای مراقبت بیمار ارائه می‌دهند؛ ولی در عین حال، به صورت بخش‌های جداگانه و مستقل هم گاهی سازماندهی می‌شوند. آزمایشگاه، داروخانه، رادیولوژی، رختشویخانه، استریلیزاسیون و ... نمونه‌هایی در این زمینه‌اند.

۳. بخش‌های خدمات نهایی:

(Final Service Department)

این واحدهای هزینه، مسئول ارائه خدمات مستقیم به بیمارند؛ نظیر بخش‌های بستری، سرپایی و اورژانسی گام چهارم: شناسایی کل هزینه برای هر یک از منابع: در این مرحله هزینه‌های کل اقسام عمده هزینه‌ای که شامل ساختمان و بناهای دائمی، تجهیزات، پرسنل، تسهیلات شهری، مواد و تدارکات می‌باشند شناسایی گردیده شده است.

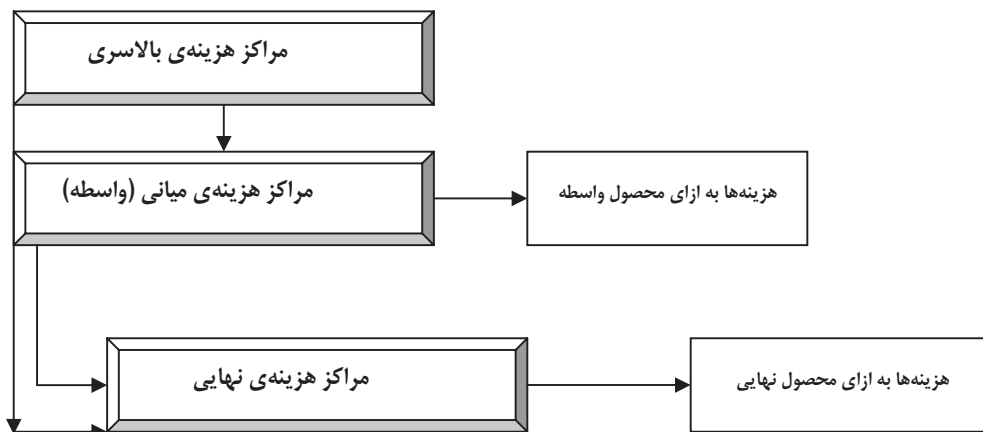
گام پنجم: تخصیص منابع به واحدهای هزینه: در این مرحله، اطلاعات مربوط به هزینه‌های کل بیمارستان، صرف‌نظر از منبع پرداخت جمع‌آوری و هزینه‌ها از اقلام هزینه به واحدهای هزینه مرتبط با استفاده از معیارهای تخصیص، تخصیص داده می‌شوند.

گام ششم: تخصیص همه هزینه‌ها به واحدهای نهایی هزینه: گام بعدی، تخصیص مجدد همه هزینه‌های غیر مستقیم به واحدهای نهایی هزینه است. در این مرحله با استفاده از رویکرد تقییلی - مرحله‌ای و با توجه به معیارهای تخصیص از پیش تعیین شده (جدول ۲) هزینه‌های بالاسری به

صورت پلکانی به واحدهای میانی و نهایی تخصیص داده می‌شوند.

گام هفتم: محاسبه بهای تمام شده برای هر واحد نهایی هزینه: در این مرحله با در دست داشتن داده‌های فراوانی خدمات ارائه شده در هر بخش و کل هزینه‌های تخصیص داده شده در مراحل قبل و از تقسیم آنها بر هم هزینه واحد خدمت خاص به دست می‌آید. [۹]

در نمودار ۱ تخصیص هزینه به روش تقییلی - مرحله‌ای در یک بیمارستان مفروض نشان داده شده است.



نمودار ۱: تخصیص هزینه به روش تقلیلی - مرحله‌ای در یک بیمارستان مفروض

یافته‌ها

داده بود. و در میان گروه‌های عمده هزینه‌ای، هزینه‌های پرسنلی با ۴۸ درصد بالاترین سهم را به خود اختصاص داده بود و در درجات بعدی هزینه ساختمان با ۴۲ درصد، تجهیزات با ۵ درصد، خدمات شهری با ۳ درصد و مواد و ملزومات مصرفی با ۲ درصد قرار داشتند. همچنین با توجه نتایج جدول ۴، در میان سه بخش خدمت نهایی، بخش بستری با ۶۳/۳ درصد بالاترین هزینه

نتایج به دست آمده در جدول ۳ نشان می‌دهد که اولاً بخش خدمت نهایی با ۴۷/۵ درصد دارای بیشترین هزینه سالیانه بر اساس گروه‌های عمده هزینه بوده و در درجات بعدی بخش خدمت میانی با ۲۴/۳ درصد و بخش خدمت بالاسری با ۲۱/۵ درصد قرار داشتند و هزینه استهلاک سالیانه نیز در مجموع ۶/۷ درصد از کل هزینه سالیانه را به خود اختصاص

جدول ۳: کل هزینه سالیانه به تفکیک بخش‌های بالاسری، میانی و نهایی و براساس گروه‌های عمده هزینه‌ای

عنوان بخش	گروه‌های عمده هزینه‌ای					جمع کل
	پرستل (۴۸ درصد)	ساختمان (۴۲ درصد)	تجهیزات (۵ درصد)	مواد و ملزومات مصرفی (۲ درصد)	خدمات شهری (۳ درصد)	
اداری	۹۱۵۶۶۷	۲۵۰۳۷۸	۳۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	۱۲۴۶۰۴۵
بالاسری، (۵/۲۱ درصد)	۹۹۶۰۵۱	۳۱۹۹۲۴	۳۰۰۰۰	۱۵۰۰۰	۴۰۰۰۰	۱۴۰۰۹۷۵
خدماتی	۳۲۹۳۴۰	۶۵۱۰۱۸	۳۸۴۰۰	۳۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	۱۰۹۸۷۵۸
میانی، (۳/۲۴ درصد)	۸۳۹۳۱۳	۷۵۵۷۹۵	۳۶۸۰۰	۳۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	۱۷۶۱۹۰۸
آموزشی	۱۷۱۴۹۲۲	۷۰۴۴۵۷	۱۵۰۰۰	۲۵۰۰۰	۱۰۰۰۰	۲۴۶۹۳۷۹
سرپایی	۷۹۱۸۲۷	۹۴۱۴۳۵	۱۰۰۰۰۰	۷۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	۲۰۰۳۲۶۲
نهایی، (۵/۴۷ درصد)	۲۵۲۹۱۴۲	۲۵۶۵۷۴۲	۲۰۰۰۰۰	۱۶۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	۵۶۰۴۸۸۴
بستری	۳۴۰۹۰۷	۲۳۱۹۹۰	۳۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	۶۵۲۸۹۷
هزینه‌ی استهلاک سالیانه، (۷/۶ درصد)	-	۷۹۰۰۰۰	۳۸۶۰۰۰	-	-	۱۱۷۶۰۰۰
جمع کل	۸۴۵۷۱۶۹	۷۲۱۰۷۳۹	۸۶۶۲۰۰	۳۶۰۰۰۰	۵۲۰۰۰۰	۱۷۴۱۴۱۰۸

جدول ۴: هزینه کل سالیانه به تفکیک مراکز هزینه و بر اساس گروه‌های عمده هزینه در بخش‌های خدمت نهایی

گروه‌های عمده هزینه‌ای						مراکز هزینه
جمع کل	خدمات شهری	مواد و ملزومات مصرفی	تجهیزات	ساختمان	پرستل	
۹۲۰۷۹۱	۳۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	۴۵۰۰۰	۴۷۹۲۱۰	۳۳۶۵۸۱	دیالیز
۱۵۸۲۸۳۳	۲۵۰۰۰	۲۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	۶۹۸۳۳۵	۷۹۹۴۹۸	بخش‌های داخلی (۱، ۲، ۳)
۵۴۵۳۵۵	۲۵۰۰۰	۲۰۰۰۰	۲۵۰۰۰	۲۲۵۷۶۰	۲۴۹۵۹۵	CCU
۵۰۹۸۴۲	۱۵۰۰۰	۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	۱۷۹۵۱۰	۲۹۵۳۳۲	Post CCU
۱۸۰۲۱۱۵	۵۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	۷۵۰۰۰	۹۰۷۱۱۵	۷۲۰۰۰۰	ICU
۲۴۳۹۴۸	۵۰۰۰	۳۰۰۰۰	۵۰۰۰	۷۵۸۱۲	۱۲۸۱۳۶	سایر خدمات بستری
۵۶۰۴۸۸۴	۱۵۰۰۰۰	۱۶۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	۲۵۶۵۷۴۲	۲۵۲۹۱۴۲	جمع
۹۸۱۰۰۰	۳۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	۳۷۸۰۰۰	درمانگاه‌ها (به تفکیک)
۵۴۸۰۰۰	۴۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	۱۵۸۰۰۰	تزیقات
۱۰۶۷۲۶۲	۳۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	۷۴۱۴۳۵	۲۵۵۸۲۷	سایر خدمات سرپایی
۲۶۰۳۲۶۲	۱۰۰۰۰۰	۷۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	۱۵۴۱۴۳۵	۷۹۱۸۲۷	جمع
۶۵۲۸۹۷	۳۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	۲۳۱۹۹۰	۳۴۰۹۰۷	اورژانسی
۶۵۲۸۹۷	۳۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	۲۳۱۹۹۰	۳۴۰۹۰۷	جمع
۸۸۶۱۰۴۳	۲۸۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	۳۳۰۰۰۰	۴۳۳۹۱۶۷	۳۶۶۱۸۷۶	جمع کل

و اورژانسی، در بیمارستان فاطمیه، سمنان در سال ۱۳۸۵ نشان داده شده است.

بحث و نتیجه‌گیری

مدیران و سیاستگذاران بیمارستان، باید به این مسأله توجه لازم را داشته باشند که در کوتاه مدت برای تصمیم‌گیری در خصوص کنترل و کاهش هزینه‌ها و افزایش بهره‌وری و کارایی بیمارستان، بایستی به کانون‌های عمده هزینه‌ای توجه خاصی را نموده و از طریق تجزیه و تحلیل این نقاط

را از هزینه‌های کل را به خود اختصاص داده بود و درجات بعدی بخش سرپایی با ۲۹/۴ درصد، بخش اورژانسی با ۷/۳ درصد قرار داشت. و در میان ۵ گروه عمده هزینه‌ای، ساختمان و بناها با ۴۹ درصد بالاترین سهم را از کل هزینه‌های بخش‌های خدمت نهایی را به خود اختصاص داد بود و در درجات بعدی هزینه‌های پرستل با ۴۱/۳ درصد، تجهیزات با ۳/۷ درصد، خدمات شهری با ۳/۲ درصد، مواد و ملزومات مصرفی با ۲/۸ درصد قرار داشتند. در جدول ۵، هزینه تمام شده خدمات بستری، سرپایی

جدول ۵: محاسبه هزینه تمام شده خدمات بستری، سرپایی و اورژانسی، در بیمارستان فاطمیه، سمنان - سال ۱۳۸۵

بخش	هزینه‌ی کل سالیانه	واحد اندازه‌گیری خدمت	فراوانی خدمات انجام شده	هزینه‌ی تمام شده خدمت
اورژانس (۳۸ درصد)	۱۰۲۸۵۶۴۳	ویزیت	۳۹۴۸۰	۲۶۰
سرپایی (۱۶ درصد)	۴۲۹۸۶۰۱	ویزیت	۲۸۹۹۰	۱۴۸
بستری (۴۶ درصد)	۱۲۴۶۷۱۰۶	روز	۲۸۰۰۰	۴۴۵

این مطالعه از روش تخصیص تقلیلی - مرحله‌ای بهره جستند نشان داد که بخش‌های نیازمند به بیشترین منابع به ازای تعداد روز بستری، بخش ICU با ۶۵۰/۶۸۹ دلار آمریکا و بخش افتامولوژی (چشم پزشکی) با ۴۸۳/۳۲۲ دلار آمریکا بود. کمترین هزینه مربوط به بخش پزشکی عمومی با ۱۴۸/۶۴۵ دلار آمریکا بود. [۱۱]

در مطالعه‌ای که توسط سارا و همکارانش در فاصله سال‌های ۱۹۹۸ تا ۱۹۹۹ در بیمارستان ملکه الیزابت به منظور برآورد هزینه دیالیز صورت گرفت محققین از روش حسابداری تقلیلی - مرحله‌ای بهره جستند و نشان دادند که بیشترین عوامل هزینه‌ساز مربوط به دیالیز، ملزومات مصرفی، نیروی کار و خدمات بالاسری بود و هزینه‌های مستقیم ۸۰/۷ درصد کل هزینه‌ها بود. [۱۲]

نتایج این پژوهش نیز با اکثر مطالعات صورت گرفته در این زمینه مطابقت و همخوانی داشته و نشان می‌دهد که هزینه‌های پرسنلی و هزینه ساختمان و بناها بیشترین سهم از هزینه‌ها را به خود اختصاص داده، لذا مهمترین اولویت در کنترل هزینه‌ها می‌باشند.

تصمیمات اصولی را اتخاذ نمایند. نتایج حاصل از این پژوهش گویای این واقعیت است که در میان سه بخش عمده عملکردی در بیمارستان مورد پژوهش، بخش‌های خدمت نهایی دارای بیشترین هزینه سالیانه از هزینه‌های کل بیمارستان می‌باشند و بنابراین یکی از کانون‌های اصلی هزینه‌ای بیمارستان بوده که نیازمند توجه خاصی می‌باشد. در میان گروه‌های عمده هزینه‌ای هم هزینه‌های پرسنلی و هزینه ساختمان و بناهای دائمی بیشترین میزان هزینه را در اکثر بخش‌های عملکردی و همچنین در هر کدام از مراکز هزینه به خود اختصاص داده بودند، که نتایج به دست آمده با نتایج اکثر مطالعات صورت گرفته در این زمینه در اکثر کشورها همخوانی داشته و بنابراین لزوم توجه خاص به مقوله مدیریت منابع انسانی و مدیریت نگهداشت و استفاده صحیح از ساختمان‌ها و فضاهای موجود ضروری به نظر می‌رسد. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که بیشترین سهم از هزینه‌های کل بیمارستان اختصاص به بخش‌های خدمت نهایی داشت و در درجات بعدی به ترتیب بخش خدمات واسطه و بخش بالاسری قرار داشتند. و در میان گروه‌های عمده هزینه‌ای، هزینه‌های پرسنلی و هزینه ساختمان و بناها دارای بالاترین هزینه از هزینه‌های کل بیمارستان بودند و با توجه به این یافته لزوم ایجاد یک پایگاه داده‌های هزینه در بیمارستان به عنوان ابزاری ضروری برای مدیران و سیاستگذاران در کنترل و بازبایی هزینه‌ها ضروری می‌باشد.

مطالعه‌ای که در سال ۲۰۰۷ توسط اولوگا (olukoga) در آفریقای جنوبی در خصوص برآورد هزینه تمام شده روزهای بستری در بیمارستان‌های عمومی آفریقای جنوبی با استفاده از روش حسابداری تقلیلی - مرحله‌ای به عمل آمد نشان داد که هزینه‌های پرسنلی عمده‌ترین اجزاء هزینه‌ای بوده و مابین ۷۳ تا ۸۲ درصد هزینه‌های واحد را به خود اختصاص داده بود که تا حدود زیادی با یافته‌های پژوهش حاضر همخوانی دارد. [۱۰]

مطالعه‌ای که در ایتالیا در سال ۱۹۹۶ توسط گاراتینی (garattini) و همکارانش در خصوص ارائه مدلی بر محاسبه هزینه‌های بخش‌های بیمارستان صورت گرفت و آنها در

References

1. Management and Planning Organization. [Administrative instruction of 144 Claus of 4th program of economic, social and cultural development: the subject of unit cost of activities and services]. Tehran: Management and Planning Organization; 2005. [Persian]
2. Asefzade S. [Health economics]. Tehran: Danesh-E Emrooz; 1992. [Persian]
3. Bakhtiari P. [Accounting and financial management for managers]. Tehran: Industrial Management Institute; 1995. [Persian]
4. Rajabi A. [Designing of activity based costing (ABC) for calculating unit cost of services in governmental hospitals: investigative design of Ministry of Health] [Research Project]. Shiraz: Shiraz University of Medical Sciences; 2003. [Persian]
5. Barnum H, Kutzin J. Public hospitals in developing countries: resource use, cost, financing. Baltimore, MD: Johns Hopkins University; 1993.
6. Karimi E. [Health economics, Vol. 2: justice light in health market and indicators of healthy life]. Tehran: Gap; 2005. [Persian]
7. Lewis MA, LaForgia GM, Sulvetta MB. Measuring public hospital costs: empirical evidence from the Dominican Republic. *Social Science and Medicine* 1996; 43(2): 221-34.
8. Zaman S. Cost analysis for hospital care the case of Embaba hospital, Cairo, Egypt. 1993. Available from: URL: http://www.healthsystems2020.org/files/1707_file_tn32.pdf
9. Hasen K et al. Cost analysis and efficiency indicators for health care, report number 1. 1996. Available from: URL: <http://www.hsph.harvard.edu/ihsg/publications/pdf/No-56.pdf>
10. Olukoga A. Unit costs of inpatient days in district hospitals in South Africa. *Singapore Medical Journal* 2007; 48(2): 143-7.
11. Garattini L, Giuliani G, Pagano E. A model for calculating costs of hospital wards: an Italian experience. *Journal of Management in Medicine* 1999; 13(2): 71-82.
12. Adomakoh S, Adi CN, Fraser HS, Nicholson GD. Dialysis in Barbados: the cost of hemodialysis provision at the Queen Elizabeth Hospital. *Rev Panam Salud Publica* 2004; 16(5): 350-5.