

تأثیر برون سپاری خدمات بهداشتی بر بهای تمام شده این خدمات در مرکز بهداشت استان قم - با رویکرد هزینه یابی بر مبنای فعالیت

دکتر علی محمد قنبری

استادیار گروه حسابداری، دانشگاه صنعت نفت، تهران، ایران. aganbari@put.ac.ir

کریم نظری

معاون اجرایی مرکز بهداشت استان قم

مرضیه احمدزاده

کارشناس ارشد حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه قم، ایران.

m.ahmadzadeh67@ymail.com

تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۰۷/۱۳ ، تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۰۲/۰۲

چکیده

این پژوهش درصدد محاسبه و مقایسه بهای تمام شده خدمات ارائه شده در پایگاه‌های بهداشتی بخش خصوصی و پایگاه‌های بهداشتی دولتی تحت نظر مرکز بهداشت دانشگاه علوم پزشکی قم جهت ارائه نمودن ارزیابی مالی صحیحی از مقرون به صرفه بودن برون‌سپاری خدمات بهداشتی به بخش خصوصی با استفاده از رویکرد هزینه یابی بر مبنای فعالیت می‌باشد. این پژوهش از نوع تحقیقات کاربردی است که به شیوه توصیفی-تحلیلی و به صورت مقطعی و گذشته نگر انجام شده است. بر اساس یافته‌های پژوهش بهای تمام شده هر واحد خدمت ارائه شده در پایگاه‌های بهداشتی دولتی به مراتب بیش از بهای تمام شده هر واحد خدمت مشابه

ارائه شده در پایگاه‌های بهداشتی خصوصی است. همچنین تعداد خدمات ارائه شده در پایگاه‌های بهداشتی دولتی کمتر از پایگاه‌های بهداشتی خصوصی است. لذا با توجه به میزان هزینه‌بری پایین پایگاه‌های بهداشتی خصوصی و بالا بودن تعداد خدمات ارائه شده توسط آنها، برون‌سپاری پایگاه‌های بهداشتی از منظر مالی به صلاح دانشگاه بوده و مدیریت می‌تواند واگذاری سایر پایگاه‌های دولتی یا حداقل تعدادی از خدمات آنها به بخش خصوصی را مورد بررسی قرار دهد.

واژه‌های کلیدی: برون‌سپاری، بهای تمام شده خدمات، خدمات بهداشتی، هزینه‌یابی بر

مبنای فعالیت

مقدمه

با توجه به اهمیت موضوع خدمات بهداشت و درمان به عنوان معیار مهم توسعه و رفاه اجتماعی و ضرورت واگذاری واحدهای ارائه‌دهنده خدمات سلامت، به بخش غیردولتی در اشکال سه‌گانه واگذاری مدیریت، مشارکت و خرید خدمات طبق مفاد مواد ۱۹۲ قانون برنامه سوم توسعه کشور و ماده ۸۸ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت، اهمیت برون‌سپاری واحدهای ارائه‌دهنده خدمات بهداشتی را بیش از پیش آشکار ساخته است. منظور از برون‌سپاری انتقال خدمات یا کارکردها که به طور سنتی توسط خود سازمان انجام می‌شوند، به یک تامین‌کننده خارجی می‌باشد، که کنترل آنها از طریق قرارداد و یا مدیریت مشارکتی انجام می‌گیرد [۱۴]. برون‌سپاری موجب کوچک شدن دولت همراه با کاهش هزینه‌ها، افزایش بهره‌وری و کیفیت خدمات، ایجاد اشتغال مؤثر در بخش خصوصی، انتقال فن‌آوری، جذب سرمایه‌گذاری خارجی و کم‌شدن فاصله میان بازارهای داخلی با خارجی و کمک به توسعه می‌شود. همچنین مطالعات نشان داده است که این استراتژی، پتانسیل لازم برای تأثیر بر

دسترسی، برابری، عدالت و کارایی را در نظام سلامت دارا می‌باشد و می‌تواند باعث ارتقای اهداف نظام سلامت گردد و محیطی را برای همکاری بخش خصوصی ایجاد نماید [۸]. در سال‌های اخیر برون‌سپاری خدمات سلامت اهمیت چشمگیری یافته است.

دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی و درمانی استان قم، به منظور افزایش کیفیت خدمات بهداشتی و درمانی، افزایش کارایی نظام سلامت، افزایش رضایت بیماران و کاهش تصدی‌گری دولت، به مرور اقدام به برون‌سپاری بخشی از پایگاه‌های بهداشتی خود نموده است. با توجه به مشخص نبودن اثر واگذاری خدمات بهداشتی به بخش غیردولتی بر کاهش بهای تمام شده این خدمات، محاسبه و مقایسه بهای تمام شده خدمات انجام شده در پایگاه‌های دولتی و غیردولتی، امری است که موجب تأمین و ارائه اطلاعات صحیحی جهت تصمیم‌گیری مدیران می‌گردد. از سوی دیگر، مطابق با ماده ۱۶ قانون مدیریت خدمات کشوری، تعیین قیمت تمام شده فعالیت‌ها و خدمات واحدهای مجری از جمله واحدهای بهداشتی و درمانی در راستای مدیریت صحیح هزینه‌ها و استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی طبق ماده ۲۱۹ قانون برنامه پنجم توسعه ضروری گردیده است، به همین جهت محاسبه و ارزیابی دقیق بهای تمام شده خدمات پایگاه‌های بهداشتی زیر مجموعه مرکز بهداشت دانشگاه و پایگاه‌های برون‌سپاری شده، ضروری بوده و منجر به شفافیت چگونگی تحقق اهداف مورد انتظار در برون‌سپاری پایگاه‌های بهداشتی نیز خواهد شد.

هدف اصلی از انجام این تحقیق محاسبه و مقایسه بهای تمام شده خدمات پایگاه‌های بهداشتی بخش خصوصی و پایگاه‌های بهداشتی دولتی تحت نظر مرکز بهداشت دانشگاه علوم پزشکی قم در سال ۱۳۹۱ با روش ABC می‌باشد. در این راستا اهداف فرعی دیگری شامل ارزیابی مالی صحیح از مقرون به صرفه بودن واگذاری خدمات بهداشتی به بخش خصوصی و همچنین ارائه دیدی مناسب از وضعیت بهای تمام شده خدمات پایگاه‌های تحت مدیریت به

مدیران جهت اتخاذ تصمیمات مناسب مبنی بر مدیریت بهینه هزینه‌ها در قبال خدمات این پایگاه‌ها، مدنظر قرار گرفته است.

پیشینه پژوهش

پیشینه نظری پژوهش

در سیستم‌های هزینه‌یابی سنتی، عموماً از طریق ایجاد مراکز هزینه، کلیه هزینه‌های دوایر عملیاتی و غیرعملیاتی بر تعداد و نوع خدمات ارائه شده تقسیم می‌شود تا از این طریق بهای تمام شده تعیین گردد. در این سیستم‌ها هیچ‌گونه ارتباط مستقیمی بین فعالیت‌های لازم جهت ارائه خدمات و میزان استفاده از منابع وجود ندارد. در نتیجه بهای تمام شده، منعکس‌کننده مستقیم فعالیت‌ها و ارزش منابع به کارگرفته شده نمی‌باشد. سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (ABC) این مشکل را بوسیله مرتبط کردن مستقیم هزینه‌های سازمانی با هزینه فعالیت‌های عملیاتی مرتفع می‌سازد [۲]. از نظر عملی، هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (ABC) روابط علی بین ایجاد هزینه‌ها و فعالیت‌های لازم جهت تولید محصول یا ارائه خدمت، را که برای شرکت ارزش اقتصادی ایجاد می‌کنند مشخص می‌سازد. همچنین نرخ‌های مربوط به هزینه‌ها را پیدا می‌کند و این نرخ‌ها را براساس منابعی که جهت ایجاد محصول و یا خدمت مورد استفاده قرار گرفته‌اند جذب محصول می‌نماید [۹].

پیشینه تجربی پژوهش

در مورد بررسی اثر برون‌سپاری بر بهای تمام شده خدمات بهداشتی تاکنون پژوهشی انجام نشده است. اما در زمینه محاسبه بهای تمام شده خدمات بهداشتی یا ارزیابی برون‌سپاری خدمات بهداشتی به طور مجزا تحقیقاتی صورت گرفته که نتایج آن در ادامه ابتدا در مورد بهای تمام شده و سپس در مورد برون‌سپاری بیان می‌شود.

بهای تمام شده

واترز و همکاران (۲۰۰۳) در پژوهش خود به منظور محاسبه هزینه واحدهای خدماتی در یک مرکز بهداشت و درمان در کشور پرو، از سیستم ABC استفاده کردند. آنها به این نتیجه

رسیدند که مدیریت می‌تواند با استفاده از این سیستم تصمیم‌گیری مناسب‌تری انجام داده و برخی هزینه‌های پنهان، که در رابطه با فعالیت فاقد ارزش افزوده روی می‌دهند را مشخص کند. [۱۶]

مورنو (۲۰۰۷) در پژوهشی تحت عنوان " تطابق هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت با بهای تمام شده هر واحد محصول در مرکز مراقبت روانی در بیمارستان ناواره اسپانیا" به این نتیجه رسید که بهای تمام شده ارائه خدمات به بیماران روان پریش با استفاده از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، بسیار بیشتر از بهای تمام شده با استفاده از روش هزینه‌یابی سنتی است. همچنین ABC نتایج مفیدتری را نسبت به روش‌های سنتی، در اختیار مدیریت قرار می‌دهد. [۱۳]

یرلی (۲۰۰۹) که در پژوهش خود به مقایسه هزینه‌یابی سنتی با هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت در بیمارستان ترکیه پرداخته این گونه بیان می‌کند که سیستم حسابداری سنتی برای مدیریت منابع بیمارستانی و تعیین دقیق هزینه خدمات نامناسب است. در مقابل رویکرد هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت برای حسابداری بیمارستان یک مدل مدیریتی مؤثر برای تعیین هزینه‌ها و ارزیابی عملکرد مالی به طور سراسری می‌باشد که می‌تواند اطلاعات هزینه صحیح‌تری در اختیار گذاشته و به مدیران در تحلیل و تفسیر هزینه‌ها و تصمیم‌گیری صحیح‌تر در مورد بودجه‌بندی و برنامه‌ریزی استراتژیک کمک نماید. [۱۷]

جوجرال و همکاران (۲۰۱۰) در مطالعه‌ای با عنوان روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت ابزاری برای محاسبه بهای تمام شده در آزمایشگاه خون شناسی و هماتولوژی به محاسبه بهای تمام شده هر نمونه از انواع آزمایش‌های مختلف پرداختند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که بهای تمام شده هر آزمایش با افزایش تعداد نمونه‌ها کاهش می‌یابد. [۱۱]

پژوهش‌های انجام شده در داخل کشور عمدتاً در حوزه درمان بوده که به برخی از آن‌ها اشاره می‌گردد.

عبادی فرد آذر و همکاران (۱۳۸۵) در پژوهشی به محاسبه و تحلیل هزینه واحد خدمات ارائه شده در مرکز بهداشتی درمانی شهید سهرابعلی بخشی شهرستان شهریار با استفاده از ABC پرداختند. نتایج حاکی از بالا بودن سهم هزینه پرسنلی (۶۷٪) از مخارج کل است. محقق پیشنهاد نموده که افزایش بهره‌وری نیروی کار نقش مهمی در کاهش مخارج داشته و ادغام واحدهای با خدمات مشابه و همچنین سازماندهی اجرای فعالیت های مشابه در فرآیند ارائه خدمات مختلف، جهت جلوگیری از تکرار آنها نیز در کاهش هزینه ها موثر خواهد بود. [۴]

صابرماهانی و همکاران (۱۳۹۰) در پژوهشی به محاسبه قیمت تمام شده خدمات بخش رادیولوژی بیمارستان شقای شهر کرمان بر اساس روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت در سال ۱۳۸۹ پرداختند. نتایج حاکی از بالا بودن هزینه‌های پرسنلی نسبت به کل هزینه‌های بخش بوده است. [۳]

عرب و همکاران (۱۳۹۱) در پژوهشی به تعیین هزینه تمام شده خدمات رادیولوژی در بیمارستان‌های شریعتی و سینا با استفاده از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در سال ۱۳۸۹ پرداختند. نتایج نشان داد که هزینه‌های اجاره بهای ساختمان و پرسنلی، در هر دو بیمارستان بیشترین سهم از کل هزینه‌ها را به خود اختصاص داده‌اند. [۵]

حجازی و سعادت (۱۳۹۲) در پژوهش خود به مروری بر اجرای بهایابی بر مبنای فعالیت در بخش خدمات بهداشتی درمانی پرداختند. نتایج تحقیق نشان داد که بخش عمده هزینه های خدمات درمانی را هزینه های پرسنلی و هزینه استهلاک تجهیزات و مواد غیرمصرفی تشکیل می دهند. همچنین اجرای روش بهایابی بر مبنای فعالیت منجر به تعیین بهای تمام شده صحیح تر، بهبود عملکرد و افزایش بهره‌وری می گردد. [۶]

برون سپاری

اسمیت و همکاران (۲۰۰۵) در مطالعه خود به بررسی برون‌سپاری و تأثیر آن بر حسابداری مدیریت در شرکت‌های بخش خصوصی، بیمه خدمات درمانی و مقامات محلی پرداختند. نتایج

نشان می‌دهد که واگذاری سبب ارتقا انعطاف‌پذیری سازمانی، صرفه‌جویی در هزینه‌ها و ایجاد

امکان تمرکز بیمارستان‌ها بر روی وظیفه حیاتی خود می‌گردد. [۱۵]

ماسچوریس و کندیلیس (۲۰۰۶) در مقاله‌ای با عنوان برون‌سپاری در بیمارستان‌های دولتی یونان به بررسی میزان برون‌سپاری و تأثیر آن بر فرآیند تصمیم‌گیری می‌پردازند و بیان می‌دارند که صرفه‌جویی در هزینه‌ها و رضایت مشتری مهم‌ترین فاکتورهای تأثیرگذار برای تصمیم به برون‌سپاری می‌باشند. بنابراین همکاری با طرف قرارداد منجر به بهبود چشمگیر در کیفیت خدمات شده و اغلب مشتریان از عملکرد شرکت راضی هستند، همچنین برون‌سپاری در واحد بهداشت و درمان دولتی یونان دارای پتانسیل مناسب برای گسترش بیشتر است. [۱۲]

اکنون به پژوهش‌های انجام گرفته در این حوزه در داخل کشور اشاره می‌کنیم.

تورانی و همکاران (۱۳۸۸) در مطالعه‌ای به مقایسه کارایی و اثربخشی داروخانه مرکز آموزشی درمانی فیروزگر پیش و پس از برون‌سپاری پرداختند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که پس از واگذاری داروخانه، درآمد افزایش، هزینه‌ها کاهش، تعداد پرسنل و سطح تحصیلات آنها افزایش و زمان صرف شده توسط مدیر در رابطه با امور داروخانه کاهش یافته است. همچنین رضایت مسئولین بخش‌ها از عملکرد داروخانه افزایش چشمگیری داشته و نیز تعداد نسخه پیچیده شده افزایش یافته است که نشان می‌دهد برون‌سپاری فعالیت‌های داروخانه در بیمارستان فیروزگر موفقیت‌آمیز بوده است. [۱]

فردوسی و همکاران (۱۳۸۹) در مطالعه خود به بررسی اثربخشی واگذاری پذیرش مراکز تصویربرداری (سی‌تی‌اسکن، رادیولوژی و سونوگرافی) بیمارستان آیت‌اله کاشانی اصفهان به بخش غیردولتی پرداختند. نتایج حاکی از کاهش چشمگیر کسورات بیمه‌ای و هزینه‌های واحد می‌باشد. البته افزایش ۷۸٪ در عملکرد واحدهای واگذار شده و بهبود رضایت مشتریان داخلی از دیگر نتایج مطالعه می‌باشد که به نظر می‌رسد واگذاری خدمات پاراکلینیکی می‌تواند به ارتقا

کارایی بیمارستان و افزایش رضایت کارکنان و بیماران منجر گردد. [۷]

شورورزی و محمدی (۱۳۹۱) به نتایجی از تحقیق خود تحت عنوان مقایسه عملکرد شرکتها قبل و بعد از خصوصی سازی دست یافتند که نشان می‌دهد واگذاری شرکتها به بخش خصوصی در هر یک از ابزارهای ارزیابی عملکرد شرکتها شامل نسبت کیوتوین و ارزش افزوده اقتصادی و ارزش افزوده بازار میانگین شان بعد از خصوصی سازی افزایش یافته است و در نتیجه خصوصی سازی به بهبود عملکرد شرکتهای واگذار شده منجر می‌گردد. [۱۰]

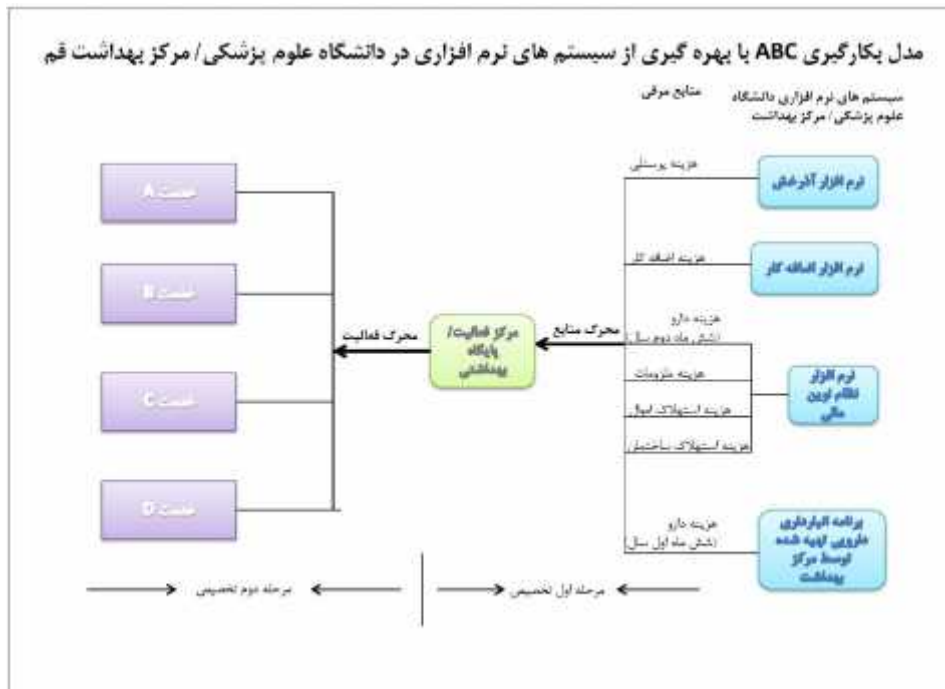
روش پژوهش

این پژوهش از نوع تحقیقات کاربردی است که به شیوه توصیفی-تحلیلی و به صورت مقطعی و گذشته نگر در پایگاه‌های بهداشتی منتخب خصوصی و زیرمجموعه دانشگاه علوم پزشکی قم انجام شده است. از آنجاییکه روش تحقیق مورد کاوی است، بنابراین محقق مجاز به تعریف فرضیه برای سؤالات تحقیق خود نیست. با توجه به هدف تحقیق حاضر که آزمون دوباره ی نظریه ی هزینه یابی بر مبنای فعالیت در یک بستر جدید است، می‌توانیم گزاره‌های منتسب به این نظریه را تحت عنوان مورد مطالعاتی خود و در قالب سؤالات تحقیق عنوان کنیم که عبارتند از:

۱- بهای تمام شده واقعی خدمات پایگاه‌های بهداشت مورد مطالعه از منظر دانشگاه چقدر است؟

۲- آیا برون‌سپاری خدمات بهداشتی تأثیری بر بهای تمام شده این نوع خدمات در دانشگاه علوم پزشکی قم داشته است؟

روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در این پژوهش براساس مدل ABC، متناسب با شرایط و اقتضانات مرکز بهداشت دانشگاه علوم پزشکی قم و فرآیندهای خدماتی موجود در پایگاه‌ها به صورت خلاصه در شکل زیر نشان داده شده است.



شکل ۱- مدل بکارگیری ABC در مرکز بهداشت استان قم

گردآوری داده‌ها

داده‌ها و اطلاعات مربوط به این پژوهش به دو دسته تقسیم می‌گردند. دسته اول داده‌های مربوط به مبانی نظری و اطلاعات مربوط به پیشینه پژوهش که به روش کتابخانه‌ای از کتب، مجلات و سایت‌های تخصصی فارسی و لاتین گردآوری شده است و دسته دوم، داده‌های مربوط به کاربرد روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت می‌باشد که با بررسی اسناد و مدارک مالی و سایر داده‌های موجود در سیستم‌های اطلاعاتی مرتبط با حوزه مالی جمع‌آوری گردیده است. همچنین اطلاعات و داده‌های مربوط به شناخت پایگاه‌ها، شناسایی فرآیندها و فعالیت‌های عملیاتی، حجم فعالیت‌ها و خدمات و نوع محرک‌های قابل استفاده در تخصیص هزینه‌ها به روش میدانی از طریق مصاحبه با کارشناسان و مسئولین مربوطه جمع‌آوری گردید.

مورد مطالعاتی

پایگاه‌های بهداشت دانشگاه علوم پزشکی قم، زیر نظر معاونت بهداشتی مرکز بهداشت این دانشگاه فعالیت می‌نمایند که از مجموع ۵۰ پایگاه بهداشت شهری در سال ۹۱، میزان ۳۰ پایگاه زیرمجموعه دانشگاه و متناظر با آن تعداد ۲۰ پایگاه بر اساس ماده ۸۸ از طریق بخش خصوصی مشغول به فعالیت بوده است. خدمات ارائه شده در این پایگاه‌ها عمدتاً مراقبت از کودکان، مراقبت از مادران، مشاوره و تنظیم خانواده و مراقبت از سالمندان می‌باشد. در این پژوهش با عنایت به موضوع تحقیق از بین پایگاه‌های موجود، بر اساس معیارها و شاخص‌های زیر ۱۲ پایگاه مورد بررسی قرار گرفت:

- ۱- با توجه به موضوع تحقیق که بر مقایسه پایگاه‌های خصوصی و زیرمجموعه دانشگاه اشاره دارد، وجود پایگاه‌های متناظر از این دو حوزه مدنظر بوده است.
- ۲- بر اساس حجم فعالیت و تعداد پرسنل، پایگاه‌ها در دسته‌بندی متفاوتی قرار گرفته که با در نظر گرفتن معیار اول، تنها امکان انتخاب پایگاه‌های ۳ و ۴ و ۵ و ۶ نفره میسر گردید.
- ۳- بر مبنای بافت شهری و اقتصادی، توزیع پایگاه‌های بهداشت بر اساس مناطق تحت پوشش به سه دسته (برخوردار، متوسط و محروم) تقسیم شده که با در نظر گرفتن معیار اول و دوم، امکان مطالعه پایگاه‌های متوسط و محروم فراهم گردید.
- ۴- با توجه به اینکه پایگاه‌های غیرضمیمه از لحاظ محل استقرار به شکل مستقل و مجزا در شهر مستقر هستند، لذا در نظر گرفتن این ویژگی برای پایگاه‌ها، در شناخت و تحلیل بهای تمام شده کمک می‌نمود.

یافته‌های پژوهش

مرحله اول به تعیین مراکز فعالیت پرداخته شد. به همین جهت لیست کلیه پایگاه‌های بهداشت شهری موجود در شهر قم مطالعه شد و از بین پایگاه‌های موجود در دو بخش دولتی و

خصوصی با استفاده از شاخص‌هایی که قبلاً گفته شد، تعداد ۱۲ پایگاه (۳ پایگاه در بخش دولتی و ۹ پایگاه در بخش خصوصی) تعیین گردید. فعالیت‌های انجام شده در پایگاه‌های بهداشت، به عنوان یک مرکز فعالیت عملیاتی یا نهایی در راستای ارائه خدمت به مادران، کودکان و سالمندان می‌باشد.

در مرحله دوم از محاسبه بهای تمام شده خدمات ارائه شده در پایگاه‌ها، می‌بایست کلیه ارقام هزینه‌ای یا منابع مصرفی که برای انجام فعالیت مصرف می‌شود، شناسایی گردد. در این خصوص تراز آزمایشی معاونت بهداشت مورد بررسی قرار گرفت ولی از آنجاییکه تراز مربوطه در سطح مرکز بهداشت گزارش می‌دهد و قابلیت ردیابی هزینه‌ها را به تفکیک پایگاه-های بهداشتی ندارد، به همین دلیل عناوین و سرفصل‌های ارقام هزینه‌ای از طریق نرم‌افزارهای (مورد اشاره در جدول ۳) موجود در مرکز بهداشت و دانشگاه علوم پزشکی ردیابی گردید. در این خصوص از طریق مصاحبه با مسئولین مربوطه، نرم‌افزارهای تأمین‌کننده اطلاعات مورد نیاز هر کدام از این دسته هزینه‌ها شناسایی گردید. این نرم‌افزارها شامل آذرخش، اضافه کار، نظام نوین مالی و برنامه انبارداری دارویی می‌باشد.

با توجه به عدم سازگاری طبقه‌بندی هزینه‌ها در تراز مالی با طبقه‌بندی مورد نیاز در سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، در طبقه‌بندی هزینه‌ها تغییراتی انجام پذیرفت که متناسب با شرایط دو حوزه پایگاه‌های دولتی و خصوصی، گروه‌های هزینه‌ای به شرح زیر مدنظر قرار گرفت:

- در حوزه پایگاه‌های دولتی پنج گروه هزینه شامل (هزینه پرسنلی، هزینه ملزومات مصرفی، هزینه استهلاک ساختمان، هزینه استهلاک اموال و هزینه دارو و لوازم پزشکی).

- در حوزه پایگاه‌های خصوصی سه گروه هزینه شامل (هزینه قراردادی، هزینه استهلاک اموال و هزینه دارو و لوازم پزشکی).

برای ایجاد پایگاه‌های خصوصی، بین دانشگاه علوم پزشکی و پیمانکاران بخش خصوصی قراردادی منعقد می‌گردد که در آن تعهدات دانشگاه در قبال پیمانکار و همچنین تعهدات پیمانکار در برابر دانشگاه لحاظ شده است. طبق قرارداد از جمله تعهدات دانشگاه تأمین دارو و اموال و تجهیزات مصرفی پایگاه‌های خصوصی است. در حالیکه تأمین ساختمان و ملزومات مصرفی به عهده خود پیمانکار می‌باشد، ولی دانشگاه برای هزینه پرسنلی و ملزومات مصرفی و ساختمان پایگاه‌ها ماهانه مبالغی را طبق قرارداد به حساب آنها شارژ می‌کند. بنابراین اگر بخواهیم هزینه‌های بخش خصوصی را با بخش دولتی هم‌تراز کنیم باید هزینه قراردادی بخش خصوصی را معادل با هزینه پرسنلی، ملزومات و استهلاک ساختمان بخش دولتی در نظر گرفت.

در پایان این مرحله، برگرفته از شیوه‌های تخصیص هر یک از سطوح منابع مصرفی به هر یک از مراکز فعالیت، فرآیند تخصیص اولیه تکمیل شده و حجم منابع مصرفی هر یک از مراکز فعالیت، با توجه به محرک‌های بکار گرفته شده شناسایی شد. گزارش جامع هزینه‌های هر پایگاه بهداشتی به تفکیک دو بخش دولتی و خصوصی و براساس سرفصل هزینه‌ها، در جداول ۱ و ۲ ارائه و جدول ۳ نیز دربرگیرنده خلاصه‌ای از محرک منابع مورد استفاده می‌باشد.

جدول ۱ گزارش جامع هزینه‌های پایگاه‌های دولتی به تفکیک هر مرکز فعالیت

پایگاه‌های دولتی						
گزارش جامع هزینه‌ها						
نام مراکز فعالیت	هزینه پرسنلی	هزینه ملزومات	هزینه استهلاک ساختمان	هزینه تسهیلات اموال	هزینه دارو و لوازم پزشکی	جمع کل هزینه های پایگاه های دولتی
پایگاه صفت تیر (۳ نفر)	۴۳۵,۶۷۰,۱۶۸	۳۹,۸۵۷,۱۹۶	۲۴,۸۶۹,۸۷۶	۱,۰۲۳,۸۳۴	۹۵,۳۰۸,۰۷۸	۵۸۶,۹۲۹,۱۲۷
پایگاه صفت (۶ نفر)	۵۳۰,۳۴۷,۰۹۶	۲۸,۹۰۹,۸۶۰	۲۹,۱۰۶,۶۷۵	۱,۸۶۷,۶۶۷	۱۰۱,۳۶۶,۲۰۰	۷-۱,۲۹۷,۵۹۶
پایگاه ویدئو (۶ نفر)	۷۶۷,۹۷۳,۶۰۴	۴۰,۷۵۴,۲۴۸	۳۶,۶۶۹,۴۰۴	۱,۳۲۴,۹۱۷	۱۴۸,۷۶۴,۹۵۱	۹۹۵,۲۸۷,۲۲۲
جمع کل	۱,۷۲۳,۹۹۱,۱۶۴	۱۱۹,۵۲۱,۵۹۹	۹۰,۱۴۵,۹۵۳	۳,۲۱۶,۴۱۸	۳۴۵,۳۳۹,۳۳۹	۲,۳۸۳,۷۱۴,۲۲۵

جدول ۲ گزارش جامع هزینه‌های پایگاه‌های خصوصی به تفکیک هر مرکز فعالیت

پایگاه‌های خصوصی					
گزارش جامع هزینه‌ها					
تعداد پرسنل	نام مراکز فعالیت	هزینه قرارداد	هزینه استهلاک اموال	هزینه دارو و لوازم پزشکی	جمع کل هزینه‌های پایگاه‌های خصوصی
۳ نفره	پایگاه اصلاح	۳۷۴,۷۷۴,۵۸۴	۹۷۹,۰۰۰	۲۲۱,۹۲۵,۲۸۰	۴۹۷,۶۸۸,۹۱۶
	پایگاه اقامت مسافران	۳۴۱,۵۴۱,۵۵۳	۲۵۶,۰۰۰	۱۳۱,۹۱۰,۹۳۵	۴۷۳,۸۰۸,۴۸۸
	پریشاد سیند	۳۸۶,۸۶۸,۳۴۴	۱,۰۸۱,۸۰۰	۱۱۶,۸۳۵,۶۵۸	۵۰۴,۷۸۵,۸۰۴
	پایگاه ۴ چرخ	۱,۸۴۱,۵۶,۴۰۶	۶۵۸,۶۶۷	۱۲۸,۱۷۰,۶۶۵	۵۱۳,۴۲۵,۷۳۱
۳ نفره	پایگاه ۱۱	۱,۸۶,۸۴۶,۶۰۷	۸۶۴,۶۶۷	۱۳۰,۵۲۷,۷۶۵	۵۰۸,۲۳۲,۸۳۴
	پایگاه الزهرا	۶۰۳,۹۳۸,۳۶۳	۵۶۹,۸۰۰	۱۲۳,۱۲۵,۶۶۰	۵۲۷,۵۵۳,۸۲۳
	پایگاه جزئی	۳۶۷,۶۵۰,۷۷۹	۵۰۰,۶۲۶,۶	۱۰۴,۲۳۸,۲۷۵	۴۷۵,۸۹۵,۳۲۰
۵ نفره	پایگاه مدرس	۳۹۶,۳۲۳,۹۳۵	۱,۰۶۱,۹۷۰	۱۳۰,۳۰۹,۳۹۸	۵۲۰,۶۹۵,۶۱۳
	پایگاه فاطمیه	۶۷۳,۲۸۰,۴۰۰	۲۷۲,۰۰۰	۷۸,۸۸۳,۳۰۰	۷۵۲,۴۳۵,۵۶۹
جمع کل		۳,۷۱۸,۵۸۲,۱۴۳	۱۱,۱۸۹,۵۲۰	۱,۰۴۴,۷۵۲,۴۴۵	۴,۷۷۴,۵۲۴,۱۰۸

جدول ۳ شناسایی محرک‌ها

منابع مصرف	نوع فعالیت	محرک منبع
هزینه‌های پرسنلی	اداری-مسئله آفرینش	پرسنل فعالان در هر مرکز فعالیت
هزینه‌های قراردادی	نظام نوین مالی	مرکز فعالیت طرف قرارداد
هزینه میزبانی	نظام نوین مالی	حواله‌های صادره به نام مسئولین مرکز بهداشتی
دارو و لوازم پزشکی مهم	نظام نوین مالی-بازمانده نسبت به IJCS	تحواله‌های صادره به نام هر مرکز فعالیت
هزینه استهلاک اموال	نظام نوین مالی	دو بی‌بی ثبت به نام مسئولین نگهدارنده هر مرکز فعالیت
هزینه استهلاک ساختمان	نظام نوین مالی	دریایی ثبت به نام مرکز فعالیت

در مرحله سوم، پس از انتخاب مراکز فعالیت و تعیین منابع مصرفی می‌بایست فرآیندها، فعالیت‌ها و محرک فعالیت شناسایی شود. جهت شناسایی فعالیت‌ها و تجزیه و تحلیل فرآیند عملیاتی هر مرکز فعالیت به جمع‌آوری اطلاعات از طریق مشاهده و مصاحبه با مسئولان و کارکنان پایگاه‌ها پرداخته شد. در سؤالات مطرح شده، نوع و حجم فعالیت/مدت زمان انجام و نیز خدمت مرتبط با فعالیت مدنظر قرار گرفت.

طبق بررسی‌های صورت گرفته چهار نوع خدمت در پایگاه‌های بهداشتی در حال انجام می‌باشد. جدول ۴ لیست کل خدمات و فعالیت‌های اصلی (فرآیندهای) صورت گرفته در پایگاه‌های بهداشتی مورد مطالعه را نشان می‌دهد.

پس از تعیین منابع مصرفی و تخصیص آن به هر مرکز فعالیت، می‌بایست منابع مصرفی هر مرکز فعالیت را با محرک منابع به فعالیت‌ها تخصیص داد. بدین ترتیب با استفاده از اطلاعات بدست آمده در مرحله شناسایی فعالیت‌ها و فرآیندها، برای هر فعالیت فرعی یک واحد اندازه‌گیری خروجی تعیین شد که می‌توانست به عنوان محرک منابع جهت تخصیص منابع استفاده شود، لیکن به دلیل محدودیت اطلاعات دریافتی از سیستم‌های نرم افزاری مرکز بهداشت و عدم وجود آمار و اطلاعاتی در این خصوص، امکان استفاده از این محرک‌ها در تخصیص منابع به فعالیت‌های فرعی میسر نشد. بنابراین تخصیص منابع مصرفی از مراکز فعالیت به فعالیت‌های اصلی و متناسب با آن به خدمات تحت بررسی انجام پذیرفت.

در تخصیص دوم وقتی هزینه‌ها به نقطه خدمت می‌رسند به دو گروه تقسیم می‌شوند. گروهی از آنها خاص یک خدمت هستند که به طور مستقیم به حساب همان خدمت منظور می‌شوند و گروهی دیگر مشترک بین چند خدمت می‌باشند در اینصورت می‌بایست براساس محرک فعالیت بین خدمات تسهیم شوند.

جدول ۴ لیست کل خدمات/فعالیت‌های اصلی انجام شده در پایگاه‌های بهداشتی

خدمات	فعالیت‌های اصلی (شرایط‌ها)
تنظیم	انجام مشاوره آغاز استفاده از روش
	توزیع قرص و آموزش
	توزیع کاندوم و آموزش
	ترویج اسپول پیگیری از بارداری و آموزش
	مشاوره IUD
	کارگذاری IUD
	کنترل و مراقبت IUD
	خروج IUD
	مشاوره P.I.
	مشاوره V.S. IUD
توزیع قرص‌های روش T.C.	
مادران	انجام مشاوره تست پاپ اسمیر
	اولین مراقبت پیش از بارداری
	مراقبت ویژه پیش از بارداری
	اولین مراقبت مادر باردار
	مراقبت تکراری، ماهر باردار
	مراقبت ویژه ماهر باردار
	اولین مراقبت پس از زایمان
	مراقبت دوم و سوم پس از زایمان
	مراقبت ویژه پس از زایمان
	اولین مراقبت دوران نوزادی
کودکان	مراقبت دوم و سوم دوره نوزادی
	مراقبت ویژه دوره نوزادی
	اولین مراقبت کودکان ۲ ماه تا ۲ سالگی
	مراقبت تکراری کودکان ۲ ماه تا ۲ سالگی
	اولین مراقبت کودکان ۲ سال تا ۸ سالگی
	مراقبت تکراری کودکان ۲ سال تا ۸ سالگی
	مراقبت ویژه کودکان ۲ ماه تا ۸ سالگی
	انجام واکسیناسیون ب.ت.ب.
	انجام واکسیناسیون دانش آموزان
	اولین مراقبت سالمندان
سالمندان	انجام مراقبت تکراری سالمندان

تعیین و مقایسه درصدی بهای کل خدمات تحت بررسی در پایگاه‌های دولتی و خصوصی

از آنجاییکه تعداد پرسنل (تیپ) هر پایگاه بهداشتی را متناسب با حجم فعالیت آن پایگاه در نظر می‌گیرند، لذا تعداد پرسنل شاخص مناسبی جهت مقایسه بین خدمات/فعالیت پایگاه‌های

دولتی و خصوصی محسوب می‌گردد. در این تحقیق پایگاه‌های بهداشتی منتخب از تعداد پرسنل ۳، ۴، ۵ و ۶ نفره برخوردار می‌باشند. به همین دلیل هر پایگاه دولتی از لحاظ تعداد پرسنل، با پایگاه خصوصی متناظر خود قیاس می‌شود. لازم به توضیح است در مورد پایگاه دولتی ۶ نفره، پایگاه خصوصی متناظر با آن وجود نداشت لذا جهت همسان‌سازی مقایسه بهای تمام شده خدمات، ۵/۶ هزینه‌های این نوع پایگاه دولتی با پایگاه خصوصی ۵ نفره مقایسه گردید.

بر این اساس پس از طی مراحل تحقیق و انجام تخصیص‌های مربوطه و با توجه به طبقه‌بندی انجام شده در خصوص تعداد پرسنل، بهای کل هریک از خدمات در هر یک از پایگاه‌های دولتی و خصوصی به تفکیک تیپ پایگاه (تعداد پرسنل) محاسبه شد ولی از آنجائیکه تعداد خدمات ارائه شده در پایگاه‌های دولتی و خصوصی همسان متفاوت است (مطابق جدول ۵) لذا این موضوع بر مقدار منابع مصرفی در هر پایگاه اثر گذاشته و مقایسه پایگاه‌ها بر اساس جمع کل هزینه‌ها را دچار ابهام می‌کند. به همین منظور مقایسه بهای کل خدمات دو نوع پایگاه بهداشتی دولتی و خصوصی در قالب نمایش درصدی مبتنی بر حجم منابع مصرفی مناسب تر می‌باشد که در قالب جداول ۶ الی ۸ ارائه شده است.

مطابق اطلاعات مندرج در جداول ۶ الی ۸، هزینه‌های پرسنلی و دارو و لوازم پزشکی در پایگاه‌های دولتی و هزینه قراردادی و دارو و لوازم پزشکی در پایگاه‌های خصوصی بیشترین سهم از منابع مصرفی خدمات تحت بررسی را به خود اختصاص داده است.

جدول ۸ گزارش مقایسه درصدی بهای تمام شده کل خدمات ارائه شده در پایگاه‌های بهداشتی دولتی و خصوصی باتعداد پرسنل ۵ و ۶ نفر

سرفصل متناظر	درصد خدمت تنظیم		درصد خدمت سازمان	
	پایگاه دولتی پایگاه خصوصی	پایگاه دولتی پایگاه خصوصی	پایگاه دولتی پایگاه خصوصی	پایگاه دولتی پایگاه خصوصی
تعداد پرسنل	۲۳ نفر	۲۳ نفر	۲۳ نفر	۲۳ نفر
مردان	۱۲ نفر	۱۲ نفر	۱۲ نفر	۱۲ نفر
زنان	۱۱ نفر	۱۱ نفر	۱۱ نفر	۱۱ نفر
میانگین سنی	۳۲	۳۲	۳۲	۳۲
مردان	۳۲	۳۲	۳۲	۳۲
زنان	۳۲	۳۲	۳۲	۳۲
جمع کل	۳۲	۳۲	۳۲	۳۲
سرفصل متناظر	پایگاه دولتی پایگاه خصوصی	پایگاه دولتی پایگاه خصوصی	پایگاه دولتی پایگاه خصوصی	پایگاه دولتی پایگاه خصوصی
تعداد پرسنل	۲۳ نفر	۲۳ نفر	۲۳ نفر	۲۳ نفر
مردان	۱۲ نفر	۱۲ نفر	۱۲ نفر	۱۲ نفر
زنان	۱۱ نفر	۱۱ نفر	۱۱ نفر	۱۱ نفر
میانگین سنی	۳۲	۳۲	۳۲	۳۲
مردان	۳۲	۳۲	۳۲	۳۲
زنان	۳۲	۳۲	۳۲	۳۲
جمع کل	۳۲	۳۲	۳۲	۳۲

تعیین و مقایسه بهای تمام شده در سطح واحد خدمت پایگاه‌های دولتی و خصوصی متناظر

جهت انجام مقایسه بین پایگاه‌های دولتی و خصوصی متناظر، به علت تفاوت در تعداد خدمات ارائه شده در آنها و با استفاده از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت به مقایسه بهای تمام شده در سطح واحد خدمت در سه گروه پایگاه تحت بررسی پرداخته که نتایج آن در جداول ۹ الی ۱۱ ارائه شده است.

۱- بهای هر واحد خدمت در پایگاه‌های بهداشتی ۳ نفره دولتی و خصوصی مطابق جدول ۹ بهای تمام شده هر واحد خدمت تنظیم و مادران در پایگاه دولتی به ترتیب ۲۳،۰۹۷ ریال و ۶۰،۸۹۳ ریال و متناظر با آن، میانگین بهای این خدمات در پایگاه‌های خصوصی به ترتیب ۱۴،۵۹۳ ریال و ۳۳،۴۱۵ ریال می‌باشد. همچنین بهای تمام شده هر واحد خدمت کودکان در پایگاه دولتی ۴۷،۹۳۹ ریال و میانگین این بها در پایگاه‌های خصوصی متناظر ۲۴،۲۷۹ ریال می‌باشد.

بر اساس اطلاعات مذکور، بهای هر واحد از خدمات تحت بررسی در هر یک از پایگاه-های خصوصی تیپ ۳ کمتر از بهای واحد خدمات متناظر در پایگاه دولتی است که به علل انحراف آن پرداخته خواهد شد.

۲- تعیین و مقایسه بهای هر واحد خدمت در پایگاه‌های بهداشتی ۴ نفره

مطابق جدول ۱۰ بهای تمام شده هر واحد خدمت تنظیم و مادران در پایگاه دولتی به ترتیب ۲۷،۳۸۵ ریال و ۸۱،۶۵۷ ریال است و متناظر با آن، میانگین بهای این خدمات در پایگاه‌های خصوصی به ترتیب ۱۳،۷۵۵ ریال و ۳۰،۰۸۲ ریال می‌باشد.

بهای تمام شده هر واحد خدمت کودکان و سالمندان در پایگاه دولتی به ترتیب ۵۱،۵۰۲ ریال و ۱۶،۲۴۵ ریال است، در حالیکه میانگین بهای این خدمات در پایگاه‌های خصوصی متناظر به ترتیب ۲۰،۷۰۹ ریال و ۵،۹۴۲ ریال می‌باشد.

نتایج حاکی از آن است که بهای هر واحد از خدمات چهارگانه تحت بررسی در پایگاه‌های خصوصی تیپ ۴ کمتر از بهای واحد خدمات متناظر در پایگاه دولتی است.

۳- مقایسه بهای هر واحد خدمت در پایگاه‌های بهداشتی ۵ و ۶ نفره دولتی

و خصوصی

مطابق جدول ۱۱ بهای تمام شده هر واحد از خدمات تحت بررسی در این دسته از پایگاه‌ها به شرح زیر قابل استخراج می‌باشد:

بهای تمام شده هر واحد خدمت تنظیم و مادران در پایگاه خصوصی به ترتیب ۱۱،۳۷۷ و ۲۹،۷۶۳ ریال، در حالیکه در پایگاه دولتی بهای تمام شده هر واحد از این خدمات به ترتیب ۱۹،۷۴۶ و ۸۰،۲۵۴ ریال می‌باشد.

بهای تمام شده هر واحد خدمت کودکان و سالمندان در پایگاه خصوصی به ترتیب ۱۹،۶۳۵ و ۱۶،۱۱۸ ریال بوده، در حالیکه در پایگاه دولتی بهای تمام شده هر واحد از این خدمات به ترتیب ۲۵،۰۶۳ و ۲۷،۵۷۷ ریال می‌باشد.

با توجه به اطلاعات مندرج در جدول زیر، بهای تمام شده هر یک از خدمات تحت بررسی در دو گروه پایگاه‌های دولتی و خصوصی محاسبه و بدین ترتیب پاسخ سوال یک تحقیق مبنی بر "بهای تمام شده واقعی خدمات پایگاه‌های بهداشت مورد مطالعه از منظر دانشگاه چقدر است؟" ارائه شد.

جدول ۹ گزارش مقایسه‌ای بهای واحد خدمات در پایگاه‌های بهداشتی دولتی و خصوصی تیپ ۳

گزارش مقایسه‌ای بهای تمام شده یک واحد خدمت به تفکیک سرفصل هزینه‌ها - پایگاه‌های بهداشتی تیپ ۳ نفره							
خدمت تنظیم							
انحراف	میانگین پایگاه‌های خصوصی	پایگاه خصوصی				پایگاه دولتی	
		پایگاه فجر	پایگاه سینا	پایگاه امام صادق	پایگاه اباصالح	پایگاه هفت تیر	پایگاه دولت
		۹,۲۹۷	۸,۹۷۲	۶,۷۷۲	۷,۷۶۷	۷,۵۸۰	تعداد خدمات
		-	-	-	-	۱۵,۴۲۵	هزینه پرسنلی
		-	-	-	-	۱,۴۴۴	هزینه ملزومات
		-	-	-	-	۹۰۶	هزینه استهلاک ساختمان
		۹,۲۶۹	۹,۰۳۹	۸,۱۶۶	۱۰,۱۵۰	-	هزینه قراردادی
۱۳	۲۰	۱۸	۲۸	۵	۳۱	۳۳	هزینه استهلاک اموال
۱۸۹	۵,۱۰۴	۵,۱۰۷	۴,۶۲۹	۵,۰۹۲	۵,۵۷۹	۵,۲۹۲	هزینه دارو و لوازم پزشکی
۸,۵۰۴	۱۴,۵۹۲	۱۴,۱۵۵	۱۵,۱۹۷	۱۳,۴۶۳	۱۵,۷۵۹	۲۲,۰۹۷	جمع کل
خدمت مادران							
انحراف	میانگین پایگاه‌های خصوصی	پایگاه خصوصی				پایگاه دولتی	
		پایگاه فجر	پایگاه سینا	پایگاه امام صادق	پایگاه اباصالح	پایگاه هفت تیر	پایگاه دولت
		۴,۷۴۸	۴,۶۸۱	۴,۲۵۲	۴,۵۶۲	۱,۴۸۱	تعداد خدمات
		-	-	-	-	۴۵,۴۴۵	هزینه پرسنلی
		-	-	-	-	۴,۳۷۴	هزینه ملزومات
		-	-	-	-	۲,۶۶۷	هزینه استهلاک ساختمان
		۲۵,۷۹۷	۲۲,۷۹۷	۲۷,۰۸۸	۲۵,۵۲۰	-	هزینه قراردادی
۱۷۳	۹۰	۸۸	۹۵	۵۹	۱۱۷	۷۶۳	هزینه استهلاک اموال
۵۴	۷,۵۲۹	۷,۷۶۲	۶,۹۲۹	۷,۸۴۵	۷,۵۷۹	۸,۰۲۵	هزینه دارو و لوازم پزشکی
۲۷,۴۷۸	۳۴,۴۱۵	۳۲,۶۴۷	۳۴,۱۱۴	۳۳,۴۲۴	۳۴,۴۷۸	۶۰,۸۹۳	جمع کل
خدمت کودکان							
انحراف	میانگین پایگاه‌های خصوصی	پایگاه خصوصی				پایگاه دولتی	
		پایگاه فجر	پایگاه سینا	پایگاه امام صادق	پایگاه اباصالح	پایگاه هفت تیر	پایگاه دولت
		۹,۵۷۸	۸,۲۵۲	۹,۳۳۲	۹,۷۴۲	۶,۷۱۰	تعداد خدمات
		-	-	-	-	۳۵,۹۳۹	هزینه پرسنلی
		-	-	-	-	۲,۳۴۵	هزینه ملزومات
		-	-	-	-	۲,۱۰۰	هزینه استهلاک ساختمان
		۱۹,۰۰۸	۱۸,۸۵۹	۱۹,۸۲۷	۱۹,۰۴۲	-	هزینه قراردادی
۵۸	۲۹	۴۲	۴۶	۸	۲۱	۸۷	هزینه استهلاک اموال
۱,۲۰۷	۵,۲۴۱	۴,۴۵۹	۵,۱۲۲	۶,۸۶۲	۴,۵۲۰	۶,۴۲۹	هزینه دارو و لوازم پزشکی
۲۳,۶۶۰	۲۴,۴۷۹	۲۳,۳۶۱	۲۴,۹۹۵	۲۵,۹۱۳	۲۲,۸۴۵	۴۷,۹۴۹	جمع کل
خدمت سالمندان							
انحراف	میانگین پایگاه‌های خصوصی	پایگاه خصوصی				پایگاه دولتی	
		پایگاه فجر	پایگاه سینا	پایگاه امام صادق	پایگاه اباصالح	پایگاه هفت تیر	پایگاه دولت
		۹	-	-	-	-	تعداد خدمات
		-	-	-	-	-	هزینه پرسنلی
		-	-	-	-	-	هزینه ملزومات
		-	-	-	-	-	هزینه استهلاک ساختمان
		۲۶,۴۹۲	۲۶,۴۹۳	-	-	-	هزینه قراردادی
-۶۰	۶۰	۶۰	-	-	-	-	هزینه استهلاک اموال
-	-	-	-	-	-	-	هزینه دارو و لوازم پزشکی
-۲۶,۵۵۳	۲۶,۵۵۳	۲۶,۵۵۳	۰	۰	۰	۰	جمع کل

جدول ۱۰ گزارش مقایسه‌ای بهای واحد خدمات در پایگاه‌های بهداشتی دولتی و خصوصی تب ۴

گزارش مقایسه‌ای بهای تمام شده یک واحد خدمت به تفکیک سرفصل هزینه‌ها - پایگاه‌های بهداشتی تب ۴							
انحراف	میانگین پایگاه‌های خصوصی	خدمت تنظیم					سرفصل هزینه
		پایگاه خصوصی					
		پایگاه مدرسی	پایگاه خازنی	پایگاه الزهرا	پایگاه آنا	پایگاه آبتار	
		۱۰,۵۳۳	۸,۴۱۱	۹,۴۸۱	۹,۳۷۳	۷,۰۲۷	نعداد خدمات
		-	-	-	-	۳۰,۶۴۰	هزینه پرسنلی
۱۴,۳۵۷		-	-	-	-	۱,۶۷۱	هزینه ملزومات
		-	-	-	-	۱,۴۵۰	هزینه استهلاک ساختمان
		۹,۳۰۴	۹,۹۵۳	۷,۷۵۰	۱۰,۱۰۸	-	هزینه قراردادی
۳۳	۴۰	۳۳	۱۰۳	۱۵	۳۳	۷۳	هزینه استهلاک اموال
-۷۴	۴۵۱۱	۵,۰۳۷	۴,۵۳۳	۴,۱۶۰	۴,۳۱۳	۳,۷۵۰	هزینه دارو و لوازم پزشکی
		۱۲,۰۶۵	۱۴,۵۸۹	۱۱,۹۲۴	۱۴,۴۲۲	۲۷,۳۸۵	جمع کل
خدمت مادران							
انحراف	میانگین پایگاه‌های خصوصی	پایگاه خصوصی					سرفصل هزینه
		پایگاه خصوصی					
		پایگاه مدرسی	پایگاه خازنی	پایگاه الزهرا	پایگاه آنا	پایگاه آبتار	
		۳,۴۰۳	۴,۸۵۰	۴,۰۲۴	۶,۱۴۲	۲,۵۰۱	نعداد خدمات
		-	-	-	-	۶۶,۳۵۳	هزینه پرسنلی
۳۹,۵۸۷		-	-	-	-	۳,۷۶۲	هزینه ملزومات
		-	-	-	-	۲,۸۱۴	هزینه استهلاک ساختمان
		-	-	-	-	-	هزینه قراردادی
۴۱	۱۲۴	۱۱۴	۳۹۴	۴۳	۴۶	۱۴۵	هزینه استهلاک اموال
۱,۹۴۶	۶,۶۱۶	۶,۷۰۷	۵,۲۶۲	۸,۵۰۷	۵,۹۸۶	۸,۵۶۲	هزینه دارو و لوازم پزشکی
		۲۰,۸۰۴	۲۹,۴۰۲	۲۴,۱۴۹	۲۷,۹۷۵	۸۱,۶۵۷	جمع کل
خدمت کودکان							
انحراف	میانگین پایگاه‌های خصوصی	پایگاه خصوصی					سرفصل هزینه
		پایگاه خصوصی					
		پایگاه مدرسی	پایگاه خازنی	پایگاه الزهرا	پایگاه آنا	پایگاه آبتار	
		۱۳,۰۳۳	۱۰,۰۳۹	۱۷,۴۴۶	۸,۶۴۹	۵,۹۱۸	نعداد خدمات
		-	-	-	-	۳۷,۰۵۹	هزینه پرسنلی
۳۵,۵۵۷		-	-	-	-	۳۰,۰۰۰	هزینه ملزومات
		-	-	-	-	۲,۲۴۲	هزینه استهلاک ساختمان
		۱۶,۷۲۷	۱۸,۵۱۹	۱۶,۷۸۰	۱۳,۴۹۹	۱۸,۱۹۰	هزینه قراردادی
۶۷	۹۱	۳۶	۳۷۱	۱۵	۴۴	۱۵۸	هزینه استهلاک اموال
۵,۱۶۹	۳,۸۷۱	۳,۶۹۷	۳,۹۴۷	۳,۸۳۰	۵,۰۱۰	۹,۰۴۰	هزینه دارو و لوازم پزشکی
		۲۲,۲۵۲	۲۰,۹۹۸	۱۶,۲۲۴	۲۴,۲۴۲	۵۱,۵۰۲	جمع کل
خدمت سالمندان							
انحراف	میانگین پایگاه‌های خصوصی	پایگاه خصوصی					سرفصل هزینه
		پایگاه خصوصی					
		پایگاه مدرسی	پایگاه خازنی	پایگاه الزهرا	پایگاه آنا	پایگاه آبتار	
		۶	-	-	۲	۳	نعداد خدمات
		-	-	-	-	۱۴,۱۸۶	هزینه پرسنلی
۱۰,۲۸۹		-	-	-	-	۱,۱۴۸	هزینه ملزومات
		-	-	-	-	۸۵۹	هزینه استهلاک ساختمان
		۵,۹۰۵	۲۰,۴۹۹	-	۳,۱۲۲	-	هزینه قراردادی
۱۴	۳۷	۷۹	-	-	۶۸	۵۱	هزینه استهلاک اموال
		-	-	-	-	-	هزینه دارو و لوازم پزشکی
		۵,۹۴۲	۲۰,۵۷۷	۰	۳,۱۸۹	۱۶,۲۴۵	جمع کل

جدول ۱۱ گزارش مقایسه‌ای بهای واحد خدمات در پایگاه‌های بهداشتی دولتی و خصوصی تیپ ۵ و ۶

گزارش مقایسه‌ای بهای تمام شده یک واحد خدمت به تفکیک سرفصل هزینه‌ها - پایگاه‌های بهداشتی ۵ و ۶ نقره							
سرفصل هزینه	خدمت تنظیم			خدمت مادران			تعداد خدمات
	پایگاه دولتی		انحراف	پایگاه دولتی		انحراف	
	پایگاه ولیعصر	نسبت ۵/۶		پایگاه فاطمیه	نسبت ۵/۶		
تعداد خدمات	۹,۶۶۸	۸۰,۵۷	۱۰,۲۳۴	۶,۸۸۲	۲,۵۶۸	۲۰,۸۱	۶,۸۸۲
هزینه پرسنلی	۱۷,۱۴۰	۱۴,۲۶۷	۰	۰	۶۳,۷۷۸	۷۶,۵۳۳	۰
هزینه ملزومات	۱۰,۷۴	۸۹۵	۰	۰	۱,۹۹۳	۲,۳۹۰	۰
هزینه استهلاک ساختمان	۹۶۱	۸۰۱	۰	۰	۱,۷۸۲	۲,۱۳۹	۰
هزینه قراردادی	۰	۰	۸,۲۸۲	۲۷,۳۰۷	۰	۰	۱۶۹
هزینه استهلاک اموال	۳۱	۷۶	۲	۰	۱۷۹	۲۱۵	۲۳
هزینه دارو و لوازم پزشکی	۴۵۰۸	۳,۷۵۷	۳,۰۹۲	۲,۴۴۶	۱۲,۵۲۴	۱۵,۰۲۹	۶۶۵
جمع کل	۲۳,۶۹۵	۱۹,۷۴۶	۱۱,۲۷۷	۵۰,۴۹۱	۸۰,۲۵۴	۹۶,۳۰۵	۸,۲۶۹
سرفصل هزینه	خدمت کودکان			خدمت سالمندان			تعداد خدمات
	پایگاه دولتی		انحراف	پایگاه دولتی		انحراف	
	پایگاه ولیعصر	نسبت ۵/۶		پایگاه فاطمیه	نسبت ۵/۶		
تعداد خدمات	۱۵,۵۴۴	۱۲,۹۵۳	۲۱,۹۰۸	۶۲	۵۰	۶۰	۶۲
هزینه پرسنلی	۲۳,۲۷۴	۱۹,۵۶۲	۰	۰	۲۴,۶۰۷	۳۹,۵۲۸	۰
هزینه ملزومات	۱,۴۷۲	۱,۲۲۷	۰	۰	۱,۵۴۴	۱,۸۵۳	۰
هزینه استهلاک ساختمان	۱,۳۱۸	۱,۰۹۸	۰	۰	۱,۳۸۲	۱,۶۵۸	۰
هزینه قراردادی	۰	۰	۱۸,۳۴۰	۱۶,۱۱۱	۰	۰	۱۱
هزینه استهلاک اموال	۲۳	۱۶	۸	۷	۴۵	۵۴	۳۸
هزینه دارو و لوازم پزشکی	۳,۷۸۸	۳,۱۵۶	۱,۳۸۸	۰	۰	۰	۱,۷۶۹
جمع کل	۳۰,۰۷۶	۲۵,۰۶۳	۱۹,۶۲۵	۱۱,۴۶۰	۲۷,۵۷۷	۳۲,۰۹۳	۵,۴۲۸

نتیجه‌گیری

برون‌سپاری به عنوان یکی از ابزارهای توسعه سازمانها و ارتقا بهره‌وری در قالب کوچک سازی در سالهای اخیر مورد توجه مدیران و مسئولان سازمانها به خصوص در حوزه خدمات بهداشت و درمان قرار گرفته است. بنابراین مدیر جهت اتخاذ این تصمیم نیاز به اطلاعات واقعی و به روز دارد. یکی از مهمترین اطلاعات مورد نیاز مدیران اطلاعات هزینه‌ای یا بهای تمام شده است که تعیین بهای واقعی خدمات و فعالیت‌ها از جمله فاکتورهایی است که امر تصمیم‌گیری مدیر در خصوص برون‌سپاری را تسهیل می‌کند.

در این تحقیق نیز با توجه به اهدافی که در ضمن تحقیق داشتیم با تعیین بهای تمام شده هر یک از خدمات و فعالیت‌ها به روش ABC در هر دو بخش دولتی و خصوصی و انجام مقایسه بین آنها سعی شد تا دیدی مناسب از وضعیت پایگاه‌های تحت مدیریت و برون‌سپاری شده به

مدیران ارائه نماید تا تصمیمات مناسبی در حفظ یا واگذاری آنها اتخاذ کنند. بر اساس یافته‌های تحقیق و با توجه به مقایسه‌ای که در خصوص بهای هر واحد خدمت به تفکیک نوع و تعداد پرسنل پایگاه صورت گرفت، مشاهده گردید که بهای هر واحد خدمت چهارگانه در پایگاه-های خصوصی کمتر از بهای همان واحد خدمت در پایگاه دولتی متناظر است.

در این تحقیق به دلیل محدودیت اطلاعاتی، سهم هزینه‌های ستادی مرکز بهداشت در بهای تمام شده خدمات پایگاه‌های دولتی منظور نشده ولی با این حال میزان هزینه‌بری پایگاه‌های دولتی بیش از پایگاه‌های خصوصی بوده است. بدیهی است که در ارتباط با پایگاه‌های خصوصی عملاً حوزه ستادی و هزینه‌های سرباری آن منتفی خواهد بود.

حال محقق به دنبال شناخت علل انحراف بین منابع مصرفی پایگاه‌های بهداشتی دو بخش دولتی و خصوصی و بهای تمام شده در هر سطح خدمات ارائه شده و نتیجه‌گیری نهائی می‌باشد.

مطابق اطلاعات مندرج در جداول ۶ الی ۸، هزینه‌های پرسنلی و دارو و لوازم پزشکی در پایگاه‌های دولتی و هزینه قراردادی و دارو و لوازم پزشکی در پایگاه‌های خصوصی بیشترین سهم از منابع مصرفی خدمات تحت بررسی را به خود اختصاص داده است. عامل ایجاد انحراف بین حجم منابع مصرفی در خدمات تنظیم، مادران، کودکان و سالمندان با در نظر گرفتن تفاوت تعداد خدمات ارائه شده در دو نوع پایگاه بهداشتی دولتی و خصوصی، ناشی از این گروه هزینه‌ها بوده است. در خصوص علل انحراف بهای تمام شده خدمات مشابه به تناسب منابع مصرفی در دو نوع پایگاه نکات ذیل قابل طرح می‌باشد:

- از آنجا که هزینه دارو و لوازم پزشکی به عنوان یک هزینه مستقیم و متغیر خدمات ارائه شده در دو نوع پایگاه می‌باشد، لذا عامل ایجاد انحراف در میزان هزینه دارو و لوازم پزشکی دو نوع پایگاه را می‌توان ناشی از حجم متفاوت خدمات ارائه شده دانست.

■ در خصوص هزینه قراردادی پایگاه‌های خصوصی و هزینه پرسنلی پایگاه‌های دولتی با بررسی حجم خدمات و میزان هزینه آنها شاهد یک رابطه معکوس بین این دو خواهیم بود. در پایگاه‌های خصوصی علیرغم بالا بودن حجم خدمات ارائه شده نسبت به پایگاه‌های دولتی، شاهد پایین بودن میزان هزینه قراردادی در آنها نسبت به هزینه متناظر آن در پایگاه‌های دولتی می‌باشیم. لازم به توضیح است مطابق تعاریف مندرج در قرارداد پایگاه‌های خصوصی هزینه قراردادی دربرگیرنده هزینه پرسنلی، مواد و ملزومات و هزینه تأمین فضا می‌باشد.

دانشگاه علوم پزشکی، هزینه‌های قراردادی پرداختی به بخش خصوصی را بر مبنای تعداد خدمات انجام شده و ارزش یک دقیقه خدمت از عاملان آن خریداری می‌کند. به همین دلیل موظف است جهت تعیین ارزش یک دقیقه خدمت، مجموعه هزینه‌های یک پایگاه را برآورد نماید. این امر منجر به ایجاد یک نرخ از پیش تعیین شده جهت خرید خدمات از بخش خصوصی می‌گردد. بدیهی است که هزینه پرسنلی در قالب هزینه قراردادی مستتر شده است، لذا دانشگاه هزینه پرسنلی در نظر گرفته برای کارکنان پایگاه‌های خصوصی را مطابق با تعاریف مندرج در قرارداد بر اساس قانون کار برآورد می‌نماید. در حالیکه هزینه پرسنلی کارکنان پایگاه‌های زیرمجموعه را طبق قواعد حقوق و دستمزد خود، سوابق پرسنلی و همچنین سایر مزایای در نظر گرفته شده، پرداخت می‌کند که این امر منجر به افزایش سهم هزینه پرسنلی در پایگاه‌های دولتی نسبت به پایگاه‌های خصوصی می‌گردد. لذا وابستگی هزینه قراردادی پرداختی توسط دانشگاه به تعداد خدمات ارائه شده توسط پایگاه‌های خصوصی می‌تواند تعداد بالای خدمات ارائه شده توسط این پایگاه‌ها را توجیه نماید.

به طور کلی با توجه به مقایسه‌ای که در خصوص بهای هر واحد خدمت به تفکیک تیپ پایگاه صورت گرفت، مشاهده گردید که بهای هر واحد خدمت تحت بررسی نیز در پایگاه-های خصوصی کمتر از بهای همان واحد خدمت در پایگاه دولتی متناظر شد.

یافته‌های این تحقیق حاکی از آن است که میزان هزینه‌بری پایگاه‌های بخش خصوصی نسبت به پایگاه‌های دولتی متناظر پایین می‌باشد. لذا از حیث حجم خدمات و میزان منابع مصرفی در پایگاه‌های خصوصی، برون‌سپاری به صلاح دانشگاه می‌باشد. نتایج این بخش می‌تواند پاسخگوی سؤال دوم تحقیق مبنی بر تأثیر برون‌سپاری خدمات بهداشتی بر بهای تمام شده این نوع خدمات در مرکز بهداشت استان قم باشد. بنابراین با برون‌سپاری پایگاه‌های دولتی به بخش خصوصی، میزان هزینه‌ها و منابع مصرفی در مقایسه با پایگاه‌های زیرمجموعه کاسته شده و از آنجاییکه پرداخت به پایگاه‌های خصوصی وابسته به تعداد خدمات ارائه شده و کیفیت آنها می‌باشد، لذا ارائه خدمات در این پایگاه‌ها به لحاظ کمی و کیفی بهتر شده و دانشگاه می‌تواند به صورتی قوی بر فعالیت آنها نظارت داشته باشد. همچنین اگر دانشگاه بنا به سیاست‌های سازمانی خود، تصمیم بر حفظ تعدادی از پایگاه‌های دولتی داشته باشد، می‌تواند با توجه به شناختی که از فعالیت‌ها و فرآیندها در این نوع پایگاه‌ها حاصل شد و سهم هزینه‌ای که به هر کدام از آنها تعلق گرفت، در خصوص برون‌سپاری بخشی از خدمات/ فعالیت‌ها به پایگاه‌های بخش خصوصی و یا تعدیل بهای تمام شده آنها، تصمیم‌گیری نماید.

پیشنهادات کاربردی

۱- **برون‌سپاری:** در چارچوب بحث اصلاحات نظام سلامت، برون‌سپاری یکی از راهبردهای ارتقا کارایی نظام سلامت تلقی می‌گردد. بر اساس نتایج این تحقیق دیدی مناسب با رویکرد مالی از پایگاه‌های تحت مدیریت و برون‌سپاری شده به مدیران ارشد دانشگاه و مرکز بهداشت ارائه شد تا تصمیمات مناسبی مبنی بر مدیریت بهینه خدمات و هزینه‌های پایگاه‌ها در جهت حفظ و یا واگذاری آنها اتخاذ کنند. با توجه به بهای تمام شده هر گروه از خدمات

صورت گرفته در این دو نوع پایگاه، به نظر می‌رسد از منظر هزینه کرد و در راستای تحقق راهبردهای کلان نظام سلامت، برون سپاری خدمات پایگاه‌های دولتی با فرض کنترل کیفیت به صلاح دانشگاه باشد.

۲- حسابداری تعهدی و تعیین بهای تمام شده: دستیابی به سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، مستلزم به‌کارگیری حسابداری تعهدی به جای حسابداری نقدی در سازمان است. بنابراین اگر حسابداری تعهدی به شکل کامل در سازمان پیاده‌سازی شود، تعیین بهای تمام شده خدمات به تفکیک هر مرکز فعالیت منجر به بهبود شیوه افشا و گزارشگری مالی در خصوص بهای تمام شده هر یک از مراکز فعالیت (پایگاه‌های دولتی و خصوصی) و نیز گردآوری اطلاعات مفید و قابل اتکا در خصوص شیوه ادامه فعالیت پایگاه‌های دولتی و یا سایر تصمیمات مدیریتی خواهد شد.

۳- مدیریت مبتنی بر فعالیت‌های سازمان (ABM): مدیریت بر مبنای فعالیت (ABM) نتیجه به‌کارگیری موفقیت‌آمیز سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (ABC) است. در این تحقیق با بررسی فرآیندها و فعالیت‌ها در پایگاه‌های بهداشت تحت بررسی، به مبنایی جهت سازمان-دهی و مدیریت فعالیت‌ها پرداخته شد که می‌تواند توسط مرکز بهداشت در حذف یا واگذاری فعالیت‌های فاقد ارزش افزوده‌ای که در فرآیند، ایجاد هزینه می‌کنند و یا نسبت به حجم منابع هر فعالیت ادامه دادن آن توجیه‌پذیر نباشد، مورد استفاده قرار گیرد. لذا مطابق انحرافات به‌دست آمده در جداول مقایسه بهای واحد خدمات، باید روی آن گروه از فعالیت‌ها یا خدماتی که دارای انحرافات زیادی هستند و یا ارزش افزوده قابل توجهی ندارند، متمرکز شد و از طریق مدیریت بهینه بها و یا واگذاری به بخش خصوصی به دنبال تأمین مناسب‌تر خدمات بود.

۴- بهبود سیستم اطلاعاتی سازمان: یکی از الزامات استقرار بهینه سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در سازمان وجود سیستم‌های نرم‌افزاری و اطلاعاتی مناسب جهت بهره‌گیری از آن در اجرای ABC می‌باشد. در حالیکه سیستم‌های موجود در مرکز بهداشت در حال حاضر قابلیت

استخراج اطلاعات مبتنی بر سطح منابع مصرفی هر یک از فعالیت‌ها و خدمات اجرایی به تفکیک هر یک از پایگاه‌های دولتی و خصوصی را ندارند. به همین دلیل اصلاح و تکمیل توانمندی نرم‌افزار و طبقه‌بندی حسابها منطبق بر نیازهای ABC، راه را برای شناسایی آسان‌تر و دقیق‌تر بهای تمام شده هموار می‌سازد.

فهرست منابع

۱. تورانی، سوگند، محمدرضا ملکی، سارا قدوسی مقدم و محمدرضا گوهری. (۱۳۸۸) " محاسبه کارایی و اثربخشی داروخانه مرکز آموزشی درمانی فیروزگر پیش و پس از برون- سپاری"، **فصلنامه علمی پژوهشی مدیریت سلامت**، سال ۱۲، شماره ۳۸، ص ۵۹-۷۰.
۲. رجبی، احمد. (۱۳۸۲) " طراحی و کاربرد سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، مطالعه موردی بیمارستان شهید فقیهی شیراز ". **معاونت توسعه مدیریت و منابع**، دفتر برنامه‌ریزی منابع مالی و بودجه، گزارش شماره ۱۰۲.
۳. صابر ماهانی، اسماء، محسن بارونی، محمد امین بهرامی، غلامرضا گودرزی، سعید شیخ غلامی، زینب ابراهیمی پور، زهرا سنجری پور و امیر محمد زاده. (۱۳۹۰) "محاسبه قیمت تمام شده خدمات بخش رادیولوژی بیمارستان شفای شهر کرمان بر اساس روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در سال ۱۳۸۹"، **فصلنامه علمی پژوهشی دانشکده بهداشت یزد**، سال ۱۰، شماره ۱، ص ۵۰-۶۱.
۴. عبادی فرد آذر، فرید، حسن ابوالقاسم گرجی و رضا اسماعیلی. (۱۳۸۵) "محاسبه و تحلیل هزینه واحد خدمات ارائه شده در مرکز بهداشتی درمانی شهید سهرابعلی بخشی شهرستان

شهریار با استفاده از ABC"، **فصلنامه علمی پژوهشی مدیریت سلامت**، سال ۹، شماره ۲۳، ص ۳۱-۴۰.

۵. عرب، محمد، حسام قیاسوند، رجبعلی درودی، علی اکبر ساری، محمد حمیدی و جواد مقری. (۱۳۹۱) " تعیین هزینه تمام شده خدمات رادیولوژی در بیمارستان‌های منتخب وابسته به دانشگاه علوم پزشکی تهران با استفاده از هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در سال ۱۳۸۹"، **فصلنامه بیمارستان**، سال ۱۱، شماره ۳، ص ۲۷-۳۵.

۶. حجازی، رضوان و راضیه سعادت. (۱۳۹۲) " مروری بر اجرای بهایابی بر مبنای فعالیت در بخش خدمات بهداشتی درمانی"، **دانش و پژوهش حسابداری**، سال ۹۲، شماره ۳۳، ص ۲-۳۳.

۷. فردوسی، مسعود، سید محمد احسان فرح آبادی، مریم جندقیان، مریم حقیقت و پرناز نقدی. (۱۳۹۰) " اثربخشی واگذاری پذیرش مراکز تصویربرداری بیمارستان آیت اله کاشانی اصفهان به بخش غیردولتی"، **فصلنامه بیمارستان**، سال ۱۰، شماره ۳، ص ۵۲-۶۱.

۸. کاوسی، زهرا، فاطمه ستوده‌زاده، عرفان خوارزمی، رقیه خبیری، رامین روانگرد و حامد رحیمی. " بررسی سطح تمایل به برون سپاری بر اساس ویژگی‌های واحدهای مختلف بیمارستانی از دیدگاه مدیران و کارکنان در بیمارستان‌های منتخب دانشگاه علوم پزشکی شیراز، ۱۳۸۹"، **فصلنامه بیمارستان**، سال ۱۱، شماره ۱، ص ۱۸-۹.

۹. نمازی، محمد. (۱۳۷۷ و ۱۳۷۸) "بررسی سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در حسابداری مدیریت و ملاحظات رفتاری آن". **بررسی‌های حسابداری و حسابرسی**، سال ۷، شماره ۲، ص ۷۱-۱۰۶.

۱۰. شورورزی، محمدرضا و هاجر محمدی. (۱۳۹۱) "مقایسه عملکرد شرکت‌ها قبل و بعد از خصوصی‌سازی"، **مطالعات حسابداری و حسابرسی**، سال ۹۱، شماره ۱، ص ۴.

11. Gujral, Sumeet, Kanchan Dongre, Sonal Bhindare, P. G. Subramanian, H. Narayan, Asim Mahajan, Rekha Batura, Chitra Hingnekar, Meenu Chabbria, and C. N. Nair. (2010) "Activity-based costing methodology as tool for costing in hematopathology laboratory", **Indian Journal of Pathology and Microbiology**. Vol. 53, No 1, PP 68-74.
12. Maschuris SJ, Kondylis MN. (2006) "Outsourcing in public hospital: A Greek perspective", **Journal of health organization and management**, Vol. 20, No 1, PP 4-14.
13. Moreno, Karen. (2007) "Adaptation of activity-based-costing (ABC) to calculate unit costs in Mental Health Care in Spain", **The European journal of psychiatry**, Vol. 21, No. 2, PP 117-123.
14. Roberts, V. (2001) "Managing strategic outsourcing in the healthcare industry". **Journal of Healthcare Management**, Vol. 46, No. 4, PP 239-249.
15. Smith, J, Morris J, Ezzamel M. (2005) "Organisational change, outsourcing and the impact on management accounting", **The British Accounting Review**, Vol. 37, PP 415-441.

16.Yereli, Ayşe Necef. (2009) "Activity-based costing and its application in a Turkish university hospital", **Aorn**, Vol. 89, No. 3, PP 573-591.

The effect of out-sourcing on Health Services Costs of Qom Health Center by Activity based Costing approach

Abstract

This study attempts to calculate and compare the cost of services provided in the non-governmental and governmental health care bases under Qom health center in the year of 2013 in order that present an accurate financial assessment of effectiveness of outsourcing based on ABC system. This study is a practical research done by descriptive-analytic method in a periodical and retrospective form. The results of the study show that cost (based on ABC method) of each services on the health care service in government sector is more than non-governmental sector. Also number of services in nongovernmental sectors is more than government sectors. So due to low cost nongovernmental health care services and increasing services offered by them, Outsourcing benefits to the Qom University of Medical Sciences. Researcher suggests to Director of University investigate outsourcing of other governmental health service providers to nongovernmental sectors or decreasing the kind of services that provided by them.

Key Words: Out sourcing, Service cost, Health Services, Activity based Costing