

عنوان مقاله: مطالعه و بررسی کاربرد بهای تمام شده خدمات درسیستم مدیریت منابع مالی و بودجه ریزی عملیاتی دربخش آزما

یشگاه مرکز آموزشی درمانی امیرالمومنین (ع) سمنان

نویسندگان : علی اصغرهمتی* - تقی بینا ئی - دکتر بهپور یوسفی - دکتر محمد فروزش فرد - دکتر مجتبی احمدزاده - فاطمه اعتما

دی - خدیجه لقا ئی - مینا گلستا نی - علی دانشجو

چکیده : روش بودجه ریزی که هم اکنون در سازمانهای دولتی رواج دارد و ترکیبی از روش بودجه ریزی سنتی و بودجه ریزی برنامه

ای است که اطلاعاتی جامع در مورد نتایج هزینه صرف شده اعتبارات و میزان اثر بخشی و کارایی آن در دست نیست. (۱) از طرفی

براساس مواد قانون سوم و چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مبنی بر تدوین سیاستهای کلان

کشوری در خصوص بودجه ریزی برنامه ای جهت دستیابی صحیح و سریع به اثر بخشی و کارایی هزینه های انجام یافته ها را بر آن

داشت تا در مورد اثر بخشی و تعیین نرخ بهای تمام شده خدمات در مدیریت منابع مالی (بودجه ریزی عملیاتی) در مرکز آموزشی

درمانی امیرالمومنین (ع) مطالعه و بررسی نماییم تا بتوان از نتایج آن بهره گرفت.

این مطالعه بصورت توصیفی تحلیلی در واحدهای بخش آزمایشگاه مرکز آموزشی درمانی امیرالمومنین (ع) سمنان صورت گرفته است

بدین صورت که با استفاده از اطلاعات مالی موجود در مورد هزینه های دستمزد، مواد، سربار، بهای تمام شده خدمات تعیین گردید.

یافته های این پژوهش نشان می دهد که از کل هزینه های انجام یافته برای آزمایشات واحد های مختلف بخش آزمایشگاه ۷۹/۲٪

وضعیت نامساعدی نسبت به نرخ تعرفه تعیین شده دولتی دارند.

واژگان کلیدی: بودجه ریزی عملیاتی - بسته خدمتی (مواد - دستمزد - سربار) - تعرفه - تخصیص منابع - هزینه بهای تمام شده

یک خدمت

مقدمه :

باتوسعه وظائف دولت و افزایش سریع هزینه های دولتی آن با وضعیت عمومی کشور ،کنترل مخارج اهمیت خود را از دست داده است.لذا ضرورت بهبود در سیستم های برنامه ریزی کنترل و مدیریت منابع مالی و شفاف نمودن فرایند بودجه ریزی مطرح گردید . تا مدیران بتوانند با استفاده از اطلاعاتی که در خصوص نتایج عملکردها ، هزینه های اجرایی و فعالیتها براساس این اطلاعات کسب می نمایند در برنامه ریزی و سیاستگزاری آینده سازمان بکار گیرند .

بعلت محدود بودن منابع و عدم ارتباط مشخص بین بودجه عملیاتی هر دستگاه و نبود امکان پایش دقیق فعالیتها ،تکیه بر چانه زنی در جذب اعتبارات بیشتر برای توسعه واحد ها موجب بروز مشکلاتی در تنظیم بودجه دولت و عدم استفاده از آن گردیده است .

با افزایش سیر صعودی رشد و توسعه تکنولوژی و تنوع فعالیت ها ، می طلبد در سازمان نسبت به سنجش و پایش هزینه های هر فعالیت اقدام نموده تا مشکلات جذب اعتبار و تخصیص صحیح آن تا حدودی مرتفع گردد.

در سال ۱۹۸۳ با توجه به افزایش نقش تکنولوژی در ارائه خدمات بهداشتی درمانی و هزینه بالای آن ،بیشتر بیمارستانها براساس تشخیص گروههای تخصصی بهای هر خدمت را تعیین میکردند . این سیستم از قرن ۱۹ به دلیل اینکه بخشی از هزینه های متغیر در آن لحاظ نگردیده بود دستخوش تغییر شد و با لحاظ نمودن هزینه های متغیر نسبت به تکمیل بهای تمام شده خدمات اقدام گردید لیکن باز هم نقصی برآن وارد بود تا اینکه آقای کاپلن در سال ۱۹۹۰ با اجرای روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت در بخش بهداشت ، درمان نقش مهمی را در سیستم بودجه ریزی عملیاتی ایفاء نمود . (۲)

این روش برشناسایی هزینه ها ، اطلاعات غیر مالی جهت بهبود عملکرد و افزایش کارائی فعالیتها تاکید دارد طبق نظریه اقتصاددانان تحلیل هزینه ها در تعیین قیمت تمام شده هر واحد خدمت یا کالاهای ارائه شده اهمیت و ضرورت خاص داشته و خدمات درمانی نیز از این قاعده مستثنی نمی باشد .

بنابراین ایجاد می کند که هزینه های بهداشتی و درمانی نیز براساس نوع منابع فیزیکی ،مالی و انواع خدمات قابل عرضه تجزیه و تحلیل گردند در این راستا استفاده از سیستم بودجه بندی عملیاتی یا تامین اعتبارات هزینه ای به صورت هدفمند در سازمان از اولویت خاصی برخوردار است .

آگاهی از اطلاعات شفاف اخذ شده از هزینه یابی بر مبنای فعالیت به مدیران این توان را خواهد داد که در تدوین برنامه و بودجه ریزی عملیاتی آینده سازمان خود نقش اساسی را ایفا نمایند .

روش تحقیق :

تعیین بهای تمام شده خدمات در بودجه ریزی عملیاتی نقش اساسی و بنیادی را ایفا می نماید و می تواند به افزایش کار آئی و اثر بخشی اعتبارات منجر شود .

این مطالعه به منظور تعیین بهای تمام شده خدمات در بخش آزمایشگاه مرکز انجام یافت تا تاثیر آن را در بودجه ریزی عملیاتی مشخص نماید .

در این راستا جهت تعیین بهای تمام شده خدمات با استفاده از هزینه یابی بر مبنای فعالیت اقدامات زیر انجام گرفت:

ابتدا کل آزمایشات انجام شده در بخش آزمایشگاه با نظر کارشناسان مربوطه طبقه بندی و به ۵ بخش سرولوژی- هماتولوژی-میکروب شناسی -بیوشیمی و تجزیه ادرار تقسیم شد .

برای محاسبه بهای تمام شده خدمات در این ۵ بخش سه عامل هزینه دستمزد،مواد و سر بار نقش اساسی را ایفاء می نماید که باید برای هر آزمایش مشخص شوند .

بدین منظور جهت تعیین هزینه های فوق با استفاده از فرمهای ارسالی وزارت متبوع (فرم های ۱۶ گانه) با هماهنگی مسئولین بخش آزمایشگاه و واحد امور مالی مرکز و کارشناسان بودجه معاونت پشتیبانی تکمیل و بر اساس آن وضعیت موجود کل هزینه های انجام شده در بخش فوق تعیین و مشخص گردید.

تعیین هزینه پرسنلی (دستمزد) :
ابتدا دقایق (زمان) صرف شده برای هر تست از کارگروه مدیریت مبتنی بر عملکرد اخذ گردید .
همچنین تست های انجام شده در طول سال ۸۳ از بخش آزمایشگاه که دارای برنامه نرم افزاری مناسب می باشد گرفته شد .
دقایق صرف شده برای هر تست بر تعداد تست های انجام شده در طول یکسال ضرب شد تا زمان انجام کل تست در طول همان سال بدست آید .

سپس زمان انجام سالانه یک تست ، به زمان انجام کل تستهای یک سال (۲۹۸۳۴/۷۱۴) تقسیم شد تا نسبت زمان یک تست بدست آید.

در مرحله بعد نسبت زمان در هزینه دستمزد یک سال که معادل ۲۲۹۱۷۶۹۹۳ بوده است ضرب شد تا هزینه پرسنلی یک تست بدست آید.

و از هزینه پرسنلی یک تست در تعداد کل تستهای یک سال، کل هزینه پرسنلی (دستمزد) هر تست در طول یکسال حاصل آمده که در جداول ۱ تا ۵ به تفکیک آمده است.

مثال:

محاسبه هزینه پرسنل یک تست CBC

دقیقه ۳۵/۴ = زمان انجام تست CBC

۵۸۹۲ = تعداد تست های انجام شده CBC در طول ۸۳

۳۵/۴ * ۵۸۹۲ = ۲۰۸۵۷۶/۸

زمان صرف شده برای انجام کل تستهای CBC به دقیقه

۲۰۸۵۷۶/۸ ÷ ۶۰ = ۳۴۷۶/۲۸

زمان صرف شده برای انجام کل تستهای CBC به ساعت

۳۴۷۶/۲۸ ÷ ۲۹۸۳۴/۷۱۴ = ۰/۱۱۶۵

نسبت زمان تست CBC

۰/۱۱۶۵ * ۲۲۹۱۷۶۹۹۳ = ۲۶۶۹۹۱۲۰

کل هزینه پرسنلی تست CBC در طول یک سال

پس از بدست آوردن هزینه دستمزد هر یک از تست ها ، هزینه های سر بار کل بخش آزمایشگاه به نسبت هر یک از تستها سر شکن گردید و هزینه سر بار هر تست حاصل آمد

برای تعیین هزینه مواد فرمی طراحی گردید و در اختیار مسئول آزمایشگاه قرار داده شد تا مواد مصرفی و غیر مصرفی هر یک از تست ها را مشخص نماید تا هزینه مواد مورد استفاده در هر تست تعیین گردد در نهایت با جمع اعداد حاصل از هزینه دستمزد ، هزینه های سربار و مواد جمع کل هزینه کرد مربوط به هر تست در واحد های مختلف بخش آزمایشگاه حاصل آمد و در نهایت از تقسیم جمع کل هزینه یک تست به تعداد کل انجام شده در طول یک سال بهای تمام شده یک تست محاسبه گردید .

توضیحات فرمهای ارسالی وزارتخانه (فرمهای ۱۶ گانه)

فرم شماره ۴ – هزینه های پرسنلی :

در این فرم هزینه پرسنلی به انواع اقلام تشکیل دهنده هزینه تجزیه شده است که می تواند سهم هزینه پرسنل تولید کننده خدمات را شناسایی نمود و نسبت به تعدیل هر هزینه اقدام نمود

فرم شماره ۵- هزینه پرسنلی به تفکیک مراکز :

در این فرم تلاش گردیده است که سهم هر هزینه پرسنلی با رعایت به حضور و تاثیر مستقیم و یا غیر مستقیم پرسنل در مراکز هزینه تشخیص داده و هزینه مربوط به واحد ذیربط تجزیه گردد . به استناد این جدول ، امکان تسهیم هزینه ها به تولید فراهم می آید .

فرم شماره ۶- هزینه انرژی بیمارستان :

هدف از این فرم تشخیص هزینه کل انرژی مصرفی بیمارستان می باشد پس از تشخیص از آنجا که بیمارستان فاقد سیستم جامع حسابداری بهای تمام شده می باشد هزینه های مربوط را بر مبنای سطح زیر بنا یا مقدار خطوط تلفن هر بخش یا واحد یا در صورت وجود کنتور برق در هر بخش سهم هر مرکز هزینه از انرژی های مذکور تشخیص داد و مبنای یکی از مبنای مورد اشاره هزینه را به بخش های ارائه کننده خدمات تسهیم نمود و یا سهم هر واحد را شناسایی نمود .

فرم شماره ۷ – هزینه پرسنلی به تفکیک مراکز هزینه :

اطلاعات استخراج شده در فرم شماره ۶ را بر مبنای امکانات و مبنای تسهیم در اختیار می توان در واحدهای ذیربط تجزیه نمود بطور مثال آب ،برق و هزینه گاز را بر مبنای اینکه واحد مصرف دارد یا خیر و یا سطح زیر بنا می توان تسهیم نمود و می توان هزینه تلفن را بر مبنای شماره تلفنهای در اختیار واحد ها و هزینه های مشترک تلفن یا گاز را نیز بر مبنای سطح زیر بنا یا تعداد پرسنل می توان تسهیم نمود

فرم شماره ۸ - هزینه پرسنلی به تفکیک مراکز هزینه بیمارستان :

ابتدا لازم است صورت ریزی از پرسنل شاغل در بیمارستان براساس پست سازمانی و کار هر فرد تعیین نمود این فرم مبنای اولیه سایر فرمهای پرسنلی می باشد

نکته : از فرم شماره ۱۳ لیست ائانه بیمارستان به تفکیک بخش و واحد ها و از فرم شماره ۱۴ - لیست تجهیزات بیمارستان به تفکیک بخش و واحد اداری تهیه و تکمیل گردید .

بحث و نتیجه گیری :

انحرافات بدست آمده در مقایسه تعرفه ها دولتی با نرخ بهای تمام شده خدمات در واحد های مختلف آزمایشگاه نشاندهنده این مطلب می باشد که تعرفه های تعیین شده دولتی با هزینه کرد دستگاه جهت ارائه خدمات تفاوت معنی داری دارد . از آنجائیکه وصول درآمد از طریق سازمانهای طرف قرارداد و مشتریان براساس تعرفه های تعیین شده دولتی بوده لذا مغایرتهای بدست آمده مبین آن است که مدیریت منابع مالی در این راستا با برنامه ریزی بیشتری اقدام نموده تا در بخش خدمات دهی با کسری اعتبارات مواجه نباشد

راههای پیشنهادی :

۱- توصیه می گردد مطالعه انجام شده توسط گروه از طریق کارشناسان محترم وزارت متبوع مورد مطالعه قرار گیرد تا مقدمات

بازنگری نرخ تعرفه های تعیین شده با ادله محکم صورت پذیرد .

۲- کسری منابع (مابه التفاوت قیمت بهای تمام شده با نرخ تعرفه دولتی) در قالب ردیف خاصی از طریق دولت تعیین گردد .

۳- مدیران ارشد دستگاه براساس زمان سنجی های انجام شده و حجم انجام کار نسبت به تعیین نیروی انسانی اقدام نمایند .

۴- نوسازی تجهیزات و همچنین بکارگیری تکنولوژی مدرن و روشهای جدید انجام کار در بخش

۵- مدیران ارشد دستگاه نسبت به توانمند نمودن منابع انسانی بخش آزمایشگاه اقدام نمایند .

امید است مطالعه و بررسی انجام یافته راهگشایی برای تصمیم روش انجام کار به سایر بخشها جهت جایگزین نمودن بودجه ریزی عملیاتی به جای بودجه ریزی سنتی فعلی باشد

تعریف عملیاتی واژه ها :

بودجه ریزی عملیاتی : در بودجه ریزی عملیاتی علاوه بر تفکیک اعتبارات به وظایف ، برنامه ها ، فعالیتها و طرح ها ، حجم عملیات و هزینه های اجرای عملیات دولت و دستگاههای دولتی طبق روش های علمی مانند حسابداری قیمت تمام شده (Cost Accounting) و روش اندازه گیری کار (Work measurement) محاسبه و اندازه گیری می شوند ارقام پیش بینی در بودجه عملیاتی باید مستند به تجزیه و تحلیل تفصیلی برنامه ها ، عملیات و نیز قیمت تمام شده آنها باشد در بودجه عملیاتی مشخص می شود که قیمت تمام شده یک فعالیت چقدر باید باشد .

بودجه ریزی عملیاتی بر پایه چهار اصل می باشد :

الف) حسابداری قیمت تمام شده

ب) روش اندازه گیری کار

ج) استفاده از نرم افزار

د) استفاده از استانداردها

بسته خدمتی:

به مجموعه چند فعالیت که منجر به ارائه یک خدمت می گردد گفته می شود

مواد :

مسقیم : موادی است که مستقیماً در بهای تمام شده خدمت محاسبه می گردد

غیر مستقیم : موادی است که مستقیماً در بهای تمام شده خدمت محاسبه نمی گردد

دستمزد : نیز به صورت مواد مسقیم عمل خواهد شد با این تفاوت که عوامل انسانی جای مواد را در ارائه خدمت گرفته اند . به

کلیه هزینه هایی که بابت منابع انسانی که بطور مستقیم در انجام خدمت نقش داشته و پرداخت می گردند شامل می شوند مثل

حقوق و مزایا – اضافه کار – حق محرومیت – کارانه و ...

سربار : هر چیز که خارج از دستمزد و مواد در بهای تمام شده بکار گرفته شود تحت عنوان سربار می نامند.

الف : سربار ثابت : به آن دسته از هزینه هایی گفته می شود که با افزایش و کاهش خدمت هزینه های حقوق ثابت می ماند مثل

هزینه های روشنایی – هزینه اجاره و ...

ب : سربار متغیر : آن دسته از هزینه های خدماتی هستند که رابطه مستقیم با میزان ارائه خدمت دارند بدین معنی که با افزایش

یا کاهش خدمت سربار نیز کاهش و افزایش می یابند مثل : هزینه دستمزد کارگران که در محوطه بیمارستان کار می کنند

ج : سربار نیمه متغیر : این نوع هزینه ها نه کاملاً ثابت و نه متغیر هستند مثال : اگر هزینه تلفن را در نظر بگیریم تعرفه هزینه

آبونمان ثابت و هزینه مکالمه با افزایش و کاهش آن متغیر بوده و جزء هزینه های نیمه متغیر ثبت می گردد .

تعرفه: نرخ تعیین شده برای یک خدمت که از طرف مراجع ذیصلاح ابلاغ می شود.

تخصیص منابع: وجهی که برای یک یا چند فعالیت در طول یک دوره مالی اختصاص می یابد.

هزینه: وجهی است که بابت انجام خدمت یا کالا برای رسیدن به هدف صرف می گردد

بهای تمام شده یک خدمت : میزان هزینه های مواد، دستمزد و سربار جذب شده در یک واحد خدمت

جمع کل هزینه کرد مربوط به هر تست در واحدهای مختلف بخش آزمایشگاه و در نهایت از تقسیم جمع کل هزینه یک تست به تعداد

کل انجام شده در طول یک سال بهای تمام شده کل تست هامحاسبه گردید.

الزامات قانونی :

بند « ب » تبصره قانون بودجه سال ۸۱

بند « د » تبصره قانون بودجه سال ۸۲ (تاکید بر عملیاتی کردن بودجه)

ماده ۲۹ لایحه برنامه چهارم توسعه

ماده ۱۴۵ لایحه برنامه چهارم توسعه

ماده ۱۴۴ قانون برنامه چهارم توسعه

ماده ۱۲۹ قانون برنامه سوم توسعه

ماده ۸۸ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت

منابع و مأخذ :

۱- معاونت توسعه مدیریت منابع و امور مجلس وزرات متبوع « چهل و هشتمین اجلاس روسای دانشگاههای سراسر کشور » - چاپ اول - پائیز ۸۲ ، انتشارات سیمای فرهنگ - صفحه ۹۰

۲- آقای اسفندیار فرج وند - کتاب (فراگرد تنظیم تا کنترل بودجه) سال ۱۳۸۰ ، ویرایش دوم ، انتشارات گلباد

۳- دکتر علیرضا فرزيب - کتاب (بودجه ریزی دولتی در ایران) - چاپ سیزدهم ۱۳۸۰ - مرکز آموزش مدیریت دولتی

۴-

Cooper,R. and Kaplan,R.S., "Profit priorities from ABC," Harvard Business Review, (moy -June ۱۹۹۷)

,pp ۱-۱۳۰

۵-

Turuy,P. "Activity Based Costing ",Koyan poye ,۱۹۹۷

آدرس : سمنان - بلوار بسیج - ستاد شماره (۲) دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی سمنان - معاونت پشتیبانی - مدیریت
تشکیلات ، آموزش و بودجه برنامه ای - تلفن ۴۴۴۷۶۱۹-۰۲۳۱ فاکس-۴۴۴۸۹۵۰-۰۲۳۱