

تأثیر هزینه‌های اجاره و تملک مراکز درمانی در قیمت تمام شده خدمات

رضا رضائی^۱، رضا نعناکار^۲،

فخرالسادات میرحسینی^۳

چکیده:

در روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت کوشش می‌شود به محصولات (یا خدمات تولید شده)، هزینه سرباری منظور گردد که انعکاسی صحیح از هزینه‌هایی باشد که به خاطر ساخت آن محصولات (یا خدمات) واقع شده یا می‌شود. اجاره یا تملک بیمارستانها و مراکز درمانی از محرکهای اصلی هزینه برای تخصیص هزینه‌های سربار خدمات درمانی می‌باشد که با توجه ارزش روز افزون زمین و هزینه احداث ساختمان، در شهرهای مختلف و یا مناطق مختلف یک شهر (خصوصاً در کلان شهرها) بسیار متفاوت است. در نتیجه محاسبه هزینه خدمات درمانی مشابه در مناطق مختلف به روش قیمت تمام شده، منجر به تعیین قیمت‌های متفاوت برای خدمات مشابه خواهد شد که با وضعیت فعلی که تعرفه اینگونه خدمات هر ساله توسط دولت به صورت یکسان برای کل کشور تعیین و ابلاغ می‌گردد، بسیار متفاوت خواهد بود. در چنین وضعیتی، گرانی خدمات درمانی در برخی شهرها یا مناطق (و محدودیت گروههای از مردم در بهره‌مندی از اینگونه خدمات) از چالشهای جدی

۱. رئیس اداره امور عمومی - دانشگاه علوم پزشکی کاشان، شماره همراه: ۰۹۱۳۲۶۴۹۲۱۴

E-mail: re_rezaee@yahoo.com

۲. مدیر تشکیلات و بودجه برنامه‌ای - دانشگاه علوم پزشکی کاشان

۳. عضو هیات علمی دانشگاه علوم پزشکی کاشان

محاسبه قیمت تمام شده در نظام سلامت کشور خواهد بود و لاجرم می‌باید از هم برای آن چاره‌ای اندیشید.

واژگان کلیدی: هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، محرک‌های هزینه، خدمات درمانی، قیمت تمام شده

مقدمه:

ساختار سنتی بودجه هیچگونه شفافیتی در مورد رابطه میان منابع مصرف شده و نتایج به دست آمده از برنامه‌ها و سازمانها بدست نمی‌دهد و نیز اثربخشی برنامه‌ها را در ابهام فرو می‌برد (۱). بسیاری از کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه دنیا در تلاشند نظام بودجه‌ریزی خود را در یک فرآیند بهبود یا تغییر به یک نظام عملکرد محور یا عملیاتی که در آن ارتباط بین اعتبارات بودجه‌ای و عملکرد دستگاههای اجرایی شفاف و قابل درک است، نزدیکتر سازند و از این طریق پشتوانه اطلاعاتی معتبر و قابل اطمینانی برای تصمیمات بودجه‌ای دولت و مجلس فراهم آورند (۲). هدف اولیه از به کارگیری هر سیستم هزینه‌یابی، دستیابی به هزینه محصولات و خدماتی است که تولید و ارائه می‌شود. سیستم هزینه‌یابی باید در عمل بتواند به تخصیص مبلغ هزینه‌ها به هر یک از محصولات و خدمات به گونه‌ای منجر شود که هزینه منابع لازم برای تولیدات را به نحوی معقول انعکاس دهد (۳). شیوه هزینه‌یابی متناسب با رویکرد بودجه‌ریزی خروجی محور، هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت^۱ (ABC) است (۱). در روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، کلیه فعالیت‌ها به خاطر شناسایی این که عواملی باعث وقوع هزینه‌ها می‌گردد یا به بیان دیگر، علل افزایش هزینه‌ها چیست، تحلیل می‌شوند. این عوامل اصطلاحاً محرک‌های هزینه نامیده می‌شوند. (۳).

در صورت محاسبه قیمت تمام شده واقعی خدمات درمانی، اجاره و احداث و تملک واحدهای درمانی در بخش دولتی به دلیل گرانی روز افزون مسکن خصوصاً در

شهرهای بزرگ از محرکهای اصلی هزینه برای تخصیص هزینه‌های سربار خدمات درمانی و در نتیجه افزایش بهای نهایی خدمات خواهد بود که تاکنون بدین روش ملاک محاسبه قرار نگرفته اند. از میان انواع خدمات درمانی ارایه شده به بیماران بستری در بیمارستانها هتلینگ (اقامت) دارای بیشترین ارتباط و تناسب با این محرک هزینه بوده و در نتیجه در محاسبه قیمت واقعی بیشترین تأثیر را خواهد پذیرفت. تفاوت فاحش هزینه اجاره در شهرهای مختلف یا مناطق مختلف یک شهر موجب تفاوت قابل توجه قیمت تمام شده این خدمت خواهد شد در حالی که در وضعیت کنونی براساس تعرفه‌های مصوب دولت هزینه اقامت بیماران در تمام کشور به طور یکسان محاسبه می‌گردد، تعیین قیمت‌های متفاوت براساس شهرها و مناطق مختلف، بهره‌مندی طبقات مردم از این خدمات را متأثر خواهد نمود.

از سوی دیگر هزینه احداث مراکز درمانی و در نتیجه استهلاک مربوطه برای کل کشور بطور یکسان قابل اعمال و تنها عامل متغیر در محاسبه قیمت تمام شده هتلینگ، ضریب اشتغال تخت بیمارستانی بوده و در نتیجه تعیین هزینه اقامت (هتلینگ) در مناطق و شهرهای مختلف بر این مبنا اختلاف و تنوع کمتری را نشان خواهد داد. لیکن همین قیمت‌ها نیز نسبت به قیمت‌های فعلی دارای افزایش قابل ملاحظه خواهند بود لذا در دستیابی گروههایی از مردم به خدمت مذکور اثر کاهنده خواهند داشت. ایجاد محدودیت در برخورداری مردم از هرگونه خدمات بیمارستانی ناشی از تفاوت قیمت برای خدمات مشابه در مناطق یا شهرهای مختلف یا گرانی اینگونه خدمات، از چالش‌های جدی محاسبه قیمت تمام شده در نظام سلامت کشور خواهد بود و چاره اندیشی پیشگیرانه تصمیم گیرندگان و اتخاذ مبانی صحیح در کنار راهکارهای حمایتی برای اقشار کم درآمد اجتناب‌ناپذیر به نظر می‌رسد.

شرح:

این مطالعه به روش توصیفی صورت پذیرفته و هزینه اجاره و استهلاک یک تخت روز فعال در سال ۱۳۸۲ شهرهای مراکز استان کشور محاسبه و با هزینه اقامت (هتلینگ) مصوب دولتی در همان سال مقایسه گردیده است. در این مقایسه هزینه

اقامت (هتلینگ) یک تخت در یک اتاق سه تختی، ملاک قیاس در نظر گرفته شده است (۴).

الف- مقایسه هزینه اجاره یک تخت روز فعال با هزینه اقامت مصوب:

محاسبه هزینه اجاره یک تخت روز فعال با استفاده از فرمول زیر صورت پذیرفته و در جدول ۱ درج گردیده است:

$$\begin{aligned} & \text{هزینه اجاره ی یک تخت} \\ & \text{روز فعال در سال ۱۳۸۲} = \frac{\text{سطح زیر بنای کل به ازای هر تخت در} \\ & \text{بیمارستان آموزشی (مترمربع)} \times \text{اجاره بهای ماهانه یک متر مربع} \\ & \text{زیربنای مسکونی در یک} \\ & \text{شهر یا منطقه در سال ۱۳۸۲}}{\text{درصد تخت روز اشتغال شده در} \\ & \text{بیمارستانهای دانشگاههای علوم پزشکی} \\ & \text{در مراکز استانها در سال ۱۳۸۲}} \times \text{۳۰ (عدد روزهای ماه)} \end{aligned}$$

در فرمول فوق، اجاره بهای ماهانه یک متر مربع بنای مسکونی مراکز استانها براساس انتشارات مرکز آمار ایران (۵ و ۶) و سطح زیر بنای کل به ازای هر تخت به استناد بخشنامه سازمان برنامه و بودجه ۸۰ متر مربع (۷) در نظر گرفته شده است. با توجه به آموزشی بودن بیمارستانهای دولتی تحت پوشش دانشگاههای علوم پزشکی در مراکز استان، در محاسبات فوق بیمارستان آموزشی ملاک محاسبه بوده است. در صد تخت روز اشغال شده نیز مأخوذه از جداول روند بهره‌برداری از تخت‌های بیمارستانی در ایران (۸) می باشد. جدول ۱ هزینه اجاره بهای یک تخت روز فعال در بیمارستانهای دولتی مرکز استانها در ۱۳۸۲ و جدول ۲ هزینه اقامت در اتاقهای سه تختی در بیمارستانهای آموزشی دولتی در سال ۱۳۸۲ (۹) را نشان می‌دهد.

جدول ۱- حداقل و حداکثر هزینه اجاره بهای یک تخت روز فعال در بیمارستانهای دولتی در مراکز این استانها در سال ۱۳۸۲ (ریال)

رتبه	شهر	حداقل	حداکثر	رتبه	شهر	حداقل	حداکثر
۱	اراک	۴۸۵۴	۹۳۴۸۹	۱۵	ساری	۶۳۳۹	۱۴۷۹۱۳
۲	اردبیل	۶۰۷۳	۸۱۱۹۱	۱۶	سمنان	۱۱۶۵۶	۹۰۵۹۲
۳	ارومیه	۱۱۵۹۴	۹۶۶۱۸	۱۷	سنندج	۹۱۳۶	۹۵۴۱۳
۴	اصفهان	۱۰۲۳۹	۱۴۴۱۰۰	۱۸	شهرکرد	۶۷۲۰	۷۴۷۲۴
۵	اهواز	۵۶۹۹	۱۷۰۹۴۰	۱۹	شیراز	۴۸۲۵	۱۷۲۳۰۸
۶	ایلام	۱۰۱۶۹	۷۰۵۲۳	۲۰	قزوین	۱۰۶۶۶۶	۱۰۱۵۸
۷	بندرعباس	۱۰۷۷۰	۱۶۳۷۰۵	۲۱	قم	۵۷۸۸	۹۲۴۶۴
۸	بوشهر	۶۵۵۷	۱۴۲۰۷۷	۲۲	کرمان	۱۲۴۴۶	۱۴۵۶۵۸
۹	تبریز	۵۴۹۴	۱۶۹۰۴۴	۲۳	کرمانشاه	۷۹۲۲	۱۵۸۱۸۶
۱۰	تهران	۲۷۱۶	۴۶۷۶۱۵	۲۴	گرگان	۴۷۶۴	۱۱۴۳۵۹
۱۱	خرم آباد	۱۲۸۷۹	۱۶۹۰۸۲	۲۵	مشهد	۵۰۴۲	۱۳۲۱۳۴
۱۲	رشت	۵۹۷۴	۱۳۰۷۱۶	۲۶	همدان	۸۱۸۰	۹۵۴۳۲
۱۳	زاهدان	۱۰۰۹۵	۱۱۰۹۷۸	۲۷	یاسوج	۵۷۷۲	۱۴۴۳۰۰
۱۴	زنجان	۱۰۷۷۴	۱۱۸۳۹۹	۲۸	یزد	۵۳۱۵	۹۰۳۹۶

همانگونه که ملاحظه می شود بیشترین اختلاف بین شهرهای مختلف و مناطق مختلف یک شهر مربوط به بهای حداقل شهر تهران (۲۷۱۶ ریال) و بهای حداکثر شهر تهران (۴۶۷۶۱۵ ریال) می باشد و همچنین کمترین اختلاف بین بهای حداقل (۱۰۱۶۹ ریال) و بهای حداکثر (۷۰۵۲۳ ریال) در یک شهر مربوط به ایلام می باشد.

جدول ۲ - هزینه اقامت مصوب در اتاقهای سه تختی در بیمارستانهای دولتی در سال ۱۳۸۲

بیمارستان درجه ۱	۷۹۵۳۰ ریال
------------------	------------

بیمارستان درجه ۲	۶۳۸۰۰ ریال
بیمارستان درجه ۳	۴۷۶۳۰ ریال

مقایسه جداول ۱ و ۲ مؤید این مطلب است که هر چند حداقل اجاره بها در بیشتر شهرها در قیاس با هزینه اقامت، مبلغی ناچیز را تشکیل می دهد لیکن حداکثر اجاره بها در تمام شهرها (به غیر از ایلام و شهر کرد) در قیاس با هزینه اقامت (حتی در قیاس با بیمارستانهای درجه ۱) بیشتر بوده و در مورد شهرهایی همچون تهران و شیراز و چند شهر دیگر این اختلاف بسیار بارز است. به علاوه باید توجه داشت یکی از اقلام مورد محاسبه برای تعیین تعرفه اقامت، هزینه اجاره بها می باشد و در صورت افزودن سایر موارد همچون استهلاک تجهیزات و ملزومات پزشکی و مواد مصرفی و حقوق و مزایای پرسنل و هزینه نگهداشت ساختمان و تعذیه، هزینه اقامت واقعی بیش از هزینه اجاره به تنهایی خواهد بود و اختلاف آن با هزینه اقامت مصوب دولت، به نحو مشهودتری جلوه گر می گردد.

ب- مقایسه هزینه استهلاک یک تخت روز فعال با هزینه اقامت مصوب:

محاسبات اقتصادی انجام شده در شرکت خانه سازی ایران و وزارت بهداشت درمان و آموزش پزشکی نشان می دهد که در سال ۱۳۷۲ احداث و ایجاد هر تخت بیمارستان معادل یکصد و بیست (۱۲۰) میلیون ریال هزینه دربرداشته است. هزینه مذکور شامل هزینه احداث بنا، تجهیزات پزشکی، مبلمان و تأسیسات بوده و هزینه های طراحی، بهای زمین و نگهداری در آن منظور نشده است (۹) با محاسبه نرخ تورم سالانه، هزینه احداث و ایجاد هر تخت بیمارستان برای سال ۱۳۸۲ (۱۰) به میزان ۸۸۲، ۹۳۹، ۸۸۶ ریال برآورد می گردد. لذا با توجه به جدول ۱۵۱ قانون مالیاتهای مستقیم (۱۱)، و اعمال استهلاک سالانه به میزان ۷ درصد به هزینه مذکور، استهلاک سالانه هر تخت بیمارستانی ۶۲،۰۸۵،۷۹۲ ریال تعیین و بنابراین استهلاک یک تخت روز فعال بیمارستانی به روش زیر محاسبه می گردد:

$$\frac{\text{استهلاک سالانه یک تخت بیمارستان در سال ۱۳۸۲}}{\text{استهلاک یک تخت روز فعال در سال ۱۳۸۲}} = \text{درصد تخت روز اشتغال شده در بیمارستانهای دانشگاههای علوم پزشکی در مراکز استانها در سال ۱۳۸۲}$$

$$365 \times$$

جدول شماره ۳ هزینه استهلاک یک تخت روز فعال در مراکز استانها در سال ۱۳۸۲ را نشان می‌دهد.

جدول ۳- استهلاک یک تخت روز فعال در بیمارستانهای دولتی مراکز استانها در سال ۱۳۸۲ (ریال)

ردیف	شهر	استهلاک	ردیف	شهر	استهلاک
۱	اراک	۲۷۴۷۱۶	۱۵	ساری	۲۶۷۶۱۱
۲	اردبیل	۲۷۱۱۱۷	۱۶	سمنان	۲۹۵۶۴۸
۳	ارومیه	۲۴۶۳۷۲	۱۷	سنندج	۲۷۷۱۶۹
۴	اصفهان	۲۹۰۱۲۱	۱۸	شهرکرد	۲۴۳۴۷۴
۵	اهواز	۲۷۲۳۰۶	۱۹	شیراز	۲۶۱۹۶۵
۶	ایلام	۲۸۰۹۳۱	۲۰	قزوین	۲۲۶۵۹۰
۷	بندرعباس	۲۷۴۷۱۶	۲۱	قم	۲۳۵۱۷۳
۸	بوشهر	۳۴۸۷۹۷	۲۲	کرمان	۲۸۲۲۰۸
۹	تبریز	۲۶۹۹۳۸	۲۳	کرمانشاه	۳۱۰۴۲۹
۱۰	تهران	۲۵۳۴۱۱	۲۴	گرگان	۲۴۸۳۴۳
۱۱	خرم آباد	۳۰۷۳۵۵	۲۵	مشهد	۲۴۱۵۷۹
۱۲	رشت	۲۸۶۱۱۰	۲۶	همدان	۲۶۰۸۶۵
۱۳	زاهدان	۲۹۵۶۴۸	۲۷	یاسوج	۲۴۵۳۹۸

۲۸۸۷۷۱	یزد	۲۸	۲۴۵۳۹۸	زنجان	۱۴
--------	-----	----	--------	-------	----

با توجه به فرمول فوق و ثابت بودن استهلاک سالیانه یک تخت بیمارستان صورت کسر و همچنین ثابت بودن عدد روزهای سال (در مخرج کسر) تنهاعامل متغیر درصد روز اشتغال شده در شهرهای مختلف بوده بنابراین تفاوت استهلاک محاسبه شده برای شهرهای مختلف را نیز باید به همین عامل نسبت داد همانگونه که ملاحظه می‌گردد حداقل هزینه استهلاک روز فعال مربوط به شهر قزوین (۲۲۶۵۹۰ ریال) بوده و حداکثر هزینه استهلاک متعلق به شهر بوشهر (۳۴۸۷۹۷ ریال) میباشد و این بدان معنی است که درصد تخت روز اشتغال شده در قزوین بیش از بوشهر بوده است (۸) همچنین مقایسه جداول ۲ و ۳ نشان می‌دهد حداقل هزینه استهلاک یک تخت روز فعال (۲۲۶۵۹۰ ریال - جدول ۳) چند برابر حداکثر هزینه اقامت مصوب (۷۹۵۳۰ ریال - جدول ۲) بوده است و به تعبیری این اختلاف بسیار مشهود مبین این نکته است که هزینه اقامت مصوب در بخش دولتی به هیچ وجه متناسب با هزینه استهلاک واقعی نبوده است.

نتیجه :

هر یک از روش‌های پیشگفت، به نوعی عدم احتساب هزینه واقعی اقامت در بیمارستانهای دولتی در سال ۱۳۸۲ را نشان می‌دهند و به تعبیری دیگر بیان می‌دارند در صورت محاسبه هزینه‌های اجاره و استهلاک به روش قیمت تمام شده، هزینه اقامت (به طور مستقیم) و هزینه سایر خدمات درمانی (به طور غیرمستقیم)، تأثیرات جدی خواهند پذیرفت و با مداخله شاخص تورم در سالهای پس از ۱۳۸۲ در هزینه‌یابی فوق و مقایسه آن با هزینه‌های اقامت بیمارستانی فعلی، این تأثیر بارزتر خواهد شد.

از سوی دیگر، هر چند فزونی قیمت‌های محاسبه شده از روش استهلاک بر هزینه اقامت مصوب دولتی گویای ناکارآمدی روش‌های سنتی در برآورد هزینه‌ها

می‌باشد لیکن روش تعیین اجاره بهای یک تخت روز فعال، از آن رو که تمایز و تفاوت قیمت تمام شده خدمات بین شهرهای مختلف و مناطق مختلف یک شهر را نمایان می‌سازد، حائز اهمیت است.

البته نمی‌توان چنین استنباط نمود که امروزه و در شرایط فعلی و با اعمال تعرفه مصوب، تنها ساکنان مناطق برخوردار و مرفه، هزینه خدمات درمانی خود را به طور واقعی و به قیمت تمام شده نمی‌پردازند و از چتر حمایتی دولت بهره بیشتری می‌برند زیرا برخی از بیماران از تمام شهرها و مناطق برای استفاده از خدمات درمانی تخصصی و یا با کیفیت بهتر (که عموماً در مناطق برخوردار عرضه می‌گردد)، از شهر و منطقه خود به این مناطق مراجعه و از همان خدمات درمانی استفاده می‌کنند.

در هر حال چنانچه هزینه‌یابی فعالیت‌ها به طور شفاف و دقیق صورت پذیرد و قیمت تمام شده واقعی خدمات درمانی تعیین گردد برخی از اقشار جامعه در دستیابی به این گونه خدمات دچار محدودیت خواهند شد و لذا پیشنهاد می‌گردد در این مورد پژوهش‌های گسترده تری انجام پذیرفته و ضمن اعمال دقیق حسابداری قیمت تمام شده، راهکاری پیشگیرانه مد نظر تصمیم‌گیرندگان قرار داشته باشد.

فهرست مراجع و مأخذ :

۱. حسن آبادی محمد، نجار صراف علیرضا، مدل جامع نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، چاپ اول، تهران، انتشارات مرکز آموزش و تحقیقات صنعتی ایران، ۱۳۸۶.
۲. حسن آبادی محمد، نجار صراف علیرضا، نیم قرن تجربه امریکا در نظام های بودجه‌ریزی عملیاتی، چاپ اول، تهران، انتشارات بهراد، ۱۳۸۴.
۳. عالی‌ور عزیز، حسابداری صنعتی جلد اول مفاهیم و کاربردها در هزینه‌یابی، چاپ چهارم، تهران، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی، ۱۳۸۳.

۴. معاونت سلامت وزارت بهداشت درمان و آموزش پزشکی دفتر سیاستگذاری و نظارت بر تعرفه و هماهنگی بیمه‌ای، کلیات تعرفه‌های خدمات تشخیصی و درمانی در بخش دولتی سال ۱۳۸۶، چاپ اول، تهران، آرویح، ۱۳۸۶.
۵. مرکز آمار ایران، آمارگیری از قیمت و اجاره مسکن در تهران، تابستان ۱۳۸۲، جدول ۵.
۶. مرکز آمار ایران، نتایج طرح آمارگیری از قیمت و اجاره مسکن در شهرهای منتخب نیمه اول سال ۱۳۸۲، جدول ۵.
۷. سازمان برنامه و بودجه دفتر رئیس، بخشنامه به دستگاههای اجرایی و مهندسان مشاور به شماره ۲۰۵۸۱ - ۲۱۳۶۱/۵/۵۶ - ۱۰۲ مورخ ۱۳۷۲/۱۱/۱۸.
۸. صدقیانی ابراهیم، ارزیابی مراقبت های بهداشتی و درمانی و استانداردهای بیمارستانی، چاپ دوم، تهران، انتشارات جعفری، ۱۳۸۴.
۹. تصویب نامه هیات وزیران به شماره ۰۳۴۳/ت/۱۷۲۸۲ هـ مورخ ۸۲/۲/۲.
۱۰. صدقیانی ابراهیم، سازمان و مدیریت بیمارستان جلد اول، چاپ اول، تهران، جهان رایانه، پائیز ۱۳۷۷.
۱۱. مروج خراسانی مرضیه، وضعیت تورم و رابطه آن با فقر در ایران، روزنامه دنیای اقتصاد، شماره ۱۱۹۳، سال پنجم، صفحه ۳۲، ۸۵/۱۲/۱۵.
۱۲. دوانی غلامحسین، حسابداری مالیاتی، چاپ سوم، تهران، کیومرث، ۱۳۸۲ (جدول استهلاک موضوع ماده ۱۵۱ قانون مالیاتهای مستقیم).

Effects of Costs for Ownership and Renting Therapeutic Centres over Cost of Services Delivered

1. Reza Rezaee, Director of Genral Affairs Department
Kashan University of Medical Sciences

E- mail: re_rezaee@yahoo.com Mobile: 00989132649214

2. Reza nanakar, Manager of Budget Programming Kashan
University of Medical Sciences

3. Fakhrosadat mirhoseini, Faculty Member Kashan
University of Medical Sciences