

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^۱، کریم نظری^۲، مرضیه احمدزاده^۳

۱- استادیار گروه حسابداری، دانشگاه صنعت نفت، تهران، ایران

۲- معاون اجرایی مرکز بهداشت استان قم

۳- کارشناس ارشد حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه قم، ایران

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.

واژگان کلیدی: برون‌سپاری، بهای تمام شده خدمات، خدمات بهداشتی، هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت



باتوجه 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].

دانشگاه علوم پزشکی و خدمات 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 غیر دولتی بر کاهش بهای تمام شده این خدمات، محاسبه و مقایسه بهای تمام شده خدمات انجام شده در پایگاه‌های دولتی و غیر دولتی، امری است که موجب تامین و ارائه اطلاعات صحیحی جهت تصمیم‌گیری مدیران می‌گردد.

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 هزینه‌فعالیت‌های 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

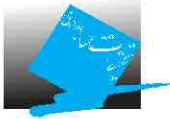
در مورد بررسی اثر برون‌سپاری بر بهای تمام شده خدمات بهداشتی تاکنون پژوهشی انجام نشده است. اما در زمینه محاسبه بهای تمام شده خدمات بهداشتی یا ارزیابی برون‌سپاری خدمات بهداشتی به طور مجزا تحقیقاتی صورت گرفته که نتایج آن در ادامه ابتدا در مورد بهای تمام شده و سپس در مورد برون‌سپاری بیان می‌شود.

بهای تمام شده

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. [۱۶]

جوچرال 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.

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 فعالیت‌های مشابه در فرآیند ارائه خدمات مختلف، جهت جلوگیری از تکرار آنها نیز در کاهش هزینه‌ها موثر خواهد بود. [۴]

صابرماهانی و همکاران (۱۳۹۰) در پژوهشی به محاسبه قیمت تمام شده خدمات بخش رادیولوژی بیمارستان شفای 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.

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 هزینه‌های خدمات درمانی را هزینه‌های پرسنلی و هزینه استهلاک تجهیزات و مواد غیر مصرفی تشکیل می‌دهند. همچنین اجرای روش بهایابی بر مبنای فعالیت منجر به تعیین بهای تمام شده صحیح‌تر، بهبود عملکرد و افزایش بهره‌وری می‌گردد [۶].

۱. برون‌سپاری

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 تصمیم‌به 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 [۷]

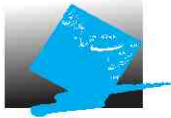
فردوسی و همکاران (۱۳۸۹) در مطالعه خود به بررسی اثربخشی و واگذاری پذیرش مراکز تصویربرداری (سی‌تی‌اسکن، رادیولوژی و سونوگرافی) بیمارستان آیت اله کاشانی اصفهان به بخش غیردولتی پرداختند. نتایج حاکی از کاهش چشمگیر کسورات بیمه‌ای و هزینه‌های واحد می‌باشد. البته افزایش ۷۸٪ در عملکرد واحدهای واگذار شده و بهبود 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. [۱۰]

روش پژوهش

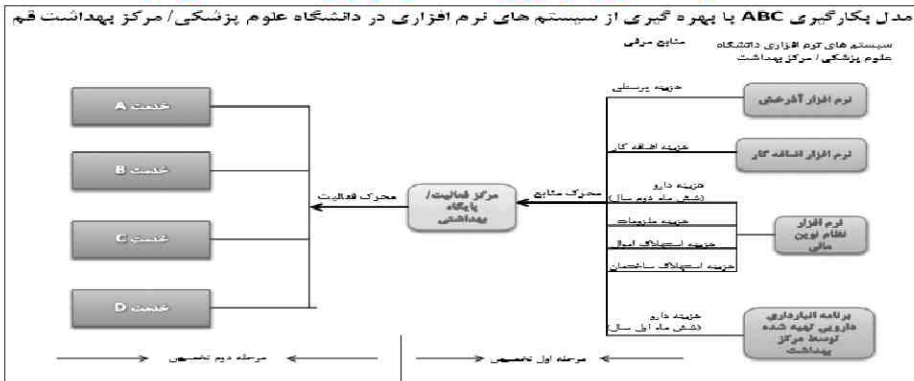
این پژوهش از نوع تحقیقات کاربردی است که به شیوه توصیفی- تحلیلی و به صورت مقطعی و گذشته نگر در پایگاه‌های بهداشتی منتخب خصوصی و زیرمجموعه دانشگاه علوم پزشکی قم انجام شده است. از آنجاییکه روش تحقیق مورد کاوی است، بنابراین محقق مجاز به تعریف فرضیه برای سؤالات تحقیق خود نیست. با توجه به هدف تحقیق حاضر که آزمون دوباره‌ی نظریه‌ی هزینه‌یابی 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 بر اساس مدل ABC، متناسب با شرایط و اقتضات 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 شده‌است 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 گردیده‌است. 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.

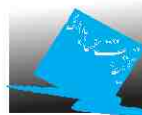
مورد مطالعاتی

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 بوده‌است. 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 بوده‌است.

۲- بر اساس حجم فعالیت و تعداد پرسنل، پایگاه‌ها در دسته‌بندی متفاوتی قرار گرفته که با در نظر گرفتن



- معیار اول، تنها امکان انتخاب پایگاه های 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 اقلام 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 پایگاه‌های بهداشتی ندارد، به همین دلیل عناوین و سرفصل‌های اقلام هزینه‌ای از طریق نرم افزارهای (مورد اشاره در جدول ۳) موجود در مرکز بهداشت و دانشگاه علوم پزشکی ردیابی گردید. در این خصوص از طریق مصاحبه با مسئولین مربوطه، نرم افزارهای تأمین کننده اطلاعات مورد نیاز هر کدام از این دسته هزینه‌ها شناسایی گردید. این نرم افزارها 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 پرستلی، 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 بکارگرفته 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

پایگاه های دولتی						
گزارش جامع هزینه ها						
نام مراکز فعالیت	هزینه پرسنلی	هزینه ملزومات	هزینه استهلاک ساختمان	هزینه استهلاک اموال	هزینه دارو و لوازم پزشکی	جمع کل هزینه های پایگاه های دولتی
پایگاه هفت تیر (۳ نفره)	۴۲۵۶۷۰,۱۴۸	۳۹,۸۵۷,۱۹۱	۲۴,۸۶۹,۸۷۶	۱,۲۲۳,۸۳۴	۹۵,۳۰۸,۰۷۸	۵۸۶,۹۲۹,۱۲۷
پایگاه ایثار (۴ نفره)	۵۳۰,۳۴۷,۰۹۴	۳۸,۹۰۹,۸۶۰	۲۹,۱۰۶,۶۷۵	۱,۸۶۷,۶۶۷	۱۰۱,۲۶۶,۳۰۰	۷۰۱,۴۹۷,۵۹۶
پایگاه ولیعمر (۶ نفره)	۷۶۷,۹۷۳,۹۰۴	۴۰,۷۵۴,۵۴۸	۲۶,۴۶۹,۴۰۲	۱,۳۲۴,۹۱۷	۱۴۸,۷۶۴,۹۵۱	۹۹۵,۲۸۷,۷۲۲
جمع کل	۱,۷۲۳,۹۹۱,۱۴۶	۱۱۹,۵۲۱,۵۹۹	۹۰,۴۴۵,۹۵۳	۴,۴۱۶,۴۱۸	۳۴۵,۳۲۹,۳۲۹	۳,۲۸۳,۷۱۴,۴۴۵

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

پایگاه های خصوصی					
گزارش جامع هزینه ها					
تعداد پرسنل	نام مراکز فعالیت	هزینه قراردادی	هزینه استهلاک اموال	هزینه دارو و لوازم پزشکی	جمع کل هزینه های پایگاه های خصوصی
تقره ۳	پایگاه ایصالیح	۳۷۴,۷۷۴,۵۸۶	۹۷۹,۰۵۰	۱۲۱,۹۳۵,۷۸۰	۴۹۷,۶۸۸,۹۱۶
	پایگاه امام صادق	۲۴۱,۵۴۱,۵۵۳	۳۵۶,۰۰۰	۱۳۱,۹۱۰,۹۳۵	۴۷۳,۸۰۸,۴۸۸
	پایگاه سینا	۲۸۶,۸۶۸,۲۴۶	۱,۰۸۱,۸۰۰	۱۱۶,۸۳۵,۶۵۸	۵۰۴,۷۸۵,۸۰۴
	پایگاه هجرت	۲۸۴,۳۵۶,۴۰۹	۹۹۸,۶۶۷	۱۲۸,۰۷۰,۶۶۵	۵۱۳,۴۲۵,۷۴۱
	پایگاه آنا	۲۸۶,۸۴۶,۹۰۲	۸۶۴,۶۶۷	۱۲۰,۵۲۳,۲۶۵	۵۰۸,۲۳۳,۸۲۳
تقره ۳	پایگاه الزهرا	۴۰۳,۹۲۸,۲۶۳	۵۶۹,۸۰۰	۱۲۳,۰۴۵,۶۶۰	۵۲۷,۵۵۳,۸۲۳
	پایگاه خازنی	۳۶۷,۶۵۰,۷۷۹	۵۰,۰۶,۲۶۶	۱۰۳,۷۲۸,۲۷۵	۴۷۵,۸۹۵,۳۲۰
تقره ۵	پایگاه مدرسی	۳۹۹,۳۳۴,۹۴۵	۱,۰۶۱,۴۷۰	۱۲۰,۳۰۹,۳۹۸	۵۲۰,۶۹۵,۶۱۳
	پایگاه فاطمیه	۶۷۲,۲۸۰,۲۶۰	۳۷۲,۰۰۰	۷۸,۸۸۳,۳۰۹	۷۵۳,۴۳۵,۵۶۹
	جمع کل	۳,۷۱۸,۵۸۲,۱۴۳	۱۱,۱۸۹,۵۲۰	۱۰,۴۴۰,۷۵۲,۴۴۵	۴,۷۷۴,۵۲۴,۰۱۸



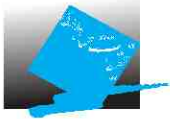
جدول ۳- شناسایی محرک‌ها

منابع مصرفی	نرم افزار مربوطه	محرک منابع
هزینه های پرستلی	اداری مالی آذرخش	پرستل شاغل در هر مرکز فعالیت
هزینه های قراردادی	نظام نوین مالی	مرکز فعالیت طرف قرارداد
هزینه ملزومات	نظام نوین مالی	حواله های صادره به نام مسئولین مراکز بهداشتی
نارو و لوازم پزشکی مصرفی	نظام نوین مالی برنامه تعمت DOS	حواله های صادره به نام هر مرکز فعالیت
هزینه استهلاک اسوال	نظام نوین مالی	دارایی های ثبت به نام مسئولین نگهداشت هر مرکز فعالیت
هزینه استهلاک ساختمان	نظام نوین مالی	دارایی ثبت به نام مراکز فعالیت

در مرحله سوم، پس از انتخاب مراکز فعالیت و تعیین منابع مصرفی می‌بایست فرآیندها، فعالیت‌ها و محرک‌های شناسایی شود. جهت شناسایی فعالیت‌ها و تجزیه و تحلیل فرآیند عملیاتی هر مرکز فعالیت به جمع آوری 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.

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

خدمات	فعالیت‌های اصلی (فرآیندها)
تخلیه	انجام مشاوره آهاز استقلاده از روش
	توزیع قرص و آموزش
	توزیع گاندوم و آموزش
	توزیع آمیول پیشگیری از بارداری و آموزش
	مشاوره IUD
	کارگذاری IUD
	کنترول و مراقبت IUD
	خروج IUD
	مشاوره T L
	مشاوره V.S-IUD
	توزیع قرص‌های روش E.C
	انجام مشاوره تست یاب اسمیر
	اولین مراقبت پیش از بارداری
	مراقبت ویژه پیش از بارداری
	اولین مراقبت ملدر باره‌ار



مراقبت تکراری مادر باردار	مادران
مراقبت ویژه مادر 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.ش.ز	
انجام واکسیناسیون دانش آموزان	
اولین مراقبت سالمندان	سالمندان
انجام مراقبت تکراری سالمندان	

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 اندازه گیری خروجی تعیین شد که می‌توانست به عنوان محرک منابع جهت تخصیص منابع استفاده شود، لیکن به دلیل محدودیت اطلاعات دریاقتی 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.

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 ۶الی ۸ ارائه شده است.

جدول ۵- گزارش تعداد خدمات ارائه شده در پایگاه‌های بهداشتی دولتی و خصوصی

گزارش تعداد خدمات ارائه شده به تفکیک در برک فلپایب												
نام خدمت	دولتی ۲ نفره			خصوصی ۲ نفره			دولتی ۴ نفره			خصوصی ۴ نفره		
	هکت تبر	امام صالح	امام صادق	سینا	فجر	بایگاه های خصوصی ۲ نفره	ایبار	لدا	الهورا	خازنی	مهرین	بایگاه های خصوصی ۴ نفره
تنظیم	۷,۵۸۰	۷,۷۶۷	۶,۷۲۴	۸,۹۷۲	۹,۶۹۷	۸,۲۵۲	۷,۰۲۷	۹,۳۲۲	۹,۶۸۱	۸,۳۱۱	۱۰,۵۲۲	۹,۶۶۸
ماران	۱,۴۸۱	۴,۵۶۲	۴,۶۵۲	۴,۶۸۱	۴,۷۶۸	۴,۵۶۱	۲,۵۰۱	۶,۱۶۲	۶,۲۴۴	۴,۶۵۰	۲۶,۰۲	۴,۶۰۵
کودکان	۶,۷۱۰	۹,۷۴۲	۹,۳۲۲	۸,۳۵۲	۹,۵۷۸	۹,۲۵۱	۵,۹۱۸	۱۷,۶۶۶	۱۰,۰۲۹	۱۲,۰۲۲	۱۲,۰۲۹	۱۵,۵۶۴
سالمندان	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰
جمع	۱۵,۷۷۱	۲۲,۰۷۱	۲۰,۷۵۹	۲۲,۰۰۵	۲۲,۲۲۲	۲۲,۰۶۷	۱۵,۴۴۹	۲۴,۳۶۶	۲۰,۹۵۱	۲۲,۲۶۰	۲۵,۵۶۶	۲۶,۰۱۲

جدول ۶- گزارش مقایسه درصدی بهای تمام شده کل خدمات ارائه شده در پایگاه‌های بهداشتی دولتی و خصوصی با تعداد پرسنل ۳ نفره

گزارش مقایسه درصدی بهای تمام شده خدمات به تفکیک سرفصل هزینه‌ها- بایگاه های بهداشتی ۳ نفره															
انحراف	میانگین بایگاه های خصوصی	درصد خدمات همزمان					انحراف	میانگین بایگاه های خصوصی	درصد خدمات تنظیم						
		بایگاه عمومی							بایگاه عمومی						
		بایگاه فجر	سینا	امام صادق	بایگاه ایصالیه	بایگاه هکت تبر			بایگاه فجر	سینا	امام صادق	بایگاه ایصالیه	بایگاه هکت تبر		
۹,۳۲۲						۷۵,۰٪	۱۲,۲۲۸						۶۶,۸٪	هزینه پرسنلی	
						۷,۰٪								۶,۳٪	هزینه مازوسات
						۴,۴٪								۲,۹٪	هزینه استهلاک ساختمان
															هزینه فرارمادی
	۷۷,۳٪	۷۶,۰٪	۷۹,۴٪	۷۶,۴٪	۷۷,۰٪		۶۴,۸٪	۶۳,۵٪	۶۹,۳٪	۶۹,۶٪	۶۴,۴٪	۶۴,۴٪	۱,۷٪	هزینه استهلاک اسوال	



سرفصل هزینه		درصد خدمات کودکان										درصد خدمات سالمندان		
انحراف	میانگین پایگاه های عمومی	پایگاه عمومی				پایگاه دولتی	انحراف	میانگین پایگاه های عمومی	پایگاه خصوصی				پایگاه دولتی	جمع کل
		پایگاه فجر	سینا	امام صادق	پایگاه اصالح				پایگاه اصالح	پایگاه اصالح	پایگاه اصالح	پایگاه اصالح		
هزینه دارو و لوازم پزشکی	۲۲.۹٪	۳۵.۴٪	۲۸.۴٪	۳.۵٪	۳۶.۷٪	۳۵.۱٪	-۱۲.۲٪	۳۳.۶٪	۲۳.۶٪	۲۳.۵٪	۲.۳٪	۲۲.۵٪	-۹.۳٪	
هزینه مازولت	۷.۵٪	۸.۱٪	۷.۳٪	۴.۷٪	۷.۸٪	۸.۰٪	-۰.۲٪	۷.۸٪	۷.۸٪	۷.۸٪	۷.۸٪	۷.۸٪	۷.۸٪	
هزینه استهلاک ساختمان	۹.۴٪	۱۹.۸٪	۱۹.۸٪	۱۹.۸٪	۱۹.۸٪	۱۹.۸٪	-۰.۲٪	۱۹.۸٪	۱۹.۸٪	۱۹.۸٪	۱۹.۸٪	۱۹.۸٪	۱۹.۸٪	
هزینه قراردادی	۳.۲٪	۱۹.۸٪	۱۹.۸٪	۱۹.۸٪	۱۹.۸٪	۱۹.۸٪	-۰.۲٪	۱۹.۸٪	۱۹.۸٪	۱۹.۸٪	۱۹.۸٪	۱۹.۸٪	۱۹.۸٪	
هزینه استهلاک اموال	۳.۲٪	۱۹.۸٪	۱۹.۸٪	۱۹.۸٪	۱۹.۸٪	۱۹.۸٪	-۰.۲٪	۱۹.۸٪	۱۹.۸٪	۱۹.۸٪	۱۹.۸٪	۱۹.۸٪	۱۹.۸٪	
هزینه دارو و لوازم پزشکی	۱۳.۵٪	۱۹.۸٪	۱۹.۸٪	۱۹.۸٪	۱۹.۸٪	۱۹.۸٪	-۰.۲٪	۱۹.۸٪	۱۹.۸٪	۱۹.۸٪	۱۹.۸٪	۱۹.۸٪	۱۹.۸٪	
جمع کل	۷.۵٪	۱۹.۸٪	۱۹.۸٪	۱۹.۸٪	۱۹.۸٪	۱۹.۸٪	-۰.۲٪	۱۹.۸٪	۱۹.۸٪	۱۹.۸٪	۱۹.۸٪	۱۹.۸٪	۱۹.۸٪	

جدول ۷- گزارش مقایسه درصدی بهای تمام شده کل خدمات ارائه شده در پایگاه‌های بهداشتی دولتی و خصوصی با تعداد پرسنل ۴ نفر

گزارش مقایسه درصدی بهای تمام شده خدمات به تفکیک سرفصل هزینه ها - پایگاه های بهداشتی ۴ نفره

انحراف	درصد خدمات تنظیم				درصد خدمات مادران				سرفصل هزینه
	پایگاه دولتی		پایگاه خصوصی		پایگاه دولتی		پایگاه خصوصی		
	پایگاه اصالح	پایگاه اصالح	پایگاه اصالح	پایگاه اصالح	پایگاه اصالح	پایگاه اصالح	پایگاه اصالح	پایگاه اصالح	
هزینه پرسنلی	۷۵.۴٪	۷۵.۴٪	۷۵.۴٪	۷۵.۴٪	۷۵.۴٪	۷۵.۴٪	۷۵.۴٪	۷۵.۴٪	هزینه پرسنلی
هزینه مازولت	۵.۶٪	۵.۶٪	۵.۶٪	۵.۶٪	۵.۶٪	۵.۶٪	۵.۶٪	۵.۶٪	هزینه مازولت
هزینه استهلاک ساختمان	۶.۶٪	۶.۶٪	۶.۶٪	۶.۶٪	۶.۶٪	۶.۶٪	۶.۶٪	۶.۶٪	هزینه استهلاک ساختمان
هزینه قراردادی	-	-	-	-	-	-	-	-	هزینه قراردادی
هزینه استهلاک اموال	-۳٪	-۳٪	-۳٪	-۳٪	-۳٪	-۳٪	-۳٪	-۳٪	هزینه استهلاک اموال
هزینه دارو و لوازم پزشکی	۱۳.۷٪	۱۳.۷٪	۱۳.۷٪	۱۳.۷٪	۱۳.۷٪	۱۳.۷٪	۱۳.۷٪	۱۳.۷٪	هزینه دارو و لوازم پزشکی
جمع کل	۱۰۰٪	۱۰۰٪	۱۰۰٪	۱۰۰٪	۱۰۰٪	۱۰۰٪	۱۰۰٪	۱۰۰٪	جمع کل

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

گزارش مقایسه درصدی بهای تمام شده خدمات به تفکیک سرفصل هزینه ها - پایگاه های بهداشتی ۵ و ۶ نفره

انحراف	پایگاه دولتی		پایگاه خصوصی		انحراف	پایگاه دولتی		پایگاه خصوصی		سرفصل هزینه
	پایگاه ولیعصر		پایگاه ولیعصر			پایگاه ولیعصر		پایگاه ولیعصر		
	پایگاه اصالح	پایگاه اصالح	پایگاه اصالح	پایگاه اصالح		پایگاه اصالح	پایگاه اصالح	پایگاه اصالح	پایگاه اصالح	
هزینه پرسنلی	۷۲.۳٪	۷۲.۳٪	۷۲.۳٪	۷۲.۳٪	۷۲.۳٪	۷۲.۳٪	۷۲.۳٪	۷۲.۳٪	هزینه پرسنلی	
هزینه مازولت	۴.۵٪	۴.۵٪	۴.۵٪	۴.۵٪	۴.۵٪	۴.۵٪	۴.۵٪	۴.۵٪	هزینه مازولت	
هزینه استهلاک ساختمان	۴.۱٪	۴.۱٪	۴.۱٪	۴.۱٪	۴.۱٪	۴.۱٪	۴.۱٪	۴.۱٪	هزینه استهلاک ساختمان	
هزینه قراردادی	-	-	-	-	-	-	-	-	هزینه قراردادی	
هزینه استهلاک اموال	-۰.۷٪	-۰.۷٪	-۰.۷٪	-۰.۷٪	-۰.۷٪	-۰.۷٪	-۰.۷٪	-۰.۷٪	هزینه استهلاک اموال	
هزینه دارو و لوازم پزشکی	۱۹.۰٪	۱۹.۰٪	۱۹.۰٪	۱۹.۰٪	۱۹.۰٪	۱۹.۰٪	۱۹.۰٪	۱۹.۰٪	هزینه دارو و لوازم پزشکی	
جمع کل	۱۰۰٪	۱۰۰٪	۱۰۰٪	۱۰۰٪	۱۰۰٪	۱۰۰٪	۱۰۰٪	۱۰۰٪	جمع کل	



انحراف	درصد خدمت سالمندان		درصد خدمت کودکان		سرفصل هزینه	
	پایگاه خصوصی	پایگاه دولتی	انحراف	پایگاه دولتی		
	پایگاه فاطمیه	پایگاه ولیعصر به نسبت ۵/۶	پایگاه فاطمیه	پایگاه ولیعصر به نسبت ۵/۶		
-۰.۷٪	-	۸۹.۲٪	-	۷۸.۱٪	هزینه پرسنلی	
	-	۵.۶٪	-	۴.۹٪	هزینه ملزومات	
	-	۵.۰٪	-	۴.۴٪	هزینه استهلاک ساختمان	
	۱۰۰.۰٪	-	۹۲.۹٪	-	هزینه قراردادی	
-۰.۱٪	-۰.۰٪	-۰.۲٪	-۰.۰٪	-۰.۱٪	هزینه استهلاک اموال	
-۰.۰٪	-۰.۰٪	-۰.۰٪	۵.۵٪	۷.۱٪	۱۲.۶٪	هزینه دارو و لوازم پزشکی
-٪	۱۰۰٪	۱۰۰٪	-٪	۱۰۰٪	۱۰۰٪	جمع کل

مطابق اطلاعات مندرج در جداول ۷ الی ۹، 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.

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

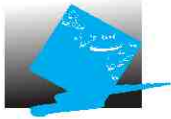
جهت انجام مقایسه بین پایگاه‌های دولتی و خصوصی متناظر، به علت تفاوت در تعداد خدمات ارائه شده در آنها و با استفاده از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت به مقایسه بهای تمام شده در سطح واحد خدمت در سه گروه پایگاه تحت بررسی پرداخته که نتایج آن در جداول ۹ الی ۱۱ ارائه شده است.

۱- بهای هر واحد خدمت در پایگاه‌های بهداشتی ۳ نفره دولتی و خصوصی

مطابق جدول ۹ بهای تمام شده هر واحد از خدمات تحت بررسی در هر یک از پایگاه‌های خصوصی تیپ ۳ کمتر از بهای واحد خدمات متناظر در پایگاه دولتی است که به علل انحراف آن پرداخته خواهد 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 ۳ نفره						
انحراف	سازمان	خدمت تنظیم				سرفصل هزینه
		بایگاه خصوصی				
		بایگاه فجر	بایگاه سینا	بایگاه امام صادق	بایگاه امینحاج	
		۹,۴۹۷	۸,۹۷۲	۶,۲۷۴	۷,۷۴۷	تعداد خدمات
۸۳.۲					۷,۵۸	هزینه پرسنلی
					۱۵,۴۲۵	هزینه ملزومات
					۱,۴۴۴	هزینه استهلاک ساختمان
					۹.۱	هزینه قراردادی
		۹,۴۹۹	۹,۰۲۹	۸,۱۶۶	۱,۱۵	هزینه استهلاک اموال
۱۳	۳	۱۸	۲۸	۵	۳۲	هزینه دارو و لوازم پزشکی
۸.۸۹	۵.۱۴	۵.۱۷	۴.۶۳۹	۵.۹۲	۵.۲۹۳	جمع کل
۸.۵۰۴	۱۴.۵۹۳	۱۴.۱۵۵	۱۵.۱۹۷	۱۳.۳۶۳	۱۵.۷۵۹	۲۳.۰۹۷
خدمت مادران						
انحراف	سازمان	بایگاه خصوصی				سرفصل هزینه
		بایگاه دولتی				
		بایگاه فجر	بایگاه سینا	بایگاه امام صادق	بایگاه امینحاج	
		۴,۷۴۸	۴,۶۸۱	۴,۷۵۲	۴,۵۶۲	تعداد خدمات
۲۶.۷۸۹					۱,۴۸۱	هزینه پرسنلی
					۴,۵۶۴۵	هزینه ملزومات
					۴,۲۷۴	هزینه استهلاک ساختمان
					۳,۶۶۷	هزینه قراردادی



۱۶-۱۸۸۱		خدمت کودکان					
انحراف	میانگین	بایکده خصوصی				بایکده دولتی	سرفصل هزینه
بایکده های خصوصی	بایکده های میانگین	بایکده فجر	بایکده سینا	بایکده امام صادق	بایکده ایصال	بایکده هفت تیر	بایکده هفت تیر
۲۷.۴۷۸	۲۲.۴۱۵	۲۲.۴۶۷	۲۲.۱۱۲	۲۲.۴۲۴	۲۲.۴۷۸	۲۲.۴۷۸	۶۰.۸۹۲
۱۷۲	۹	۸۸	۹۵	۵۹	۱۱۷	۲۶۲	۲۶۲
۵۱۴	۷.۵۲۹	۷.۷۴۲	۶.۹۲۹	۷.۸۴۵	۷.۵۲۹	۸.۴۵	۸.۴۵
۲۷.۴۷۸	۲۲.۴۱۵	۲۲.۴۶۷	۲۲.۱۱۲	۲۲.۴۲۴	۲۲.۴۷۸	۲۲.۴۷۸	۶۰.۸۹۲
خدمت سالمندان							
انحراف	میانگین	بایکده خصوصی				بایکده دولتی	سرفصل هزینه
بایکده های خصوصی	بایکده های میانگین	بایکده فجر	بایکده سینا	بایکده امام صادق	بایکده ایصال	بایکده هفت تیر	بایکده هفت تیر
۲۲.۴۹۵	۱۹.۸	۱۸.۸۵۹	۱۹.۸۲۷	۱۹.۴۲	۱۸.۲	۱۸.۲	۳۵.۹۳۹
۵۸	۲۹	۴۲	۴۴	۸	۲۱	۸۷	۲.۳۴۵
۱.۲۷	۵.۲۴۱	۴.۴۵۹	۵.۱۲۲	۶.۸۶۴	۴.۵۲	۶.۴۴۹	۲.۱
۲۲.۴۶۰	۲۲.۲۷۹	۲۲.۲۶۱	۲۲.۹۹۵	۲۵.۹۱۲	۲۲.۸۴۵	۲۲.۸۴۵	۴۷.۹۲۹
خدمت مادران							
انحراف	میانگین	بایکده خصوصی				بایکده دولتی	سرفصل هزینه
بایکده های خصوصی	بایکده های میانگین	بایکده فجر	بایکده سینا	بایکده امام صادق	بایکده ایصال	بایکده هفت تیر	بایکده هفت تیر
-۲۶.۴۸۲	۶	۲۶.۴۹۲	۶	۶	۶	۶	۶
-۴	۶	۶	۶	۶	۶	۶	۶
-۲۶.۵۵۲	۲۶.۵۵۲	۲۶.۵۵۲	۰	۰	۰	۰	۰

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

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

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

گزارش مقایسه‌ای بهای تمام شده یک واحد خدمت به تکنیک سزقتصل هزینه ها- پایگاه های بهداشتی ۴ نفره								
انحراف	میانگین	بایکده خصوصی					بایکده دولتی	سزقتصل هزینه
		بایکده دولتی						
		بایکده فجر	بایکده سینا	بایکده امام صادق	بایکده ایصال	بایکده هفت تیر		
۱۴۳۵۷	۱۰.۵۲۲	۸.۲۱۱	۹.۳۸۱	۹.۳۷۳	۷.۰۲۷	۷.۰۲۷	تعداد خدمات	
	-	-	-	-	۲۰.۳۴۰	۲۰.۳۴۰	هزینه پرسنلی	
	-	-	-	-	۱.۶۷۱	۱.۶۷۱	هزینه ملزومات	
	-	-	-	-	۱.۲۵۰	۱.۲۵۰	هزینه استهلاک ساختمان	
	۹.۲۰۴	۹.۰۰۵	۹.۸۵۳	۷.۷۵۰	۰	۰	هزینه قراردادی	
۳۳	۴.۰	۴۳	۱.۰۳	۱۵	۲۲	۷۳	هزینه استهلاک اموال	
-۷۶۰	۳.۵۱۱	۵.۰۳۷	۳.۵۳۳	۳.۱۴۰	۳.۳۱۳	۳.۷۵۰	هزینه دارو و لوازم پزشکی	
۱۳.۶۳۰	۱۳.۷۵۵	۱۴.۰۶۵	۱۴.۵۸۹	۱۱.۹۲۴	۱۴.۴۴۲	۲۷.۲۸۵	جمع کل	
خدمت مادران								
انحراف	میانگین	بایکده خصوصی				بایکده دولتی	سزقتصل هزینه	
بایکده های خصوصی	بایکده های میانگین	بایکده فجر	بایکده سینا	بایکده امام صادق	بایکده ایصال	بایکده هفت تیر	بایکده هفت تیر	
۳۹.۵۸۷	۳.۴۰۳	۴.۸۵۰	۴.۰۲۴	۴.۱۴۲	۴.۱۴۲	۲.۵۰۱	تعداد خدمات	
	-	-	-	-	-	۶۶.۳۵۳	هزینه پرسنلی	
	-	-	-	-	-	۳.۷۶۲	هزینه ملزومات	



هزینه استهلاک ساختمان						
	۲۳,۳۳۳	۲۳,۸۸۲	۲۳,۸۳۶	۲۳,۵۹۹	۲۱,۹۳۳	۰
هزینه قراردادی	۱۲۴	۱۱۴	۲۹۴	۴۳	۴۶	۱۶۵
هزینه استهلاک اموال	۱,۹۴۴	۶,۳۱۳	۵,۳۴۲	۸,۵۰۷	۵,۹۸۴	۸,۵۶۲
هزینه دارو و لوازم پزشکی	۵۱,۵۷۵	۲۰,۰۸۲	۲۰,۰۸۰	۲۹,۴۰۲	۳۲,۱۴۹	۲۷,۹۷۵
جمع کل						۸۱,۶۵۷
خدمات کودکان						
نحوه ارائه	مبلغ	پایگاه خصوصی			پایگاه دولتی	
		پایگاه مهدی	پایگاه آموزشی	پایگاه الزهرا	پایگاه آنا	پایگاه انبیا
تعداد خدمات		۱۲,۰۳۳	۱۰,۰۰۰	۱۷,۳۳۶	۸,۶۴۹	۵,۹۱۸
هزینه پرسنی		۰	۰	۰	۰	۳۷,۰۵۹
هزینه مازومات		۰	۰	۰	۰	۳,۰۰۰
هزینه استهلاک ساختمان		۰	۰	۰	۰	۲,۳۴۴
هزینه قراردادی		۱۶,۳۴۷	۱۸,۵۱۹	۱۶,۷۸۰	۱۳,۳۹۹	۱۸,۱۹۰
هزینه استهلاک اموال		۹۱	۳۶	۲۷۱	۱۵	۴۴
هزینه دارو و لوازم پزشکی		۳,۸۷۱	۳,۶۹۷	۳,۸۴۷	۲,۸۳۰	۵,۰۱۰
جمع کل		۲۰,۷۰۹	۲۲,۳۵۲	۲۰,۹۹۸	۱۶,۳۳۴	۲۷,۳۴۴
۲۵,۵۵۷						
خدمات سالمندان						
نحوه ارائه	مبلغ	پایگاه خصوصی			پایگاه دولتی	
		پایگاه مهدی	پایگاه آموزشی	پایگاه الزهرا	پایگاه آنا	پایگاه انبیا
تعداد خدمات		۶	۰	۰	۲	۳
هزینه پرسنی		۰	۰	۰	۰	۱۳,۱۸۶
هزینه مازومات		۰	۰	۰	۰	۱,۱۳۸
هزینه استهلاک ساختمان		۰	۰	۰	۰	۸۵۹
هزینه قراردادی		۵,۹۰۵	۲,۳۹۹	۰	۰	۳,۱۲۲
هزینه استهلاک اموال		۳۷	۷۹	۰	۰	۶۸
هزینه دارو و لوازم پزشکی		۰	۰	۰	۰	۰
جمع کل		۵,۹۴۲	۲,۰۷۷	۰	۰	۳,۱۸۹
۱۰,۳۸۹						
۱۴						
۰						
۱۰,۳۰۳						

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

مطابق جدول ۱۱ بهای تمام شده هر واحد از خدمات تحت بررسی در این دسته از پایگاه‌ها قابل استخراج می‌باشد.

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 و ۵ و ۶ نفره						
سرفصل هزینه	خدمت مادران			خدمت تنظیم		
	پایگاه دولتی		اتحراف	پایگاه دولتی		اتحراف
	پایگاه خصوصی	پایگاه فاطمیه		پایگاه دولتی	پایگاه فاطمیه	
تعداد خدمات	۶,۸۸۲	۳,۵۶۸	۳,۰۸۱	۱۰,۳۳۴	۸,۰۵۷	۹,۶۶۸
هزینه پرسنی	-	۶۳,۷۷۸	۷۶,۵۳۳	-	۱۴,۳۶۷	۱۷,۱۳۰
هزینه مازومات	-	۱,۹۹۲	۳,۳۹۰	-	۸۹۵	۱,۰۷۴
هزینه استهلاک ساختمان	-	۱,۷۸۲	۳,۱۳۹	-	۸۰۱	۹۶۱
هزینه قراردادی	۳۷,۳۰۷	-	-	۸,۲۸۳	-	-
۴۰,۳۴۴			۷,۶۸۱			

هزینه استهلاك اموال	۳۱	۲۶	۳	۳۳	۳۱۵	۱۷۹	۱۰	۱۶۹
هزینه دارو و لوازم پزشکی	۴۵۰۸	۳,۷۵۷	۳,۰۹۳	۶۶۵	۱۵,۰۳۹	۱۳,۵۳۴	۳,۴۴۶	۱۰,۰۷۸
جمع کل	۲۳,۶۹۵	۱۹,۷۴۶	۱۱,۳۷۷	۸,۳۶۹	۹۶,۳۰۵	۸۰,۲۵۴	۲۹,۷۶۳	۵۰,۴۹۱
سرفصل هزینه	خدمت کودکان				خدمت سالمندان			
	پایگاه دولتی		پایگاه خصوصی		پایگاه دولتی		پایگاه خصوصی	
تعداد خدمات	۱۵,۵۴۴	۱۳,۹۵۳	۲۱,۹۰۸	۶۰	۵۰	۶۲	۵/۶	پایگاه فاطمیه
هزینه پرسنلی	۲۳,۴۷۴	۱۹,۵۴۲	-	۲۹,۵۲۸	۲۴۶۰۷	-	-	-
هزینه مازومات	۱,۴۷۳	۱,۳۳۷	-	۱,۸۵۳	۱,۵۴۴	-	-	-
هزینه استهلاك ساختمان	۱,۳۱۸	۱,۰۹۸	-	۱,۶۵۸	۱,۳۸۳	-	-	-
هزینه قراردادی	-	-	۱۸,۲۴۰	-	-	-	-	۱۶,۱۱۱
هزینه استهلاك اموال	۳۳	۱۹	۸	۵۴	۴۵	۷	۳۸	۳۸
هزینه دارو و لوازم پزشکی	۳,۷۸۸	۳,۱۵۴	۱,۳۸۸	۱,۷۶۹	-	-	-	-
جمع کل	۳۰,۰۷۶	۲۵,۰۶۲	۱۹,۶۳۵	۵,۴۲۸	۲۳,۰۹۳	۲۷,۵۷۷	۱۶,۱۱۸	۱۱,۴۶۰

با توجه به اطلاعات مندرج در جدول فوق الذکر، 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.

نتیجه‌گیری

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 پایگاه‌های 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 نهایی 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 پایگاه‌های 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 هزینه‌کرد و در راستای تحقق راهبردهای کلان نظام سلامت، برون‌سپاری خدمات پایگاه‌های دولتی با فرض کنترل کیفیت به صلاح دانشگاه باشد.

۲- حسابداری تعهدی و تعیین بهای تمام شده: دستیابی به سیستم هزینه یابی 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 سازمان‌دهی 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.

- ۱- تورانی، سوگند، محمدرضا ملکی، سارا قدوسی مقدم و محمودرضا گوهری. (۱۳۸۸) "محاسبه کارایی و اثربخشی داروخانه مرکز آموزشی درمانی فیروزگر پیش و پس از برون‌سپاری"، 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 شقای 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

- 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 و انگذاری 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 ۹-۱۸.
- ۹- نمازی، محمد. (۱۳۷۷ و ۱۳۷۸) "بررسی سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در حسابداری مدیریت و ملاحظات رفتاری آن". حسابداری و حسابرسی، سال ۷، شماره ۲، ص ۷۱-۱۰۶.
- ۱۰- شورورزی، محمدرضا و هاجر محمدی. (۱۳۹۱) "مقایسه عملکرد شرکت‌ها قبل و بعد از خصوصی سازی"، مطالعات حسابداری و حسابرسی، انجمن حسابداری ایران. 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 Nedef. (2009) "Activity-based costing and its application in a Turkish university hospital", **Aorn**, Vol. 89, No. 3, PP 573-591.