

# سیستم حسابداری قیمت تمام شده واقعی خدمات درمانی

## در مراکز درمانی سازمان تامین اجتماعی

مرتضی شاپورگان

### ۱. بیان مسئله

مراکز درمانی در شمار بنگاههای خدماتی محسوب می‌شوند که وظیفه اصلی آنها تولید و ارائه خدمات تشخیصی - درمانی برای بیماران بستری و یا سرپایی است. خدماتی که مراکز درمانی در ضمن فعالیتهای خود ارائه می‌کنند بسیار متفاوت و متنوع بوده و هر یک محتوا و پیچیدگی خاص خود را دارند.

از این رو است که قیمت تمام شده خدماتی که در مراکز عملیاتی (مراکز هزینه اصلی و فرعی) مختلف به نام مرکز هزینه تولید می‌شود با یکدیگر متفاوت است. اجرای سیستم حسابداری قیمت تمام شده این امکان را به وجود می‌آورد که با شناسایی دقیق و شفاف فرایندهای مالی - خدماتی و اعمال کنترل‌های مدیریتی لازم، پیوسته اقدامات موثرتری جهت افزایش کارایی و بهینه‌سازی فعالیتهای مراکز درمانی صورت گیرد.

### ۲. اهمیت موضوع پژوهش

موضوع اصلی پژوهش، طراحی و تدوین سیستم حسابداری قیمت تمام شده واقعی خدمات درمانی در مراکز درمانی سازمان تامین اجتماعی است.

سیستم حسابداری قیمت تمام شده یکی از سیستم‌های اطلاعاتی مدیریت است که نقش بسیار مهم و اساسی را در تصمیم‌گیری مدیران ایفا می‌کند. فقدان این سیستم در مراکز درمانی تحت پوشش سازمان، امکان محاسبه قیمت تمام شده و کنترل هزینه‌ها را از بین برده و تصمیم‌گیری برای ارائه خدمات بهتر را دشوار، یا حتی غیرممکن ساخته است. طراحی و استقرار این سیستم در مراکز درمانی سازمان ابزار اساسی در کنترل و بهینه سازی فعالیتها و عملکردهای درمانی است که از طریق مقایسه داده‌های واقعی هزینه‌ها (قیمت تمام شده) با داده‌های برنامه‌ای (تعرفه‌ها) و تجزیه و تحلیل انحرافات احتمالی آنها صورت می‌گیرد.

### ۳. اهداف پژوهش

سیستم حسابداری قیمت تمام شده به عنوان یکی از سیستم‌های اطلاعاتی مدیریت وظیفه دارد اطلاعات و داده‌های لازم برای تصمیم‌گیری را در اختیار مدیران مراکز درمانی و سایر مبادی ذی‌ربط قرار دهد. اهداف سیستم حسابداری قیمت تمام شده را می‌توان به شرح زیر خلاصه کرد:

- محاسبه و تعیین قیمت تمام شده واقعی خدمات درمانی کلینیکی، پاراکلینیکی و بستری برای مراکز درمانی سازمان تأمین اجتماعی در پایان هر سال مالی.
- فراهم کردن امکان کنترل و مقایسه قیمت واقعی خدمات درمانی با تعرفه‌های مربوط.
- مهیا ساختن امکان تعیین انحرافات احتمالی و تجزیه و تحلیل علل آنها به منظور ایجاد زمینه‌های لازم جهت اتخاذ سیاستهای مالی مناسب از طرف مدیران و مسئولان ذی‌ربط.

### ۴. روش پژوهش

روش این پژوهش، اسنادی و میدانی است که براساس مطالعه و بررسی منابع و اسناد و مدارک لازم، مصاحبه و مشاهده صورت گرفته است. مراحل پژوهش را می‌توان به شرح زیر ارائه کرد:

- مطالعه و بررسی سیستم‌های حسابداری قیمت تمام شده و اصول و استانداردهای مربوط به آن.
- مطالعه و بررسی منابع مربوط به مدیریت بیمارستانها، اصول حسابداری بیمارستانها، بودجه‌بندی و اصول حسابداری مالی و قیمت تمام شده.
- شناخت کافی از فرایندهای اطلاعاتی و خدماتی مراکز درمانی سازمان و بیمارستان نمونه.
- مطالعه و بررسی جهت تطبیق سیستم‌های حسابداری قیمت تمام شده با شرایط و ویژگیهای فعالیتها و وظائف مراکز درمانی.

● طراحی و تهیه سیستم حسابداری قیمت تمام شده واقعی مناسب و مطلوب براساس نیازها، ویژگیها، و اهداف مراکز درمانی به صورت دستی، با توجه به سیستم حسابداری مالی جاری مراکز درمانی و امکانات سیستم‌های اطلاعاتی موجود در بیمارستانها.

## ۵. سازمان، روشها و ستانده‌های سیستم

● در سیستم ارائه شده از نظر سازمانی - به دلیل ساختار خاص مدیریت مالی مراکز درمانی، حجم وسیع فعالیتها، و همچنین روشها و دستورالعمل‌های خاص و پیچیده حسابداری قیمت تمام شده - از نظام دوگانه استفاده شده است. در این نظام، واحدهای حسابداری مالی و حسابداری قیمت تمام شده، برخلاف نظام یگانه، هر یک به عنوان واحدی مستقل زیر نظر مدیریت مالی فعالیت می‌کنند.

● سیستم ارائه شده متکی به روش هزینه یابی واقعی است. در این روش محاسبات قیمت تمام شده خدمات بر پایه میزان هزینه‌های وقوع یافته و تنها پس از پایان سال مالی انجام می‌شود.

● برای محاسبه قیمت تمام شده از روش فرمی استفاده می‌شود. در این روش، برخلاف روش حسابی، کلیه هزینه‌ها از اسناد حسابداری که اساس تنظیم دفاتر و صورتهای مالی را تشکیل می‌دهد در فواصل زمانی معینی به فرم‌ها و جداول خاصی که هر یک جزئی از فرایند محاسبه قیمت تمام شده را می‌سازد، منتقل می‌شود. این روش با توجه به شرایط خاص و انعطاف‌ناپذیر نظام مالی سازمان انتخاب شده و صرفه جویی قابل توجهی را در ثبت و پردازش هزینه‌ها موجب می‌شود.

● در سیستم ارائه شده غالب اطلاعات آماری و ریالی، و پردازش داده‌های اولیه - یعنی اطلاعات مورد نیاز حسابداری قیمت تمام شده - که باید از قسمتهای دیگر (مانند حسابداری مالی، حسابداری انبار، حسابداری حقوق و دستمزد، مرکز پانچ، ...) در اختیار حسابداری قیمت تمام شده قرار گیرد، به وسیله کامپیوتر تهیه و ارائه می‌شود.

بخش دستی شامل طبقه‌بندی و پردازش اطلاعات دریافت شده در واحد حسابداری قیمت

تمام شده است، که جهت محاسبه قیمت تمام شده، در مرحله آزمایشی صورت می‌گیرد.

● ستانده‌های سیستم، قیمت تمام شده واقعی خدمات درمانی و تشخیصی درمانگاهها، پاراکلینیک‌ها و بخشهای بستری به تفکیک عوامل متشکله آن است. در این راستا هزینه‌های مراکز هزینه عملیاتی (درمانگاهها، پاراکلینیکها، بخشهای بستری)، مراکز اداری - مالی، مراکز

هزینه غیرعملیاتی، مراکز هزینه تفکیکی و طرحها و پروژهها نیز محاسبه و تعیین شده و به همراه آن امکان محاسبه و تعیین شاخصهای مالی - مدیریتی، به منظور تجزیه و تحلیل فعالیت‌های مراکز درمانی و تصمیم‌گیری مدیران، فراهم می‌شود.

## ۶. تعاریف

### ۶-۱. قیمت تمام شده خدمات

مجموع هزینه‌های جنسی (مواد) مستقیم، پرسنلی مستقیم و هزینه‌های سربار است که برای تولید خدمات در یک سال در مراکز هزینه مصرف می‌شود. این قیمت تمام شده بر اساس اصول پذیرفته شده حسابداری محاسبه و تعیین می‌شود.

### ۶-۲. سیستم حسابداری قیمت تمام شده

سیستم حسابداری قیمت تمام شده واقعی خدمات درمانی عبارت از مجموعه عملیات نظام یافته‌ای از گردآوری، ثبت، طبقه‌بندی، تلخیص و تخصیص داده‌های هزینه‌ای و آماری واقعی به منظور محاسبه و تعیین قیمت تمام شده واقعی خدمات درمانی است، که بر اساس اصول و روشهای پذیرفته شده حسابداری، در پایان هر سال صورت می‌گیرد. این سیستم ابزاری اساسی برای برنامه‌ریزی و کنترل هزینه‌ها در اختیار مدیران قرار می‌دهد و از این طریق آنها را قادر می‌سازد اقدامات لازم در زمینه بهینه‌سازی و اقتصادی‌تر کردن فرایندهای عملیاتی و ارتقای سطح کمی و کیفی خدمات درمانی را به کار برند.

### ۶-۳. هزینه‌های جنسی

هزینه‌های جنسی کلیه اقلام مصرفی است که از انبارهای مراکز درمانی با حواله انبار خارج شده، یا پس از خرید یا صورت‌جلسه تحویل کالا، برای مصرف در اختیار مراکز هزینه قرار می‌گیرد.

### ۶-۴. هزینه‌های جنسی مستقیم

آن بخش از اقلام جنسی که به طور مستقیم در تولید خدمات مصرف می‌شود هزینه‌های جنسی (مواد) مستقیم نامیده می‌شود.

### ۶-۵. هزینه‌های پرسنلی

کلیه پرداختهایی که به پرسنل بیمارستان اعم از پزشکان، پیراپزشکان، کادر فنی پیراپزشکی، کارکنان دفتری و خدماتی بر اساس قرارداد و در ازای ارائه خدمات صورت می‌گیرد هزینه‌های پرسنلی محسوب می‌شود.

#### ۶-۶. هزینه‌های پرسنلی مستقیم

آن بخش از هزینه‌های پرسنلی که به طور مستقیم در تولید خدمات به کار می‌رود هزینه‌های مستقیم پرسنلی محسوب می‌شود.

#### ۶-۷. سایر هزینه‌ها

سایر هزینه‌ها شامل هزینه‌های عمومی، اداری و هزینه‌های استهلاک است.

#### ۶-۸. هزینه‌های سربار

کلیه هزینه‌هایی (هزینه‌های جنسی، پرسنلی، سایر هزینه‌ها) که به طور غیرمستقیم در تولید خدمات مشارکت می‌کنند هزینه‌های سربار محسوب می‌شوند.

#### ۶-۹. مراکز هزینه

کلیه واحدهایی که خدمات واحد یا مشابهی تولید و ارائه می‌کنند، مراکز هزینه نامیده می‌شوند.

#### ۶-۱۰. تسهیم اولیه هزینه‌ها

تخصیص هزینه‌ها به طور متناسب به مراکز هزینه بوجود آورنده آنها، تسهیم اولیه هزینه‌ها نامیده می‌شود.

#### ۶-۱۱. تسهیم ثانویه هزینه‌ها

تخصیص هزینه‌های مراکز هزینه عمومی و پشتیبانی به مراکز هزینه عملیاتی و سایر مراکز هزینه، تسهیم ثانویه هزینه‌ها نامیده می‌شود.

### ۷. شناخت وضع موجود

به منظور هرچه واقعی‌تر کردن کارایی سیستم حسابداری قیمت تمام‌شده واقعی خدمات درمانی، بیمارستان شهید دکتر فیاض بخش از جمله مراکز درمانی سازمان تأمین اجتماعی به عنوان مرکز نمونه برگزیده شد.

هدف از انجام طرح کاربردی سیستم حسابداری قیمت تمام‌شده واقعی خدمات درمانی در بیمارستان یادشده، طراحی و ارائه سیستم محاسبه و تعیین قیمت تمام‌شده واقعی خدمات درمانی (ارائه الگوی کلی) برای اجرا در سایر مراکز درمانی سازمان است به نحوی که با اجرای آن در پایان هر سال بتوان قیمت تمام‌شده واقعی خدمات ارائه شده در کلینیک‌ها، پاراکلینیک‌ها و بخشهای بستری را محاسبه و تعیین کرد.

در بیمارستان شهید دکتر فیاض بخش که زیر نظر مدیریت درمان استان تهران قرار دارد.

مدیریت تخصصی بیمارستان، درمانگاهها، پاراکلینیکها و بخشهای بستری از نظر تخصصی مستقیماً تحت نظارت رئیس بیمارستان هستند. بیماران مراجعه کننده به بیمارستان را بیماران مشمول بیمه سازمان تأمین اجتماعی (اجباری و اختیاری)، بیماران مشمول سازمان بیمه خدمات درمانی، بیماران مشمول بیمه کمیته امداد امام خمینی و بیماران آزاد تشکیل می دهند. گردش امور بیمارستان از طریق بخشهای اداری، مالی، امور دارو و تجهیزات پزشکی، امور پذیرش و آمار و مدارک پزشکی، واحد مددکاری و طب کار درمانگاهها و اورژانس و پاراکلینیکها انجام می شود.

● امور اداری. امور اداری بیمارستان از طریق واحدهای تدارکات، انبار عمومی و لئو به شرح زیر صورت می گیرد.

● تدارکات: وظیفه تدارکات خرید و تهیه کلیه اقلام مورد نیاز بیمارستان است که بر اساس آئین نامه معاملات انجام می شود. خریدهها ممکن است با استعمال بهای شفاهی، کتبی یا از طریق مناقصه انجام شود.

اقلام خریداری شده پس از ورود به بیمارستان و تحویل به انبار، قیمت گذاری و رسید انبار می شود. تحویل اجناس به قسمتهای مختلف با حواله انبار انجام می شود، این حواله به صورت کامپیوتری از طرف حسابداری انبار صادر می شود. اجناس به طور اصولی و صحیح کدگذاری نشده و سیستم کدینگ جامعی برای آنها وجود ندارد.

● انبار عمومی: شامل انبار خواربار، انبار نوشت افزار، انبار اثاثه اداری، انبار مطبوعات، انبار قطعات و وسایط نقلیه و انبار متفرقه است که ورود اجناس به آنها بر اساس رسید انبار و خروج از آنها بر پایه حواله انبار صورت می گیرد.

● لئو: یکی دیگر از واحدهای اداری است که وظیفه آن تهیه و شستشوی ملحفه، روتختی و لباسهای بیماران و نیز تهیه لباس برای کادر پزشکی، پیراپزشکی و خدماتی بیمارستان است.

● امور مالی. زیربخش دیگر مدیریت بیمارستان است و وظیفه آن نگهداری حسابها و تهیه و تنظیم صورتهای مالی بر پایه مقررات و دستورالعملهای جاری سازمان است. این قسمت دارای واحدهای زیر است:

● حسابداری اموال: این واحد اطلاعات مربوط به هر دارایی ثابت را از حواله های انبار استخراج و ضمن تعیین شماره پلاک هر دارایی آنها را وارد دفتر اموال می کند. شماره پلاک داراییها به صورت سریال است و برای هر یک از گروههای اثاثه اداری و تجهیزات پزشکی، دفتر اموال و

شماره سری جداگانه در نظر گرفته شده است. هر قسمت از بیمارستان دارای پوشه اموال مخصوص به خود بوده و مدارک اموال تحویلی در آن پوشه نگهداری می‌شود. ولی این پوشه فاقد مشخصات و ارزش داراییهای مربوط به طور منظم و مشخص است. بسیاری از اقلام دارایی فاقد قیمت است. هزینه استهلاک داراییهای ثابت توسط سازمان محاسبه می‌شود، لکن اطلاعات آن در اختیار حسابداری بیمارستان قرار نمی‌گیرد. حساب و وسایط نقلیه و اموال غیرمنقول نیز در سازمان نگهداری شده، ولی ارزش آنها در حسابهای بیمارستان منعکس نمی‌شود.

- حسابداری هزینه: وظیفه اصلی حسابداری هزینه تهیه و تنظیم لیست‌های حقوق و مزایای پرسنل و همچنین محاسبه سهم پرسیس کارکنان است. این لیست‌ها پس از تأیید و تصویب توسط رئیس امور مالی و رئیس بیمارستان به انضمام چک مربوط برای پرداخت به کارکنان در اختیار بانک قرار می‌گیرد.

- حسابداری اعتبارات: وظیفه واحد اعتبارات پیش‌بینی سالانه هزینه‌ها و درآمدهای بیمارستان و اعلام آن برای تصویب به سازمان است. واحد مزبور، از طرف دیگر، وظیفه دارد کلیه درخواستهای خرید را بررسی کرده، و پس از حصول اطمینان از وجود اعتبار نسبت به تأمین اعتبار آن اقدام کرده، و مراتب را پس از خرید نیز در دفتر اعتبارات ثبت کند.

- حسابداری انبار: وظیفه حسابداری انبار نگهداری حسابهای مقداری - ریالی موجودیهای انبار و تغییرات آنها به تفکیک هر یک از اقلام است. این حسابها در کاردکس مقداری - ریالی موجودی‌ها در کامپیوتر نگهداری می‌شود. اطلاعات مربوط به خریدها بر اساس رسید انبار و اطلاعات مربوط به اقلام خروجی بر پایه حواله انبار وارد کامپیوتر شده و قیمت‌گذاری اقلام مصرفی بر اساس مقررات سازمان به روش FIFO محاسبه و هزینه‌یابی می‌شود. از آنجا که سیستم کدینگ مراکز هزینه وجود ندارد، در برگهای درخواست و حواله‌های انبار کد مرکز هزینه یعنی کد واحد درخواست‌کننده (واحد تحویل‌گیرنده) وارد و ثبت نمی‌شود. کد حساب اقلام نیز در حواله‌های انبار منعکس نمی‌شود.

- رسیدگی حسابها: کلیه اسناد و مدارک خرید و نیز هزینه‌ها قبل از پرداخت وجه و ثبت در سند حسابداری در این واحد مورد بررسی قرار گرفته و پس از حصول اطمینان از انطباق آنها با مقررات سازمان تأیید می‌شود.

- حسابداری درآمد: این واحد از سه بخش صندوق، ترخیص و تنظیم صورت حسابها تشکیل شده است.

در بیمارستان سه صندوق: بیماران سرپایی، بیماران بستری و طب کار وجود دارد. صندوق بیماران سرپایی حق ویزیت و هزینه بیماران پاراکلینیکها را دریافت می‌کند. صندوق بیماران بستری به دریافت هزینه صورت حسابهای بیماران بستری، و صندوق طب کار به دریافت حق ویزیت و هزینه معاینات پزشکی متقاضیان کار در شرکتها و مؤسسات اختصاص دارد.

وظیفه واحد ترخیص، صدور صورتحساب بیماران بستری و تهیه لیستهای آماری در مورد مشخصات این بیماران و خدمات ارائه شده به آنها است.

وظیفه قسمت تنظیم صورتحسابها، تهیه صورتحساب برای سازمان بیمه خدمات درمانی و کمیته امداد امام جهت دریافت هزینه‌های درمانی بیماران تحت پوشش این سازمانها است. وظیفه دیگر این قسمت تهیه و تنظیم لیست پرکیس پزشکان بیمارستان است که بر اساس آنها پرکیس پزشکان محاسبه شده، و پس از سیر مراحل تصویب و جوه آن توسط بانک پرداخت می‌شود.

● **دفترداری:** وظیفه واحد دفترداری تنظیم و نگهداری حسابها، صدور اسناد حسابداری و ثبت آنها در دفاتر و تهیه صورتهای مالی است که به وسیله کامپیوتر انجام می‌شود. سیستم کدینگ حسابهای بیمارستان از ۴ رقم تشکیل شده است که رقم اول و دوم حساب گروه و دفترکل و رقم سوم و چهارم مشخص کننده حساب معین است. حسابهای گروه و دفترکل هزینه‌ها شامل حسابهای: کمکها (کد ۷۲) با ۳ حساب معین، هزینه‌های درمان (کد ۷۶) با ۲ حساب معین، حقوق کارکنان (کد ۸۱) با ۲ حساب معین، مزایای کارکنان (کد ۸۲) با ۲۰ حساب معین، هزینه‌های اداری (کد ۸۳) با ۳۰ حساب معین و سایر هزینه‌ها (کد ۸۴) با ۱۶ حساب معین است.

● **امور دارو و تجهیزات پزشکی.** شامل واحد داروخانه و واحد تجهیزات پزشکی است که زیر نظر رئیس بیمارستان قرار دارند.

● **داروخانه:** مدیریت داروخانه شامل داروخانه مرکزی، داروخانه بخشها و داروخانه‌های درمانگاههای تابعه است. داروخانه مرکزی نیازهای دارویی بیماران سرپایی و داروخانه بخشها نیازهای دارویی بیماران بستری را تأمین می‌کند.

● **تجهیزات پزشکی:** مدیریت تجهیزات پزشکی، اداره امور انبار دارویی و انبار تجهیزات پزشکی را - که خود به انبار تجهیزات پزشکی مصرفی و انبار تجهیزات پزشکی غیر مصرفی تقسیم می‌شود - به عهده دارد.



- پذیرش و آمار و مدارک پزشکی. شامل واحدهای پذیرش و اطلاعات، مرکز پانچ، مرکز آمار و بایگانی پزشکی است.
- پذیرش و اطلاعات: وظیفه این قسمت قبول بیماران سرپایی و بستری، تنظیم و ارائه خدمات درمانی به آنها (شامل پذیرش عادی و پذیرش اورژانس) است.
- مرکز پانچ: این مرکز مسئول تهیه لیست‌های آماری کامپیوتری بیماران سرپایی است که بر اساس نسخه بیماران سرپایی و اطلاعات مربوط به سایر خدمات ارائه شده به بیماران سرپایی تهیه می‌شود.
- مرکز آمار: وظیفه این مرکز جمع‌آوری و تلفیق کلیه آمارهای دریافتی از مجموعه واحدهای بیمارستان است که به صورت دستی تهیه شده و به سازمانها و استفاده‌کنندگان مربوط ارائه می‌شود.
- بایگانی پزشکی: وظیفه این مرکز بایگانی و نگهداری کلیه پرونده‌ها و سوابق بیماران بستری است که طبق مقررات برای ۱۵ سال حفظ و نگهداری می‌شود.
- مددکاری و طب‌کار. واحدی است زیر نظر رئیس بیمارستان، که وظیفه آن کمک و مساعدت به بیماران نیازمند است.
- طب کار مدیریتی است که تحت نظر معاونت درمان مستقیم سازمان قرار دارد و وظیفه آن انجام معاینات پزشکی متقاضیان کار و نیز معاینات پزشکی پرسنل واحدهای اقتصادی است.
- درمانگاهها و اورژانس. از نظر اداری تحت نظر یک مدیریت فعالیت می‌کنند. از نظر تخصصی اورژانس زیر نظر یک رئیس، و درمانگاهها تحت هدایت رؤسای گروههای تخصصی قرار دارند.
- بیمارستان دارای ۴ درمانگاه تابعه به نامهای: آزادی، ۲۹ بهمن، پلی‌کلینیک شماره ۱ و شهدای خاندان حکیم است. این درمانگاهها وظایف خود را زیر نظر رئیس بیمارستان انجام داده و کلیه عملیات آنها از جمله عملیات مالی به صورت متمرکز از طریق امور مالی بیمارستان انجام شده و نتایج آنها در دفاتر و مدارک حساب بیمارستان ثبت می‌شود.
- آزمایشگاه. مدیریت آزمایشگاه زیر نظر ریاست بیمارستان قرار دارد. این مدیریت از قسمتهای آزمایشگاه مرکزی، پاتولوژی، بانک خون و آزمایشگاههای درمانگاههای تابعه تشکیل شده است.
- مرکز رادیولوژی. شامل واحدهای رادیولوژی، سی‌تی‌اسکن و سونوگرافی است که زیر نظر

رئیس بیمارستان قرار دارد. خدمات این مرکز به بیماران سرپایی با نسخه پزشک و به بیماران بستری از طریق تشخیص و معرفی پزشک بخش ارائه می شود.

● امور پرستاری. شامل زیربخشهای اندوسکپی، سی.اس.آر و بخشهای بستری است. بیمارستان دارای ۲۷ بخش با ۱۰۹ اتاق و ۵۴۳ تخت فعال و نیز ۳ اتاق عمل الف، ب و زایمان است. واحدهای بیهوشی، سی.سی.یو، پست سی.سی.یو، آی.سی.یو و نیز واحدهای تشخیصی - درمانی سنگ شکن، سیستوسکپی، شیمی درمانی و گچ گیری از جمله واحدهای وابسته به بخشها محسوب می شوند.

● توانبخشی. شامل واحدهای فیزیوتراپی و طب فیزیکی است. این مدیریت خدمات خود را به بیماران سرپایی و بستری ارائه می دهد. خدمات طب فیزیکی پس از ویزیت بیماران می تواند با اقدامات تشخیصی از قبیل آزمایش، رادیوگرافی، یا سی تی اسکن همراه باشد.

## ۸. محاسبه و تعیین قیمت تمام شده واقعی خدمات درمانی مراکز درمانی سازمان تأمین اجتماعی

بیمارستانها در شمار بنگاههای خدماتی محسوب می شوند. ویژگی مهم و تعیین کننده این بنگاهها همزمانی تولید و مصرف محصولات آنها یعنی خدمات است. وظیفه بیمارستان به عنوان مؤسسه خدماتی، تهیه و تدارک خدمات تشخیصی، درمانی و بهداشتی و ارائه آنها به بیماران بستری و سرپایی است. این خدمات در واحدهای اصلی بیمارستان، یعنی بخشهای بستری، کلینیکها و پاراکلینیکها که هر یک خدمات خاصی را ارائه می کنند، در فرایند فعالیتها به وجود می آید. برای تهیه، تدارک و ارائه این خدمات مجموعه ای از عوامل مانند نیروی کار، مواد و ملزومات مصرفی، تجهیزات و تأسیسات فنی و ساختمانی مشارکت دارند که بدون مصرف و بهره برداری از آنها تهیه و ارائه این خدمات غیرممکن است. استفاده و به کارگیری هر یک از این عوامل ناگزیر هزینه هایی را ایجاد می کند که هر یک به نوعی و به نسبتی در ایجاد و ارائه خدمات مؤثرند و مجموعه آنها برای تهیه و تدارک هر یک از خدمات، هزینه های معینی را به وجود می آورد که به آنها قیمت تمام شده آن خدمات گفته می شود.

بنابراین قیمت تمام شده هر یک از خدمات درمانی و تشخیصی مجموع هزینه هایی است که به طور مستقیم و غیرمستقیم در فرایند فعالیتهای بیمارستان در ایجاد و تدارک این خدمات مشارکت دارند و بر مبنای اصول و استانداردهای حسابداری محاسبه و تعیین می شوند.

سیستم حسابداری قیمت تمام شده واقعی خدمات درمانی برای بیمارستان شهید دکتر فیاض‌بخش- بیمارستان نمونه- با توجه به اطلاعات به دست آمده درباره وضع موجود بیمارستان و همچنین مطالعات و بررسیهای سیستم‌های حسابداری قیمت تمام شده، تهیه و تدوین شد. براین اساس و نیز با شناخت موردی برخی مراکز درمانی خاص، این سیستم برای کلیه مراکز درمانی (بیمارستان و واحدهای درمانی مستقل) طراحی و تدوین شد.

محاسبه و تعیین قیمت تمام شده واقعی خدمات در سه مرحله هزینه‌یابی عوامل هزینه، هزینه‌یابی مراکز هزینه و هزینه‌یابی خدمات صورت می‌گیرد.

#### ۸-۱. هزینه‌یابی عوامل هزینه

هزینه‌هایی که در تولید خدمات مصرف می‌شوند متفاوت است و به طور کلی می‌توان آنها را به سه گروه هزینه‌های جنسی، هزینه‌های پرسنلی و سایر هزینه‌ها تقسیم کرد.

##### ۸-۱-۱. هزینه‌های جنسی

با توجه به سیستم کدینگ حسابهای مراکز درمانی، آن دسته از هزینه‌های جنسی پزشکی که دارای عناوین خاص و مشخص پزشکی - درمانی است در شمار هزینه‌های مواد جنسی مستقیم خدمات درمانی یا تشخیصی محسوب می‌شود و سایر اقلام که نقش جنبی یا کلی دارد در شمار هزینه‌های غیرمستقیم طبقه‌بندی می‌شود. اقلام دارو، فیلم رادیولوژی، انواع نخ جراحی جزو گروه اول و اقلام: انواع سرنگ، انواع دستکش، سایر داروها و لوازم پزشکی و نیز لوازم و تجهیزات پزشکی کمتر از ۵۰۰۰۰ ریال جزو گروه دوم شمرده می‌شوند. بخشی از اقلام گروه دوم ممکن است کارکرد و نقش مشترک داشته باشند که با کدگذاری نسبت به تفکیک هزینه‌های مستقیم و غیر مستقیم اقدام خواهد شد. هزینه‌های غیرمستقیم مواد و سایر هزینه‌های جنسی به عنوان هزینه‌های عمومی یا سر بار در نظر گرفته می‌شود که از طریق مراکز هزینه با انتخاب مبانی متناسب به خدمات مربوط تسهیم می‌گردد.

##### ۸-۱-۲. هزینه‌های پرسنلی

هزینه‌های پرسنلی را می‌توان براساس سیستم کدینگ حسابهای مراکز درمانی به هزینه‌های پرسنلی موردی، یعنی حسابهای کل کمکها (کد ۷۲)، هزینه‌های درمان (کد ۷۶) و هزینه‌های پرسنلی مستمر، یعنی حسابهای کل حقوق کارکنان (کد ۸۱) و مزایای کارکنان (کد ۸۲) تقسیم کرد. هر یک از این حسابهای کل دارای حسابهای معین مربوط به خود است که بیانگر نوع و ماهیت هزینه‌ها در سیستم حسابهای مالی است.

براساس اصول حسابداری قیمت تمام شده، آن بخش از هزینه‌های پرسنلی که مستقیماً در تولید خدمات درمانی مشارکت می‌کنند هزینه‌های مستقیم پرسنلی (هزینه‌های دستمزد مستقیم) شمرده می‌شود و لازم است در ارتباط با خدمات تولیدی و ارائه شده برحسب کارکرد آنها طبقه بندی، ثبت و تسهیم شوند. از این رو می‌توان کلیه پرسنل مراکز درمانی را به ۴ گروه: پزشکان، پیراپزشکان، کادر فنی پاراکلینیک‌ها و کارکنان و خدمه تقسیم کرد.

### ۸-۱-۳. سایر هزینه‌ها

سایر هزینه‌ها را می‌توان به هزینه‌های عمومی - اداری و هزینه‌های استهلاک تقسیم کرد. هزینه‌های استهلاک توسط سازمان محاسبه می‌شود و لذا ارقامی از این بابت در دفاتر مراکز درمانی ثبت نمی‌شود. از آنجا که هزینه استهلاک یکی از اقلام مهم هزینه‌های فعالیت‌های مراکز درمانی است، سازمان باید در سه ماهه ابتدای هر سال پس از محاسبه استهلاک نتایج را به تفکیک هر مرکز هزینه به مراکز درمانی اعلام کند تا براساس روشهای پذیرفته شده حسابداری در قیمت تمام شده خدمات منظور شود.

سایر هزینه‌ها، هزینه‌های مستقیم و غیر مستقیم مراکز هزینه محسوب می‌شوند که با تسهیم اولیه و ثانویه آنها در مراکز هزینه در قیمت تمام شده خدمات منظور شده و سهم عمده‌ای از سربار را در قیمت تمام شده خدمات تشکیل می‌دهند.

### ۸-۲. هزینه یابی مراکز هزینه

هر بنگاه اقتصادی از قسمتهای مختلفی تشکیل شده است که هر یک عهده‌دار وظیفه و فعالیت خاصی هستند. این تقسیم‌بندی براساس اصل تقسیم کار صورت می‌گیرد که هدف آن دستیابی به اهداف بنگاه با اقتصادی‌ترین روش و با اعمال مؤثرترین کنترل بر اختیارات اعطا شده به مسئولان هر قسمت است.

طبیعی است که هر یک از این واحدها برای انجام وظایف خود که عبارت از تولید محصولات و تدارک خدمات است تاگزیر به استفاده از داراییهای ثابت و مصرف داراییهای جاری است که خود به خود به ایجاد هزینه منتهی می‌شود.

این واحدها که فعالیت‌های مشابه، یا عملیات یکسانی را جهت تحقق اهداف بنگاه به طور مستقیم یا غیرمستقیم انجام می‌دهند مرکز هزینه نامیده می‌شوند.

هر یک از مراکز هزینه براساس نقشی که در بنگاه داشته و یا وظیفه‌ای که در قبال مراکز تولیدی ایفا می‌کنند به گروههایی تقسیم می‌شوند.

۸-۲-۱. طبقه‌بندی مراکز هزینه در واحدهای درمانی

از نظر حسابداری قیمت تمام شده، هدف اصلی تشکیل مراکز هزینه، انباشت هزینه‌های فعالیت‌های مشابه یا یکسان و تسهیم آنها براساس مبانی متناسب با خدمات تولید شده به منظور محاسبه قیمت تمام شده آنها است. تفکیک این اقلام با تسهیم اولیه و ثانویه هزینه‌ها در جدول تسهیم هزینه صورت می‌گیرد که جزء جدایی ناپذیر فرایند محاسبه قیمت تمام شده محسوب می‌شود. بر اساس اصول پذیرفته شده حسابداری قیمت تمام شده، مراکز هزینه مراکز درمانی و درمانگاه‌های تابعه آنها در گروه‌های زیر طبقه بندی می‌شوند:

- مراکز هزینه عمومی: واحدهایی هستند که خدمات خود را به کلیه قسمت‌های بیمارستان ارائه می‌کنند.
- مراکز هزینه پشتیبانی خدمات: واحدهایی هستند که خدمات خود را تنها به واحدهای عملیاتی، یعنی واحدهایی که خدمات درمانی و یا تشخیصی در آنها تولید می‌شود، ارائه می‌کنند.
- مراکز هزینه عملیاتی: واحدهایی هستند که تولیدکننده خدمات درمانی و یا تشخیصی بیمارستان هستند. این واحدها رami توان به مراکز هزینه اصلی و مراکز هزینه فرعی تقسیم کرد. وظیفه مراکز اصلی تولید خدمات درمانی نهایی، و وظیفه مراکز فرعی ارائه خدمات پاراکلینیکی به بیماران است.
- مراکز هزینه اداری - مالی: این مراکز واحدهایی هستند که به انجام امور مالی، اداری، سرپرستی، مدیریتی و انتظامی می‌پردازند.
- مراکز هزینه غیر عملیاتی: واحدهایی هستند که فعالیت‌های آنها در شمار وظائف و اهداف مراکز درمانی نیست.
- مراکز هزینه تفکیکی: این مراکز واحدهایی فرضی هستند که به منظور انباشت و تفکیک هزینه‌های غیر مرتبط از هزینه‌های مرتبط با تولید خدمات درمانی تشکیل می‌شود.
- مراکز هزینه طرحها و پروژه‌ها: کلیه هزینه‌های مربوط به مراکز درمانی برای اجرای طرحها و پروژه‌های درمانی، ساختمانی، تأسیساتی در مراکزی تحت عنوان همان پروژه یا طرح گردآوری و انباشت می‌شود.

## ۸-۲-۲. سیستم کدینگ مراکز هزینه

یکی از ملزومات نظامهای اطلاعاتی مدیریت شناسایی، تشخیص و تعیین دقیق، سریع و به هنگام داده‌ها است، در این نظامها اجرای این وظیفه را سیستم‌های کدینگ اطلاعاتی به عهده دارند که از طریق عقلایی کردن هرچه بیشتر فرایندها، دستیابی به داده‌ها را با سرعت و دقت بیشتری امکان‌پذیر می‌سازند و راه را برای ارتقای سطح بهره‌وری فعالیتها بویژه در مکانیزه کردن آنها هرچه بیشتر هموار می‌کنند. براساس نیازهای حسابداری قیمت تمام شده، برای شناسایی، تشخیص و تعیین دقیق مراکز هزینه و پردازش سریع و ماشینی هزینه‌های آن از یک سیستم کدگذاری ۹ رقمی برای مراکز درمانی و درمانگاههای تابعه آنها استفاده شده است.

در این سیستم از سمت چپ، ۶ رقم اول مشخص‌کننده کد طبقه است که وابستگی واحدها را در سلسله مراتب سازمانی نشان می‌دهد و سه رقم بعدی بیانگر کد شناسایی هر واحد است که هویت هر مرکز هزینه را مشخص می‌کند. در کد طبقه، ۴ رقم سمت چپ (بر اساس سیستم شناسنامه مراکز درمانی سازمان) مشخص‌کننده مراکز درمانی مربوط، رقم بعدی بیانگر درمانگاههای تابعه آن مرکز، و رقم سوم نشانگر گروه مراکز هزینه (مراکز هزینه عمومی، پشتیبانی، اصلی، فرعی ...) است.

به عنوان مثال کد ۰۶۶۱-۳۳۲۲۰ بیانگر مرکز هزینه درمانگاه تخصصی چشم (کد ۲۲۰) است که جزو مراکز هزینه اصلی (کد ۳) بوده و در درمانگاه شماره ۲ درمانگاه شربت‌زاده (کد ۳) وابسته به بیمارستان ۲۹ بهمن تبریز (کد ۰۶۶۱) قرار دارد. در عملیات داخلی در هر مرکز درمانی تنها از ۵ رقم سمت راست کد استفاده می‌شود.

## ۸-۲-۳. تسهیم اولیه هزینه‌ها

پس از تعیین و ارزیابی عوامل هزینه اولین گام در اجرای فرایند محاسبه قیمت تمام شده، تسهیم این هزینه‌ها به مراکز هزینه است. این تسهیم ممکن است به صورت مستقیم یا غیرمستقیم صورت گیرد.

صورت مستقیم حالتی است که هزینه‌های ایجاد شده در هر مرکز هزینه به طور روشن و دقیق معلوم و قابل تخصیص باشد، و صورت غیرمستقیم موردی است که به طور مستقیم نتوان هزینه‌ای را به مرکز هزینه خاص تخصیص داد و این زمانی است که هزینه‌ای مشترک و مربوط به

چند مرکز هزینه باشد. در چنین حالتی باید با انتخاب مبانی مناسب نسبت به تسهیم هزینه‌ها اقدام کرد.

#### ● هزینه‌های جنسی

هزینه‌های جنسی شامل هزینه‌های جنسی پزشکی و هزینه‌های جنسی عمومی است. هزینه‌های جنسی پزشکی، یعنی هزینه‌های دارویی و لوازم مصرفی پزشکی نقش مهمی را در ایجاد و ارائه خدمات درمانی ایفا می‌کنند. در حسابداری قیمت تمام شده می‌توان این هزینه‌ها را به هزینه‌های مواد مستقیم و غیرمستقیم تقسیم کرد.

#### ● هزینه‌های پرسنلی

در حسابداری قیمت تمام شده هزینه‌های پرسنلی باید براساس کارکرد و نقش مستقیم و غیرمستقیمی که در تولید خدمات ایفا می‌کند طبقه بندی شود. در اجرای این هدف با توجه به طبیعت فعالیت‌های بیمارستان و فرایند خدماتی - تولیدی آن، می‌توان هزینه‌های پرسنلی را به ۴ گروه هزینه پرسنلی پزشکان، هزینه پرسنلی پیراپزشکان، هزینه پرسنلی کادر فنی پاراکلینیک‌ها و هزینه پرسنلی کارکنان و خدمه تقسیم کرد.

با توجه به خدمات پزشکان در مراکز مشخص و رابطه مستقیمی که فعالیت آنها با تولید و ارائه این خدمات دارد، هزینه‌های پرسنلی مربوط به آنها جزو هزینه‌های پرسنلی مستقیم محسوب می‌شود. هزینه‌های پرسنلی پیراپزشکان، یعنی پرستاران، کمک پرستاران، بهیاران و سایر پرسنلی که وظیفه پرستاری و مراقبت از بیماران را در بخش‌ها عهده دارند جزو هزینه مستقیم خدمات تخت - روز به حساب می‌آید. هزینه‌های پرسنلی کادر فنی پاراکلینیک‌ها، مانند کادر فنی آزمایشگاه، رادیولوژی و فیزیوتراپی نیز جزو هزینه‌های پرسنلی مستقیم در نظر گرفته می‌شود. پرداخت‌هایی که به سایر کارکنان بیمارستان اعم از مدیران، سرپرستان، کارمندان و کارگران تحت عنوان کارکنان و خدمه انجام می‌شود، هزینه‌های پرسنلی غیرمستقیم محسوب شده و جزیی از هزینه‌های سربار را تشکیل می‌دهند.

از آن‌جا که تعدادی از پرسنل مامور بوده و بویژه تعداد بسیاری از پزشکان در واحدهای مختلفی به صورت مامور یا معرفی شده (از بیمارستان یا سازمانهای خارج از مرکز درمانی) خدمت می‌کنند و برخی با دریافت حقوق و مزایا از مرکز درمانی، تمام وقت به نهادهای خارج

از مرکز درمانی مربوط و درمانگاههای تابعه آن مأمور هستند، لذا بر اساس نیازهای سیستم حسابداری قیمت تمام شده برای شناسایی و تخصیص دقیق هزینه‌های پرسنلی به واحدهای مربوط از یک سیستم کدینگ استفاده شده است. در این سیستم هر کد (کد گروه پرسنلی) دارای سه رقم بوده که رقم اول سمت چپ مشخص‌کننده شغل (پزشک، پیراپزشک، کادرفنی پاراکلینیک‌ها، کارکنان و خدمه)، رقم دوم بیان‌کننده نوع استخدام (پرسنل ردیف استخدامی مرکز درمانی یا درمانگاههای تابعه، پرسنل شرکتی، پزشکان با قرار دارد پرکیس ...) و رقم سوم نشان دهنده رابطه فعالیت آنها است (پرسنلی که به مراکز درمانی مأمور شده‌اند، پرسنلی که به خارج از مراکز درمانی و درمانگاههای تابعه مأمور شده‌اند و پرسنل مأمور به درمانگاههای تابعه).

#### ● سایر هزینه‌ها

کلیه هزینه‌ها به جز هزینه‌های جنسی (براساس گزارشهای ماهانه) و هزینه‌های پرسنلی (براساس لیست‌های ماهانه) در زمره سایر هزینه‌ها به حساب می‌آیند و می‌توان آنها را به هزینه‌های عمومی - اداری و هزینه استهلاک تقسیم کرد.

بخش اعظمی از این هزینه‌ها جزو هزینه‌های مستقیم مراکز هزینه به حساب می‌آیند و می‌توان آنها را بلاواسطه به مراکز مربوط تخصیص داد و برخی به طور مستقیم قابل تخصیص نیستند و باید آنها را براساس مبانی مشخص و نرخهای متناسب به مراکز هزینه مربوط تقسیم و تسهیم کرد.

#### ● ثبت هزینه‌ها در مراکز هزینه

پس از شناسایی و طبقه‌بندی هزینه‌ها در فرم‌های اطلاعاتی و ثبت آنها در اسناد و مدارک مالی، این هزینه‌ها باید با معیارهای حسابداری قیمت تمام‌شده در مراکز هزینه مربوط وارد شوند.

#### ۴-۲-۸. تسهیم ثانویه هزینه‌ها

تسهیم هزینه‌های مراکز هزینه دهنده خدمات را به مراکز هزینه‌ی گیرنده خدمات تسهیم ثانویه هزینه‌ها گویند. در روش یک طرفه به ترتیب هزینه‌های مراکز هزینه‌ای که خدمات بیشتری به مراکز دیگر ارائه می‌کنند تسهیم می‌شود. این امر ابتدا از مراکز هزینه عمومی که خدمات خود را به کلیه مراکز ارائه می‌کنند آغاز می‌شود. سپس هزینه‌های مراکز هزینه پشتیبانی که خدمات خود



را تنها به مراکز هزینه عملیاتی ارائه می‌دهند انجام می‌شود. مراکزی که پس از تسهیم ثانویه دارای انباشت هزینه هستند عبارتند از: مراکز هزینه اصلی، مراکز هزینه فرعی، مراکز هزینه غیرعملیاتی، مراکز هزینه تفکیکی و مرکز هزینه طرحها و پروژه‌ها هستند. از آنجا که مراکز هزینه غیرعملیاتی و مراکز هزینه تفکیکی، نقشی در اجرای وظائف اصلی مراکز درمانی نداشته، یا ارتباطی با تولید خدمات مورد نظر ندارند جزو قیمت تمام شده منظور نمی‌شوند. هزینه طرحها و پروژه‌ها نیز جزو هزینه‌های سرمایه‌ای محسوب می‌شوند و در ترازنامه جای می‌گیرند، تنها هزینه‌های مراکز هزینه اصلی و فرعی هستند که در فرایند محاسبه قیمت تمام‌شده خدمات وارد می‌شوند.

تسهیم هزینه‌ها از یک مرکز هزینه به مراکز هزینه دیگر باید براساس مبانی علی، روشن و منطقی انجام شود، بدین معنی باید معیارها و ضوابطی در نظر گرفته شود که بیشترین رابطه منطقی و عینی را بین مراکز دهنده و گیرنده خدمات به طور متناسب برقرار کنند.

### ۸-۳. هزینه‌یابی خدمات (قیمت تمام شده خدمات درمانی)

هزینه‌یابی خدمات در مراکز هزینه عملیاتی مراکز درمانی (مراکز هزینه اصلی و فرعی)، یعنی مراکزی که در آنها تولید و ارائه خدمات درمانی و خدمات درمانی - تشخیصی انجام می‌شود، صورت می‌گیرد. انباشت هزینه‌های هریک از خدمات به تفکیک هزینه‌های مواد مستقیم، هزینه‌های پرسنلی مستقیم، هزینه‌های سربار، هزینه‌های اداری - مالی سازمان و هزینه سرمایه‌ای در هر یک از این مراکز، همراه با دریافت آمار تولید و ارائه آنها، امکان محاسبه و تعیین قیمت تمام شده واحد هریک از خدمات را فراهم می‌سازد.

#### ۸-۳-۱. گروه‌بندی و کدینگ خدمات درمانی

به منظور تسهیل و تسریع در محاسبه قیمت تمام شده لازم است کلیه خدمات درمانی بر اساس نیازهای سیستم (قیمت تمام شده) و با توجه به نوع تعرفه‌های آنها گروه‌بندی و کدگذاری شود. سیستم کدینگ از سه بخش کد طبقه، کد گروه و کد ماهیت تشکیل می‌شود که کد طبقه و گروه از ۲ رقم و کد ماهیت بر اساس سیستم کدگذاری سازمان از ۳ رقم تا ۶ رقم تشکیل می‌شود. کد طبقه و گروه که بر اساس نیازهای حسابداری قیمت تمام شده تدوین شده است در واقع مشخص‌کننده نوع و گروه تعرفه‌های خدمات درمانی است و کد ماهیت، همان کد مورد عمل

جاری در مراکز درمانی است که ۳ تا ۶ رقمی بوده و آمیزه‌ای از کدهای بین‌المللی و کدهای انتخابی توسط هر مرکز درمانی است.

#### ۸-۳-۲. فرایند هزینه‌یابی خدمات

از آن جا که بسیاری از واحدهای درمانی و یا درمانی - تشخیصی مراکز درمانی و درمانگاههای تابعه آنها، خدمات برابر یا مشابهی را با تعرفه‌های یکسان تولید و ارائه می‌کنند، لازم است کلیه هزینه‌های این واحدها با توجه به کدگروه آنها با هم جمع شود تا هزینه کل این مراکز به تفکیک عوامل متشکله آن به دست آید.

#### ۸-۳-۳. آمار و اطلاعات خدمات

یکی از عوامل اصلی در محاسبه قیمت تمام شده واحد خدمات، آمار و اطلاعات خدمات ارائه‌شده در دوره مالی موردنظر است. این آمار و اطلاعات باید توسط مراکز مربوط در پایان هر ماه تهیه و به حسابداری قیمت تمام شده ارائه شوند.

#### ۸-۳-۴. قیمت تمام شده واحد خدمات

قیمت تمام شده واحد خدمات به طور کلی از تقسیم قیمت تمام شده (هزینه تمام شده) هر یک از خدمات<sup>۱</sup> بر میزان خدمات ارائه شده در یک سال، که هر یک برحسب واحد خاصی مانند تعداد، یا ارزش خدمات ارائه شده، میزان واحد (K) جراحی، میزان واحد (K) داخلی، میزان واحد (K) دندانپزشکی، میزان واحد (K) بیهوشی و مدت ایام بستری سنجیده می‌شود، محاسبه می‌شود.<sup>۲</sup>

در این محاسبه سهم هر یک از عوامل قیمت تمام شده (اولیه) یعنی هزینه‌های مواد مستقیم، هزینه‌های پرسنلی مستقیم و هزینه‌های سربار تعیین می‌شود که با افزودن سهم هزینه‌های اداری - مالی سازمان و هزینه سرمایه، قیمت تمام شده نهایی هر یک از خدمات نیز به دست می‌آید.

۱. خدمات ویزیت در درمانگاه‌ها، خدمات مامایی، خدمات دندانپزشکی، خدمات تخت - روزبخشها، خدمات مشاوره و ویزیت در بخش‌ها، خدمات اتاق‌های عمل بستری، خدمات بیهوشی، خدمات اعمال جراحی، خدمات تشخیصی - درمانی درمانگاه‌ها، خدمات آزمایشگاه، رادیولوژی، سنگ‌شکن و دیالیز و خدمات تزریقات و پانسمان.

۲. فرم‌های طراحی شده در این ارتباط، در سه جلد گزارش تفصیلی طرح پژوهشی درج و در کتابخانه و مرکز مدارک مؤسسه عالی پژوهش تأمین اجتماعی در دسترس علاقمندان است.