

۷۵۸۰

دانشگاه تهران  
دانشکده بهداشت

پایان نامه  
برای دریافت فوق لیسانس علوم بهداشتی

M.S.P.H.

در رشته: اداره امور بیمارستانها

موضوع:

کنترل مدیریت بیمارستان با بررسی روشهای حسابداری

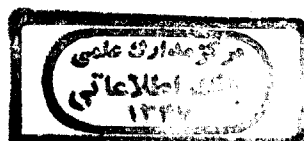
بناهنمایی:

استاد ارجمند جناب آقای دکتر باقر قاسمیان

نگارش:

محمد بهلول فتحی

سال تحصیلی ۱۳۵۸ - ۱۳۵۷



تقدیم به

پدر و مادر عزیزم که با چشم پوشی از مواهب زندگی و فدائکاری بید ریخشان  
همیشه رهنمون من در زندگی بوده‌اند .

تقدیم به

استاد ارجمند جناب آقای دکتر باقر قائمیان که راهنمایی‌های پیاپی نامه را تقبل  
فرموده و از هر گونه کمک و راهنمایی‌های استادانه خود در تنظیم این رساله  
در ریغ نفرموده‌اند .

تقدیم به

استادان ارجمند جناب آقای دکتر خسرو مجیدی و جناب آقای بهشید پاشا  
طغرل که همواره از راهنمایی‌های بید ریخشان برخوردار بوده‌ام .

تقدیم به

هیأت محترم قضات

۲۸۸۰

فهرست مندرجات

صفحه	عنوان
۱	مقدمه
۲	هدف
۶	دایره و روش بررسی
۸	تعریف مفاهیم
۹	فصل اول - انتظارات مدیریت بیمارستان از قسمت حسابداری و امور مالی
۱۷	توان در بیمارستان
۲۲	گروه‌ها و شاخص‌های اداری و عملیاتی
۲۷	روش‌های تعیین قیمت خدمات
۲۹	تسهیم هزینه‌ها و روش‌های آن
۳۱	تعیین حداقل موجودی انبار و مقدار مترون بصره سفارش
۳۴	حسابداری و حسابداری مدیریت
۴۶	فصل دوم - بررسی روی‌چهاری حسابداری و سازمان امور مالی در بیمارستان
۴۶	قسمت اول - سیستم حسابداری بیمارستان‌های دولتی
۴۷	اعتبارات
۵۴	درآمد هزینه

صفحه	عنوان
۵۷	د فتر داری و تنظیم حسابها
۶۰	د فتر
۶۰	اموال
۶۳	نحوه عمل واریز حساب
۶۷	قسمت دوم - سیستم حسابداری بیمارستانهای خصوصی
۶۷	مفاهیم کلی
۷۰	روشهای جاری حسابداری بیمارستانهای خصوصی
۸۴	نحوه عمل سوم - بودجه و کنترل از طریق بودجه
۸۵	تصرف
۸۸	مسئول اداره بودجه
۹۲	دستورالعمل بودجه
۹۳	مراحل تهیه بودجه
۹۷	فصل چهارم - تنظیم برنامههای مالی بلند مدت
۹۷	برنامه و برنامه ریزی
۹۹	انواع برنامهها
۱۰۲	برنامه ریزی مالی

صفحه	عنوان
۱۰۴	تسلسل د ربرنامه ریزی
۱۰۶	فصل پنجم - کنترل و مراحل آن
۱۰۶	کلیات و تعریف کنترل
۱۰۷	مراحل کنترل
۱۰۸	انگیزش
۱۰۹	تأقیق منافع بیمارستان و اعضای آن
۱۱۲	رفتار انسانی
۱۱۵	اصول کنترل
۱۲۱	فصل ششم - تجزیه تحلیل صورتحسابهای مالی
۱۲۱	روشهای عمد، تجزیه و تحلیل
۱۲۵	نسبت های مورد نیاز جهت تجزیه و تحلیل
۱۳۷	صورتحساب منابع و مصارف وجوه
۱۴۵	فصل هفتم - نتیجه گیری و پیشنهادات
۱۵۸	خلاصه
۱۶۴	منابع
۱۶۵	ضمائم

روزگاری همه معارف بشری در ظل "فلسفه" \* خلاصه می‌شد. اما امروز از این مادر صد ها بلکه هزارها طفل زاده شده که بعضی در مرحله رشد، بعضی در سنین بلوغ و برخی خود بزادن رشته های تازه در جهان مشغولند. مانند رشته مدیریت بیمارستان که یکی از رشته های منشعب شده از رشته مدیریت میباشد. هر چه زمان میگذرد بر سرعت رشد نوزادان اندیشه آدمی افزوده میشود تا آنجا که رشد و تکامل برخی سبب اعجاب می‌بود. آنچه که میتواند در این دنیای متلاطم، بیمارستانهای دولتی و خصوصی را راه نمونه بوده و موجبات موفقیت را فراهم ساخته و ضامن دوام و بقای آنها گردد، جز وجود تشکیلات منظم و مظمین مالی و اداری چیز دیگری نمی‌تواند باشد و از اینجا نکتی دقیق این تشکیلات در راه کمت به مدیریت بیمارستان و بالمآل رسیدن به اهداف بیمارستان آشکار می‌شود. حال بسا مشخص شدن اهمیت حسابداری در جهت ارشاد مدیریت بیمارستان راجع بسا تاریخچه حسابداری باید اشاره کرد که حسابداری یکی از شعبه بشمار معارف انسانی است که از رشد قابل توجهی برخوردار بوده است. گرچه قدیمی تریبی آثار مدون در موضوع حسابداری به چهار قرن قبل برمیگردد، توسعه و تکامل واقعی آن در طی قرون اخیر تحقق یافته و در طی همین مدت تحول و تکامل آن چنان

بوده که خود به تولید شعب اختصاصی نظیر حسابداری مدیریت پرداخته است که در جهت کمک و ارشاد مدیریت بیمارستان باید از آن نام برد . و شاید به همین علت است که گفته میشود حسابداری مدیریت یکی از همین نوزادان نو رسیده است که عمرش از چند دهه تجاوز نمی کند .

نگارنده پس از سالها تحصیل و تجربه در رشته های حسابداری و حسابرسی و مدتها کار در بیمارستانهای تهران و شهرستانها اقدام به تهیه مطالبی در این زمینه نمودم .

در این پایان نامه سعی شده است که چگونگی کنترل هایی که مدیریت بیمارستان با بررسی روشهای مختلف حسابداری و تکنیک های گوناگون امور مالی مانند اعمال کنترل هزینه ، کنترل بودجه ، تنظیم برنامه های مالی بلند مدت و تجزیه و تحلیل صورت های مالی و مانند اینها بدون اینکه وارد جزئیات دقیق و مفصل احتمالا زائد در زمینه های حسابداری بشود ، شرح داده میشود و یا بعبارت دیگر راههای بهره گیری از حسابداری و امور مالی و روشهای آن بعنوان شاه کلیدی در دست مدیریت بیمارستان ارائه میگردد .

بامید اینکه گرد آوری و ارائه مطالب فوق مورد قبول استاد ارجمند جناب آقای دکتر باقر قائمیان و هیئت محترم قضات قرار گیرد .

### هدف

نظر به اینکه در ارتباط با موضوع پایان نامه یعنی امور مالی و حسابداری در جهت ارشاد مدیر بیمارستان و کمک به وی در زمینه تصمیم گیری اصولاً "کتب و منابع بسیار کم و اندک است و اکثراً" تصمیماتی که مدیر در بیمارستان میگیرد بنحوی از انحصار با مسائل مالی ارتباط پیدا میکند لذا هدف از انتخاب و تهیه موضوع فوق اولاً "تشریح و وضع موجود با توجه به امکانات و مقتضیات فعلی در بیمارستانها و ثانیاً" به منظور آشنایی مدیر بیمارستان در زمینه بهره برداری از منابع مالی در جهت اخذ تصمیمات صحیح در بیمارستان میباشد که سعی شده است ابتدا سیستم جاری حسابداری در بیمارستانها (اعم از دولتی و خصوصی) شرح داده شود. (چه از نظر سازمان امور مالی و چه از نظر وظایف و مسئاریتهای هر واحد) و سپس تکنیکهای گوناگون امور مالی مانند اعمال کنترل هزینه، کنترل بودجه، تنظیم برنامههای مالی بلند مدت و مهمتر از همه جهت اطلاع از وضع بنیه مالی و نقاط ضعف بیمارستان روشهای مختلف تجزیه و تحلیل صورتحسابهای مالی (مانند ترازنامه، عملکرد، سود و زیان و...) ذکر گردیده که بعنوان مثال با اطلاع از این مبحث برای مدیر بیمارستان بسیار ساده خواهد بود که مشخص کند در چه هنگام بستن کاران احساس عدم اطمینان مینمایند و یا بیمارستان در چه هنگام از مقدورات اعتباری استفاده نمی نماید، و در چه هنگام باید سرمایه افزایش و یا دارایی ثابت کاهش پیدا کند.



بعلاوه جهت آگاهی بیشتر دانشجویان فارغ التحصیل این رشته که در بدو شروع کار در بیمارستان احتمالاً "آشنایی زیادی با روشهای امور مالی که رمز و کلید موفقیت هر بیمارستان میباشد ندارند، تهیه گردیده است .

پس بطور مختصر در هدفهای ذکر شده فوق موضوع تحقیق در قالب موارد زیر خلاصه میگردد :

- \* ایجاد طرح و برنامه ریزی و بودجه بندی و کنترل هزینه .
  - \* بکار بردن فنون و تکنیک ها و روشهای حسابداری از قبیل اداره حسابهای دارایی بدهی ، درآمد و هزینه و رعایت صرفه جویی در میزان پیش بینی بودجه ، میزان در خواست ، و روشهای حسابرسی و کنترل کالا و مانند اینها که میتوان مقدار هزینه عملیات را به حداقل رساند .
  - \* ارائه آمار و اطلاعات مربوط به درآمد های بدست آمده و هزینه های مصرف شده و به طور کلی فعالیتهای انجام شده .
  - \* بررسی و برآورد امکانات با توجه به محدودیت منابع مالی و ارائه بهترین روش استفاده از منابع فوق .
  - \* ارائه برنامه های کوتاه مدت و بلند مدت و پیش بینی منابع مالی مورد نیاز بیمارستان در آینده ( با توجه به برنامه ریزی تجهیز و توسعه قسمت های مختلف بیمارستان ) .
- لازم به تذکر است که ۳ تن از همکاران در گذشته در ارتباط با موضوع فوق پایان نامه های

تهیه نمود هاند که عبارتند از :

۱- آقای جلا ییژطهماسبی با موضوع مدیریت ورهبری بیمارستان از طریق حسابرسی و کنترل ( ۱۳۵۱ ) که شامل مطالبی در مورد ساختمان مدیریت ، نمودارهای سازمانی روابط سازمانی ، شخصیت ها و سازمان ، کنترل و مدیریت ، حسابرسی و کنترولر مدیریت ، کنترل داخلی ، پرسشنامه کنترل ، برنامه و حسابرسی کنترل ، پرونده دائمی و پرونده جاری حسابرسی مدیریت ، نقش حسابرسی مدیریت و ارزیابی کنترل های داخلی میباشد .

۲- آقای عبدالمناف اصلانخانی با موضوع بررسی مدیریت مالی در بیمارستانهای دولتی ، خصوصی ایران ( ۱۳۵۶ ) که شامل مطالبی در مورد تولید در بیمارستان ، طبقه بندی حسابها ، طبقه بندی هزینه ها ، روشهای سرشکن کردن هزینه ها ، هزینه های مورد در تعیین نرخ خدمات ، استهلاک و روشهای محاسبه آن ، برنامه ریزی و کنترول مالی ، بودجه نقدی ، بودجه عملیاتی ، بودجه سرمایه ای و کنترل داخلی میباشد .

۳- آقای حسین توکلیان با موضوع پیشنهاد سیستم حسابداری بیمارستان ( ۱۳۵۵ ) که شامل مطالبی در مورد تشکیلات حسابداری و مرکز بهداشت و درمان ، فرم گزارش های مدیریت ، آمارها ، صورت حساب عملیات ، صورت ربر درآمد و هزینه و ترازنامه و چارتر حسابها میباشد .

امید است مطالبی که در این پایان نامه آمده است بتواند سهم کوچکی در جهت

استفاده مدیران، پرسنل حسابداری بیمارستان، دانشجویان رشته اداره امور بیمارستانها و اشخاص ذی‌علاقه داشته باشد.

### طرح و روش مطالعه

این مطالعه از سه ماهه دوم سال ۵۸ شروع گردیده و روش تحقیق case study یا بررسی موردی بوده و براساس مطالعه و بررسی سیستم‌ها و روشهای موجود در زمینه حسابداری و امور مالی تهیه شده است. اطلاعات مورد نیاز بمنظور تهیه این بررسی بطریق زیر جمع‌آوری گردیده است:

- ۱- بررسی سوابق مالی و فرم‌ها و گزارشات در بیمارستان
  - ۲- مطالعه کتب، نشریات و مقالات در زمینه حسابداری و امور مالی
  - ۳- مصاحبه مستقیم با کادر امور مالی بیمارستان ( بمنظور بررسی نارسایی‌ها )
  - ۴- مطالعه قوانین و مقررات مدن دولتی
  - ۵- تجارب شخصی
- این مطالعه دارای فرضیه نبوده و صرفاً "در مورد بررسی روشهای حسابداری در بیمارستان بوده است و براین اساس راهم سئوالات تحقیق بشرح زیر بوده است:
- ۱- چگونگی شکل سازمان امور مالی و قسمت‌های تشکیل دهنده آن و وظایف و مسئولیتهای واحد‌های مربوطه ؟
  - ۲- نحوه عملیات روزمره حسابداری و امور مالی ؟

۳- چگونگی تهیه و ارائه آمار و فرم‌ها و گزارشات دوره‌ای ( مانند انواع ترازها ، فرم نمونه ۱۳ ، صورت‌مغایرت‌های بانگی ، ترازنامه و سود و زیان ) .

این تحقیق در دو بیمارستان به آور و ساسلان ( آمریکائی سابق ) انجام گردیده و در مورد انتخاب ایند و بیمارستان بعنوان نمونه لازم به تذکر است که در مورد انتخاب نمونه از بیمارستانها جهت بررسی با توجه باینکه کلیه بیمارستانهای وابسته به دانشکده پزشکی و بیمارستانهای تیرو خورشید و وزارت بهداشتی و بهزیستی طیرغم اختلافات جزئی ( در سیستم حساب‌داری ) همگی با سیستم حساب‌داری دولتی اداره میشوند و بیمارستانهای خصوصی موجود نیز که تابع سیستم حساب‌داری بخش خصوصی میباشند ، دو بیمارستان به آور و ساسلان ( آمریکایی سابق ) با توجه بسبب حجم کار و بزرگی و تمیز بودن آنها بعنوان نماینده د و بخش مهم بترتیب بیمارستانهای وزارت بهداشتی و بهزیستی و بیمارستانهای خصوصی انتخاب گردیدند و دلایل این شکل انتخاب بشرح زیر میباشد :

۱- گاهی یک سیستم جزء میتواند الگویی از یک سیستم کل باشد .

۲- حتی المقدور بیمارستانهایی انتخاب شده‌اند که دامنه فعالیت‌های آنها وسیعتر بوده‌اند .

۳- وجود مدیر در اینگونه بیمارستانها ( که به انجام تحقیق سهولت و سرعت بیشتری میبخشد )

بعبارت دیگر در انتخاب از روش نمونه‌گیری آماری استفاده نشده است .

### تعریف مفاهیم

"اعتبار" — عبارتست از مبلغی که برای مصرف یا مصارف معین در بودجه مربوطه به تصویب میرسد .

"دوره عمل حسابداری" (Accounting cycle) عبارتست از مجموعه عملیات زیر: ثبت فعالیت های مالی در دفتر روزنامه، نقل اقلام ثبت شده از دفتر روزنامه به حسابهای مربوط در دفتر کل، تهیه تراز آزمایشی، تهیه کار برگ، ثبت تعاملات مربوط به اصلاح حسابها در دفتر روزنامه و نقل اقلام ثبت شده مذکور از دفتر روزنامه به دفتر کل — تهیه صورت حسابها ( صورت سود و زیان، ترازنامه و سایر صورت حسابها )، بستن حسابهای موقت و بالاخره تهیه تراز آزمایشی اختطاصی .

"تأمین اعتبار" — عبارتست از تخصیص تمام یا قسمتی از اعتبار برای هزینه معین .

"سال مالی" — یکسال شمسی که از اول فروردین ماه آغاز و پایان اسفند ماه ختم میشود .

"تسجیل" — عبارتست از تعیین میزان بدهی قابل پرداخت بموجب اسناد مثبت .

"بیمارستان" — جزء لاینفک تشکیلات اجتماعی و پزشکی است که وظایف آن تأمین مراقبت های کامل بهداشتی ( درمانی — پیشگیری ) برای عموم مردم بوده و در ضمن

یک مرکز آموزشی و تحقیق برای کارکنان بهداشتی و درمانی میباشد . ( ۴ )

"علی الحساب" — عبارتست از پرداختی که بمنظور ادای قسمتی از تعهد صورت میگردد .

"پیش پرداخت" — عبارتست از پرداختی که از اعتبارات مربوط طبق احکام و مقررات

قراردادها پیش از انجام تعهد صورت میگردد .

## فصل اول

( ( انتظارات مدیر بیمارستان از قسمت حسابداری و امور مالی ) )

همانطوریکه قبلاً هم اشاره شد اداره امور مالی در هر موسسه‌ای اعم از بیمارستان یا هر سازمان دولتی یا خصوصی دیگر مجری فعالیت‌هایی مالی در نیل به اهداف مورد نظر می‌باشد .

لازم به تذکر است که گرچه در تهیه و تنظیم و پیشنهاد بودجه و نیازهای مالی آتی هر سازمان حسابداری و امور مالی سازمان دخالتی مستقیم ندارد ، ولی در اجرای اهداف مورد نظر که ارتباط مستقیم با منابع مالی داشته باشد سهم بسزایی دارد .

روش حسابداری بیمارستان باید پیشینتد و جامع بوده و دارای این خصوصیات باشد :

۱- وجود نمودار سازمانی و سیستم که بندی شده حسابداری بنحوی که مراکز هزینه مشخص باشد و حسابداری بتواند با کمک گرفتن از روش کد بندی اعتبارات و هزینه هر هزینه را بحساب بخشی که عامل بوجود آوردن هزینه بوده ، بنویسد .

۲- تعیین بخش‌ها بعنوان مراکز خرج عمومی و مراکز خرج نهایی - بدینورگی بخش‌های بیمارستان را می‌توان به بخش‌هایی که با بیمار سروکار دارند و یا خدمات خود را به بیماران عرضه میکنند مانند لابراتوار - رادیولوژی - اتاق عمل - درمانگاه و غیره و بخش‌هایی که خدمات عمومی انجام میدهند مانند امور مهندسی - امور مالی و اداری و کاخداری تقسیم کرد . به عبارت دیگر بخش‌ها به دو دسته تقسیم می‌شوند یک دسته

بخش هائیکه کسب درآمد میکنند مانند اطاق عمل و آزمایشگاه و . . . وادستگاه  
دوم بخشهایی هستند که خود کسب درآمد نمیکنند ولی خدماتشان صرفاً برای  
براه انداختن کار بخش های دسته اول است .

بدینجهت که کلیه مخارج مستقیم و غیر مستقیم بخش های عمومی باید بر بخش های دارای  
درآمد سرشکن شود .

۳- وجود یک سیستم آماری دقیق که آمار غیر مالی مربوط به عملیات بخش ها را  
جمع آوری و طبقه بندی کند . منظور از آمار غیر مالی اطلاعاتیست نظیر تعداد آزمایشهای  
انجام شده ، تعداد عکسهای رادیولوژی ، تعداد غذاهای سرو شده ، میزان رختهای  
بسته شده و غیره .

۴- وجود یک سیستم حسابداری دقیق برای نگاهداری مراکز خرج .  
بیمارت دیگر سیستم حسابداری و امور مالی باید قادر باشد تا همیشه در مورد زیر  
اطلاعات را در اختیار مدیر بیمارستان قرار دهد :

I- ارائه فرمهای مقایسه ای مرحله ای بمنظور مقایسه فعالیتهای انجام شده با آن چیزی  
که پیش بینی شده بود و میزان مضایرت و تفسیر آن و تعیین عوامل بوجود آورنده این  
اختلاف و رفع و اصلاح آنها .

II- ایجاد طرح و برنامه ریزی و بودجه بندی و کنترل هزینه .

III- ارائه آمار و اطلاعات مربوط به درآمد های بدست آمده و هزینه های مصرفی