



מכון יוסף קסירר
למחקר בחשבנות
THE JOSEPH KASIERER
INSTITUTE FOR RESEARCH
IN ACCOUNTING

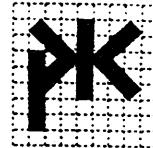


**הכללת מדדי ביצוע (יעילות, איכות)
בדוחות כספיים תקופתיים
של מלכ"רים (בתיהם חולים)**

חיים אשחים



מכון יוסף קסירר
למחקר בחשבונות
THE JOSEPH KASIERER
INSTITUTE FOR RESEARCH
IN ACCOUNTING



**הכללת מזרדי ביצוע (יעילות, איכות)
בדוחות כספיים תקופתיים
של מלכ"רים (בתיה חולים)**

חיים אשחים

דצמבר 1994

**הכללת מדדי ביצוע (יעילות, איכות)
בדוחות כספיים תקופתיים
של מלכ"רים (בתיה חולים)**

חיים אשחים, רו"ח

**ברצוני להביע את תודהי לפרופסור יצחק סוארי
ולמכוון יוסף קסирו למחקר בחשבונאות,
על עזרתם במחקר זה.**

תוכן העניינים

עמוד

חלק א: מבוא

2	פרק 01
---------	---------------

חלק ב: סקירה

16	פרק 02
23	פרק 03
32	פרק 04
41	פרק 05
49	פרק 06
52	פרק 07
53	פרק 08
59	פרק 09
61	פרק 10
65	פרק 11

חלק ג: הצעה

68	פרק 12
77	פרק 13

חלק ד: סיכום

80	פרק 14
----------	---------------

חלק ה: נספח

83	פרק 15
	דוגמת דין וחשבון כספי מתוך גילוי דעת מס' 117 של ה-FASB

חלק א: מבוא

תוכן העניינים

עמוד

3	01.01 מאפיינים של מוסדות ללא כرونות רוח
5	01.02 מקומו ומשקלו של המלכ"ר בישראל
7	01.03 נתוניים על בריאות ואישפוץ
9	01.04 סכנת הטעה בדיווח המקובל
10	01.05 הגיע הזמן לדוח על אינדיקטורים משמעותיים של ביצועי מלכ"רים (בתיה חולים)
11	01.06 עלות האשפוץ בתיה חולים אוניברסיטאיים
13	01.07 שיטות
14	01.08 הבעת תודה

**01.01 הגדרה / מאפיינים של
 מוסדות ללא כוונת רוחחים**

מוסדות ללא כוונות רוחח נבדלים מעסקים בכמה היבטים. נבחן להלן שלושה מהיבטים אלה:

בעלות וחוון:

בעסק ההון המושקע הינו של המשקיע. בכספי לתקנות התאגדורות ולהסכם המשקיע יכול למשיך רוחחים, למכוור ולהעביר את השקעתו או להגדילה. בחיסול העסק הבעלים מקבלים בחזרה את הונם בתוספת או גՐΙעת התוצאות העסקיות.

למלך"ר אין הון הבעלים. המשאים המוזרמים לו הינם (1) מענקים ותרומות בסכף או בעין, עם או בלי סייגים מה לעשות בקרן ומה בפירותיה. יש והסיגים הם לצמיחות וייש וهم לתקופה מוגבלת או לביצוע פרויקט מסוים; (2) תשלום תמורה שירותים שתיפיק המלך"ר.

בחיסול המלך"ר, העודפים, אם נשארו כאלו, חייבים להיות מועברים למוסף בעל מטרות דומות לאלו של המלך"ר.

מטרות:

בעסק המטרת הינה להפיק את מירב התשואה על ההון המושקע והמشاءים הפעילים, תוך הבחת המשך קיומו של העסק, שמירת ההון המושקע במונחים ריאליים, וכל זאת בדרגת סיכון סבירה.

במלך"ר המטרות הן (1) להגשים שירות לטובת הציבור הרחב או חלק منهו; (2) לקבל לצורך הנ"ל תרומות, מענקים וגמ' תשלום תמורה שירותים אשר יאפשרו המשך קיום הארגון ומתן שירותים בהיקף וברמה נאותים.

סבירה:

עסק שאינו בעל מונופול, חייב להתחנוק בשוק באשר לאיכות, מהירות וזמינות השירותיו.

המלך"ר מגיש את שירותיו מעמדת כוח כעין מונופוליסטית. לצורךן על פי רוב אין אופציה לקבלת שירות זול או טוב יותר. אולם, הדברים הולכים ומשתנים.

חומר משמעותו "השורה התחתונה" במלך"ר:

בעסק "השורה התחתונה" במוניחים ריאליים ועל בסיס מזומנים לאורך שנים הינו אינדיקטור מכרייע.

מלך"ר "השורה התחתונה" אולי מצביעה על בריאות פיננסית לטrhoח הקצר אך היא איננה בשום פנים ואופן בעלי משמעות כלשהי לגבי איכות, יעילות וזמינות השירותים שלמען הגשתם המלך"ר הווקם ואשר בגינם הוא זוכה לתמיכה מתורמים, מהשלטון ומחברים.

מקומו ומשקליו של המלכ"ר בישראל

01.02

להלן קטע מתוך מאמרו של ג'ימי ויינבלט, "מגזר המלכ"רים", שפורסם בשנתון המרכז לחקר המדיניות החברתית בישראל 1990/91 ע' 181:

"מבנה המגזר השלישי (המלך"רי) במשק הישראלי"

הмагזר השלישי בישראל מייצר כ-8% מההתוצר הלאומי ומעסיק כ-10% מכוח העבודה. עיקר פעילותו של המגזר מרכז בענפי הבריאות והחינוך (כ-80%), אך הוא מהוות גורם מרכזי בענפים אחרים, שמשקלים המוחלט קטן יותר: תרבות, מחקר, סעד, ואחרים...

רכיביות המגזר מתבטאת לא רק במספר הקטן של ענפים בהם הוא פועל, אלא בעיקר בכך שפעילותו מתבצעת על ידי מספר יחסית קטן של מוסדות: עשרים וחמשה מוסדות מייצרים קרוב ל-80% מתפקת המגזר (כ-6% מההתוצר הלאומי), וזאת בעיקר בענפי הבריאות והחינוך. המוסדות הגדולים הם קופות החולמים, בתיהם החולמים המלכ"רים, האוניברסיטאות, מוסדות מלכ"רים בחינוך העל יסודי, סמינרים, ישיבות ועוד. חשיבותם רבה נודעת, כמו כן, לפועלות מלכ"רים בתחום ההתנדבותי ובתחומי הרווחה הלא ממשתפים (העובדות לעיל לקוחות מלמ"ס: סקר הכנסה והוצאה של מלכ"ר 1980/81, ירושלים 1985 וכן מרוטר ואחרים, 1985).

מיומן המלכ"רים בא ממספר מקורות. ההעברות הממשלתיות מהוות מקור מיומן עיקרי, והן מהוות כ-60% מסך הכנסות המגזר. בענפים בריאות חינוך ותרבות משמשות ההעברות הממשלתיות מקור מיומן עיקרי (מעל ל-50%). התקגיד המركזי של הממשלה במיומן פעילות מלכ"רים איננו בלבדי למשק הישראלי. אמנם באלה"ב מלאת הממשלה תפקיד צנوع בירוחם במילוי מלכ"רים (25% מהכנסותיהם), אך קיימים ענפים שבהם כמחצית מהכנסות המלכ"רים ממקורם בהעברות ממשלתיות, למשל בתחום הבריאות ושירותי הרווחה (ראה Weisbrod, 1988, עמ' 197).

המעורבות הממשלתית האינטנסיבית בפעולות מלכ"ריהם הביאה ליצירת מוסדות המשמשים תחליף קרוב לממשלה ולפעולות ממשלתית. ככלומר, מוסדות שעיקר מימוןם ממשלתי משמשים במידה רבה זרוע מעצמה של הממשלה בתחוםים מסוימים. הדבר נכוון בעיקר בתחוםי הבריאות וחינוך שבחם מלכ"רים מתחרים בשירותי הממשלה (ואולי משלימים אותו, הבדיקה קשה).

כנגד זאת יש מלכ"רים המשמשים תחליף לחברות עסקיות, ודבר זה הרואה אחד המאפיינים של המגזר, שהוא בוגדר תופעת בין היתר בין המגזר הממשלתי לבין המגזר הפרטני. חלק מהמוסדות קרובים יותר למגזר הממשלתי ואחרים קרובים יותר למגזר הפרטני ...

כלו של דבר - ענפי הבריאות, החינוך, התרבות, הרווחה, הדת ועוד, בנויים מרכיבים משתנים של מוסדות ממשלה, מלכ"רים ציבוריים, מלכ"רים פרטיים לחברות עסקיות. קיימים תחומיים שבהם יש פעילות בלבדית למלכ"רים (ציבוריים) למשל החינוך האוניברסיטאי ובמעט כל הביטוח הרפואי. קיימים תחומיים שבהם פעילים מלכ"רים לצד חברות עסקיות, למשל בענפי בתיה האבות והתרבות (תיאטרון, מוסיקה ועוד). יוצא דופן בתחום הבריאות הוא ריפוי השינויים שהינו כמעט כרלו פרטני-עסקי ...".

נתונים על בריאות וaisepoz

01.03

א. משקל ההוצאה לבריאות בתקציב הלאומי הגולמי ההוצאה לבריאות הכוללת בישראל הינה 7% בקירוב מהתקציב הלאומי הגולמי.

ב. משקל האשפוז בהוצאה הלאומית לבריאות אישפוז הינו הרכב הגדל ביותר בהוצאה הלאומית לבריאות ומהוות בערך 40% ממנו.

הבעלות על המיטות הכליליות בשנת 1988 (א, ב)

<u>% מצטרב</u>	<u>%</u>	
46.5	46.5	ממשלה
	30.6	קורפ"ח כללית
77.1		<u>סה"כ קורפ"ח וממשלה</u>
19.8		ציבוררי (לא למטרות רווח)
96.9		<u>סה"כ ציבוררי</u>
	3.1	פרטי
<u>100.0</u>	<u>100.0</u>	

השיעור הגבוה של בעלות ממשלתית (46.5%) ובבעלויות ציבוריות ללא מטרות רווח (96.9%) וدائית מחייב לשקוול דיווח לפי כלליים יישומיים למכל"רים וליחידות ממשלתיות אשר לגביהם הולכת ומתגבשת ב莫ועצה האמריקנית (Government Accounting) לתקני חשבונאות ממשלתיים (Standards Board) הדעה, שיש לכלול בהם נתונים ביצוע במונחי הייעדים שהוצעו.

(א) למעט מיטות גריאטריות ומיטות למחלות נפש

(ב) ראה דוח ועדת נתניהו, עמ' 38

מכאן ואילך, כאשר נדון בענף או מוסד מסוים של המגזר המלכ"רי,
נתיחה לארגוני חולים.

בתים חולים, למטרת סקירה זו, משמשותם בתים חולים כלליים בבעלות
ממשלה, מלכ"רים או פרטית - להבדיל מבתי חולים למחליות כרונירות,
מחליות נפש, מוסדות סיועדים ומוסדות גמילה (ראה גם: Service :
Efforts and Accomplishments Reporting, GASB Report, 1990,
. (p. 143).

סכנת ההטעה בדוחה המקובל של בתי חוליים

01.04

להבדיל מעסיק, אשר בו הרווח נטו הינו בעל משמעות רבה, הרי בבית החולים הדו"ח הכספי יכול להצביע על תוצאות כספיות נאותות על אף ביצועים גרועים במישור איכות השירות ויעילות התפעול. לדוגמה, בית החולים יכול להציג רוחחים, כאשר:

- **הטיפול בחוליים היה גרוע (על פי תפיסת החוליים ו/או על פי מבחנים מקצועיים).**
- **שיעוריו התמותה היו גבוהים, בהתחשב עם תמהיל החולים (מחלה, גיל, מחלות משנהיות, חריפות המחלת בשעת הקבלה).**
- **שיעור הדזוזמים הצולבים עלה על המקובל (במוסדות בעלי תמהיל רפואיים דומה).**
- **השהייה הייתה ארוכה בהשוואה לקבוצת החולים ברת השווה בבית החולים אחר (או באותו בית החולים בשנה אחרת).**
- **זמן המתנה לאשפוז, לטיפול או להתייעצות, היה ארוך בהשוואה ל... .**
- **שיעור האשפוזים החוזרים תוך 31 יום היה גבוה בהשוואה לקבוצה החולים דומים בבית החולים אחר.**

**01.05 הגיע הזמן לדוח אינדיקטוריים משמעותיים על ביצועי מלכ"רים
(בתוי חולים)**

"הגיע הזמן", תחת גם בידי מקבלי החלטות הישראלים (ספקים המשאבים והצרכניים) מידע על איכות ויעילות השירותים הרפואיים אשר הם נזקקים להם ו/או משלמים עבורם וחלופות אשר עומדות לרשותם, במידה וישנם כאלה.

"הגיע הזמן", כי קיימת התהוושה שאין מקבלים שירותים באיכות ביעילות ובזמיןנות הרצויות.

"הגיע הזמן", כי התהוושה האמורה קיבלה גושפנקה על ידי מסקנות ועדיות חקירה מלכתית (ועדת נתניהו) ורוחול בחיקת חוק ביטוח בריאות המתחבש במידה רבה על ממצאים ומלצות של דו"ח הוועדה האמורה.

"הגיע הזמן", מפני שגם הענף בארה"ב (בתוי החולים), גם החשבונאות הממשלתית בארה"ב (GASB), וגם בתוי המחוקקים של כמה מדינות בארה"ב (Texas, Oregon, Pennsylvania, etc.) מעודדים ומחייבים פיתרת והנחת מדידת ביצוע (איכות ויעילות) בתוי חולים ציבוריים. הסוכנויות הפדרליות (Medicare, Medicaid) מחייבות למעשה גם בתוי חולים פרטיים במסירת מידע רב בנושא.

"הגיע הזמן", מכיוון שקיימות מחשבות גם במשרד הבריאות וב קופת חולים להקנות למספר בתוי חולים כללים מעמד של יחידת חיבור עצמאית ואולי האגיד עצמאי.

כדי שהדו"חות הכספיים של בתוי חולים יהיו משמעותיים ובריא השוואה, רצוי להכין את הכלים שיאפשרו לקבל גם דוח על ביצועים (איכות, יעילות, אפקטיביות).

**01.06 עלות האשפוז בבתי חולים אוניברסיטאיים (מרכזים רפואיים
אקדמיים)**

ישנו חלק מיוחד של עלויות הוראה ומחקר אשר מתוקצב וממומן בנפרד מהעלויות של טיפול החולים (מאושפזים ובلتוי מאושפדים). עלויות אלה בדרך כלל נכללות בתקציב בית ספר לרפואה ובמונקי מחקר הניתנים לבית הספר, לבית החולים או לחוקרים היחידים. ישנן גם עלויות משותפות אשר נזקפות לפי שיטות תמחיריות ו/או הסכמים, במירוח כאשר בעלות בית הספר ובית החולים אינה זהה.

אולם, מעל ומעבר לעלות הוראה ומחקר אשר זוהה מעלה, ישנה שונרת מסויימת בין בית החולים אשר מטרתו המוגדרת הראשונית היא לשמש מרכז אקדמי, לבין בית החולים אשר מטרתו הראשונית היא לשמש מרכז איכון ורפואי.

ההערות הבאות נבחרו מפרק 7 של הספר:
The Health Economy, Victor R. Fuchs, Harvard University Press, 1986.
 וهن מתייחסות לאותה עלות יתר מבנית של מרכזיים אקדמיים.

חסלום גלובלי עבור טיפול כולל לפי קבוצת אבחנה (s's) נתפס כאיום על מצבם הכספי של מרכזיים רפואיים אקדמיים אשר עלותם [לקבלת חוליה אחד] גבוהה מזו של בתי החולים קהילתיים.
 (Sloan, Freedman, Steinwald, 1983, Watts and Klastorin, 1980)

*
 מרכזיים רפואיים - אקדמיים ימצאו מעט נחמה בציפייה להחזר עלויות מתוקנות בשל חמייל החולים שלהם. מחקרים שנעשו הרואו כי עלותם של מרכזיים אקדמיים גבוהה יותר גם אם חמייל החולים שורה לזה של בית החולים הקהילתי הזול יותר.
 (Watts and Klastorin, 1980; Becker and Steinwald, 1981; Thompton, Fetter and Shin, 1978).

* הסברים אפשריים לעלות הגבואה יותר במרכזי האקדמיים הינה שוניות הרופאים: הזמנת בדיקות רבות יותר בהיותן חלק מהתהליך החינוכי מחד וחוסר הרצון להסתמך על תכניות קליניות, דוגמת רופאים מנוסים יותר, מאידך. (1978, Martz and Plakovsky)

* התיחסותם של רופאים למות וחווט רצון מתחת לחוליה למות, עלולה לתרום במרכז האקדמי לטיפול נמרץ יותר, אפילו אין סיכוי לשיפור מצבו של החולים. רופאים פרטיים, המטפלים בחולים בבית החולים הקהילתי, ערים יותר לרחשி לבו של החולים ולרצונו או אי רצונו להמשיך ולחיות. במקרים רבים נתון זה אולי לא ידוע לרופא המטפל במרכז האקדמי.

שיטות

01.07

שיטות המחקר שאמורות היו להיות ראיון, משאול, הגשת שאלות ודיםן חזר, הפכו לפגישות, שיחות טלפוןות והתחכבות עם גורמים אמריקניים מהאקדמיה (Harvard, NYU, FASB, GASB), מהמקצוע (Joint Commission of Accreditation of Healthcare Organizations) ומהתעשייה (בתים חולים). Health Care Organization.

תיאגוד בתים חולים גדולים של משרד הבריאות וקופת חולים ויעולם היה נושא שנדרן עמוק גם על ידי "וועדת החקירה הממלכתית לביקורת תפקידיה ויעילותה של מערכת הבריאות בישראל 1990" (וועדת נתניהו).

בפרק ה' בעמודים 157 ו-178 בהתאם, מזכיר הדו"ח - כתפקידו משרד הבריאות - הקמת מערכות מידע ובקרה על האיכות והטיפול הרפואי (חלק ה').

בן פרסם משרד הבריאות בשנת 1989 "קוויים מנחים לבירות לאומי לטוווח ארוך בישראל". בעמוד 53, 54 מוגדרים יפה היעדים של הבטחת איכות הטיפול ומערכות מידע.

ואולם, אין בשני הפרטומים האלה הצערת מפורטות לדוחה לציבור הרחב על ביצועים (איכות, יעילות).

תיאגוד בתים חולים גדולים וביקעת "סל שירותי", המוזכר בהצערת חוק ביטוח בריאות, עשוי להציג את הצורך במערכות דיווח מתוחכמת (כספי, יעילות, איכות). ذات, בין היתר, בשל הסיבה פשוטה שבתי חולים עמידים ירצו להסביר לעצם ולאחרים את ההבדלים בתוצאות הכספיות. מאידך, אין זו כרגע הבעיה החשובה והבערת ביותר המעסיקה את הגורמים השונים, ועל כן בחרתי להתבסס בשלב זה על נסironם של אחרים, קרי ארה"ב.

הבעת תודה

01.08

ברצוני להודות לכל המומחים, מנהיגים בשטח שלהם, המפורטים מטה בלווזית, אשר תרמו ביד רחבה מזמן, מידיעתם ומנסיוונם וסייעו לי חומר, לרבות חומר שטרם פורסם.

Professor R.N. Anthony - Harvard Business School, USA

Professor Jeffrey Callen, Stern School of Business, NYU, USA

Mr. Denis Beresford, CPA, Chairman FASB, USA

Mr. Jay Fountain, Asst. Director of Research, GASB, USA

Mr. Yacob Kop, Director, the Center for Social Policy Study in Israel, Jerusalem

Dr. Joseph Aharony, Kasierer Research Institute/Graduate School of Business Administration, Tel Aviv University

Professor Amihud Dotan, Tel-Aviv University

Dr. Benjamin Moses, Gaertner Institute

Dr. Baruch Rosen, Brookdale Institute

ברצוני גם להודות לאלו אשר לעת עתה לא אוכל לנקוב בשםם.

A senior executive of the ministry of Health

A senior executive of the Treasury

A senior executive of Kupat Holim

A medical director of a large teaching hospital

A dean of a medical school

A senior executive of the state Comptrollers Office

A senior partner of a large CPA firm

הספרנים באוניברסיטאות השונות ולשכת דואי חשבון היו לעזר רב בהשגת חומר אשר לא היה תמיד זמין.

חלק ב: סקירה

**פרק 02 דיווח אינדיקטורים של ביצוע במלכ"רים (aicoh, יעילות) –
היסוד התיאורטי**

תוכן העניינים

עمرך

17	תיאוריות שעשוות להשתנות	02.01
18-17	הגדרות קצורות של תיאוריה חשבונאית	02.02
20-19	סולם העדיפויות של איכויות בדיווח	02.03
20	משמעות, האיכות החשובה ביותר	02.04
21	דרוש מידע על תשומות וhasil שרות (Service efforts and accomplishments)	02.05
22	אמינותם של אינדיקטורים ומשמעותם	02.06

02.01תיאוריות עשויות להשנתנות

בין השיטות השונות שהוצעו במשך תולדות הימים האינטלקטואליים של היקום, השיטה המדעית הוכיחה את עצמה כאמינה ביותר. זהה תוצאה הנובעת בעיקר מהתעקשותו של מדע, כי כל היפותזה, ותאה בדוקה ככל שתאה, עשויה להשנתנות לאור גילויים חדשים.

(Rudner, T.S., *Philosophy of Social Science*, 1966,
pp. 76-77)

02.02הגדרות קצרות של תיאוריה חשבונאית

רודנר (ראה לעיל) מגדיר "תיאוריה" כך (עמ' 10):

תיאוריה היא מערכת קביאות אשר ביןיהן קיים קשר שיטתי וכ כולל הכללות כעין חוקיות, אשר ניתנים לבדיקה בצורה אמפירית.

תיאוריות חשבונאיות מוגדרת ע"י Paton ב: Harvard Business Research Study No. 25

תיאוריות החשבונאיות הינה למצית המדיניות, הדוקטרינות, מוסכ默ת ואקסימומת מתומצחות מהערכות מטרות החשבונאיות, בדיקת הסביבה בה היא פועלת וניתוח ביקורתית של מהות הפרקטיקה.

המחבר לא ינסה להגדיר במדויק את המושגים: אקסימומת, תיאוריות, עקרונות, מוסכ默ת, פרקטיקה מקובלת, תקנים. מחברים שונים השתמשו במונחים אלה בנסיבות שונות, בתקופות שונות.

המשמעות למושגים ולהגדרות הנ"ל הינו, שהן דעתם של בני אדם בתפקידים שונים (יושבי ראש ועדות מקצועיות, מחוקקים, חוקרים וכיו"ב) אשר פעלו במצבים כלכליים, משפטיים ופסיכולוגיים שונים ובתגובה למשברים שונים. לעניות דעתו של המחבר המושגים השתננו וימשיכו להשנות וקשה למתוח קו מפheid ברור בין כולם.

נושא עבודה זו אינו תיאורית חשבונאות לשם. ההזדקנות לחלקם קטנים ורערונות מトーך ספרות מסוימת וידועה בנושא, אינה אמורה לשלוות את ערכם או לדחות מקורות אחרים.

Watts and Zimmerman (Accounting Review, 1979) מוכחים על ידי סקירה בלתי מתאפשרת של תלדות החשבונאות באלה"ב כי תיאוריות חשבונאיות שמשו בעיקר לתמייה במטרותיהן של שדולות לגבי חקיקה ותקינה קיימת או מוצעת.

המחברים המוזכרים אינם מזללים בפיתוח תיאוריות או בניזולן כמתואר לעיל, אולם הם טוענים כי אין זה סביר להניח כי תיאוריה חשבונאית כלשהי תהיה אי פעם "מקובלת" על כל אלה המושפעים מתכנים חשבונאיים.

- (Eldon S. Hendrikson (Accounting Theory, 3rd ed., 1977, p. 6) מחלק תיאוריות חשבונאיות לשישה מישורים עיקריים:
1. תיאוריות מבניות (Structural Theories)
 2. תיאוריות פרשניות (Interpretational Theories)
 3. תיאוריות המדגישות את השפעתן על תהליכי קבלת החלטות.

תיאוריות המדגישות את השפעתן על תהליכי קבלת החלטות.
Communication/Decision Oriented Theories

קבוצת התיאוריות השלישייה (תగובות דוח - החלטות) הוגדרה (ב-1977) כצעירה אך גם המבטיחה ביותר. היא אף מתבססת עם הפרטומים הסמכותיים של שנות ה-70 (Trueblood, FASB Concepts) ואננו נתמקד בה.

התיאוריות החשבונאיות המתרכזות בהעברת מידע למקבלי החלטות, ותתנהגו מקבלי ההחלטה על סמך המידע שהועבר, מובילה אוטנו אל השאלות הבאות:

- מי הם מקבלי ההחלטה (מי הם צרכני המידע והדיווח)?
- מה הן ההחלטהות שהם עשויים לקבל. מהו המידע שדרosh להם?
- מה הן יכולות המידע הנדרש (זמן, אמינות, שימושות, מהותיות, ניטרליות, בהירות, אפשרות השוואה)?

סולם עדיפויות של איקוות בדיווח

02.03

בנסיבות כלכליות יש עליות להפקת מידע ויש גבול לכדיות קבלתו, לכן צריך גם להחליט על העדפות רויתוריות.

בחרנו בסולם עדיפויות של איקוות כדלהלן:

1. ממשעות
2. זמינות, אמיןנות
3. בהירות, ניטרליות, מהותיות, אפשרות השוואה, אפשרות בדיקה

דרוגה הנמוך של הקבוצה השלישית נועד בהכללה החלקית בשבי הדירוגים הגבוהים יותר. אפשרות בדיקה וניטרליות נכללות חלקית באמיןנות. אפשרות השוואה חופפת חלקית משמעות. מהותיות נכללת חלקית במשמעות, זמינות ואמינות נראות איקוות הכרחיות למשמעות.

FASB Concept No. 2 - Qualitative Characteristics of Accounting Information (May, 1980) אומר בעמ' X: ממשעות ואמינות הינהו אותן איקוות ראשוניות ההופכות מידע חשוב לשימושי בקבלת החלטות.

הזכירנו בקצרה תיאוריות אשר הובילו אותנו לצרכנים של דוחות, לצרכים שלהם ולאיקוות הרצויות למידע המדווח. אמרנו שמשמעות הדיווח למקבלי ההחלטה הוא המאפיין החשוב ביותר. נשאר לנו לבחון האם הצרכנים, הצרכים והמאפיינים של איקוות הדיווח אמורים שונים אצל מלכ"דים מחד ועסקים מאידך והתיחסנו לשאלת זו בסעיף 01.03.00 (סכת הטעה בדיווח המקובל).

הוועדה להכנת נייר עמדה לגבי תיאוריה חשבונאית יסודית, הגדרה חשבונאות כך, ש"משמעות" הפכה לחוק היסודי.

משמעות, האיכות החשובה ביותר

02.04

מצעצת תקני חשבונאות פיננסית בארה"ב (FASB) קבעה כי מידע חשבונאי חייב לעמוד במספר מבחנים כדי להיות ראוי להיכל בדירות כספי.

בין המאפיינים החשובים יותר אשר עליהם הוכרז הינט: משמעות, אמינות ואפשרות השוואת (Relevance, Reliability and Comparability :FASB Concepts No. 2, ובמילים של 2

משמעות ואמינות הינן שתי האיכות אשר הופכות מידע חשבונאי לשימושי לקבלת החלטות, בכפוף לאילוצים הקיימים כתוצאה של עליות ומחותיות. תוספת משמעות ותוספת אמינות הם המאפיינים ההופכים מידע לפריט יותר רצוי, כלומר פריט שימושי יותר בקבלת החלטות. אם אחת האיכות (משמעות או אמינות) הטרות לחלוטין, המידע אינו שימושי יותר, אם כי – אידיאלית – בחירת חופה חשבונאית אמרה לספק מידע אמין יותר ומשמעותי יותר, הרי ניתן כי צדיק לוותר על אחת האיכות אלה לטובת השניה.

02.05

דרוש מידע על תשומות והישגgi שירות (SEA)

דו"ח כספי על תפקוד בית חולים אשר אינו כולל מידע בעניין ביצוע (aicoth,יעילות) אינו עומדת מבחן הראשוני הדורש כי מידע חשבונאי יהיה בעל משמעות ולכון לא יתרום למקבלי החלטות (לספק המשאים, לחולים, למدينة ולმבוחים) כלים לקבלת החלטות.

מאחר ולארגוני לא-עסקיים אין אינדיקטור יחיד לביצוע, שווה ערך לדוח או דוח לניה (EPS) בעסק, דרישים אינדיקטוריים נוספים.

הbiazou של ארגונים לא- עסקיים (מלכ"רים) אינו חוסף דרך כלל לבחון התחרויות בשוקים, דוגמת עסק. על כן דרישים סוגיים נוספים של בקרות. במלים של No FASB Concepts 4 (ע' 23):

"...biazou ארגון

47. דיווח כספי אמור לספק מידע לגבי biazou של תאגיד במשך תקופה מסוימת, מדידה תקופתית של שינויים בסכום ומהות של משאבי נטו של הארגון שאינו עסק, וכן מידע לגבי התשומות והישגים של ארגון זה. שניהם אלו ביחד מייצגים את המידע השימושי ביותר ב计算器 biazou של הארגון" (הדgest המחבר), עמ' 23.

اميינותם של אינדיקטורים ומשמעותם

02.06

יש להבדיל בין שני דברים שונים לחלוטין:
א. אמינות האינדיקטור לכשעצמו מבון הצד של המלה, ככלומר,
האם נוכנים הערכיים הכתובים המפורטים בגין הנתוונים כגון:

- עלות אחיזות
- מס' הסגל לmitsah
- אורך שהייה ממוצעת
- שיעור תפוצה
- שיעור תמורה לסוג מסוים של מחלת אצל חולמים במצב רפואי מרוגדר

כל הנתוונים הנ"ל רשומים ברשומות בבית החולים ודיקוקם ואמינוותם
אין נופלים מאמינותם ודיקוקם של נתוניים כספיים רשומים,
למעשה הם מדויקים יותר מאשר נתונים חבורניים למיניהם, כגון
התיחסויות על תנאי, פחת, הוצאה והכנסות שנצברו וכו'.

ב. משמעות האינדיקטור. האם המשמעות שאנו מיחסים לאינדיקטורים
נוכנים נכונה היא? לדוגמה:

האם שיעור תמורה גבואה למחלת מסוימת הוא אינדיקטור לטיפרול
רפואי גרווע יוטר, לאחר שהביאו בחשבון את כל הגורמים הידועים
האפשריים האחרים? שאלת זו מופנית לרופאים למחקר ולבירור
הນשך והחולץ. דיווח צרייך להיעשות לפי The state of the Art. כשנודע על הקשרים חדשים יש לבצע
השנויים המתחיכיבים בדוח.

דיווח אינדיקטורים הוא "איתות" - הדלקת נוריות אדומות בלבד.
בעסקים, שיעור נזילות נמוך הינו מצב המחייב בדיקה. הוא עדין
אינו אומר שהעסק לא ירווח או יפשט את הרgel.

פרק 03 משמעות בדיווח, התפתחות לקרה דיווח אינדיקטוריים
ב-20 השנים האחרונות

תוכן העניינים

<u>עمرך</u>		
25	משמעות בדיווח	03.01
25	התפתחות ב-20 השנים האחרונות	03.02
26	הכשרה רפואי חשבון לדיווח אינדיקטוריים של יעילות וaicות, שיתוף פעולה עם רפואיים ובבעלי מקצוע אחרים והסתמכות עליהם	03.03
26	גילוי הדעת של ה-FASB לרבות מס' 117 מיוני 1993	03.04
27	המקרים וטיפולת גילוי הדעת של GASB (Government Accounting Standard Board)	03.05
27	השפעת סדרי התשלום של הסוכנויות הפדרליות (Medicaid & Medicare) על התקדמות באיסוף, ריכוז וDİYOח נתוני יעילות וaicות	03.06
28	התקדמות שהושגה בדיווח ביצועים (aicות ויעילות) בעקבות חקיקה של מדיניות שונות בארה"ב	03.07

- | | | |
|----|-------|--|
| 28 | 03.08 | תקנים וההערכות של הוועדה המשותפת להכרה ארגוני בראיות (Joint Commission) |
| 29 | 03.09 | מחכונות דיווח ענפיים עדיפים על מחכונות דיווח מגזרים (דיווח אחיד לבתי חולים כלליים מכל המגזרים והבעלויות) |
| 30 | 03.10 | יישום Data Envelopment Analysis לקבעת עלות תקן |

מ害羞ות בדירות

03.01

דין וחשבון כספי של מלכ"ר אשר אינו מגלת גם אינדיקטורים של ביצוע לגבי איכות ויעילות, אינו עומד בדרישות הראשוניות והיסודות ביוטר של המאפיינים האיכותיים הנדרשים ממידע חובנאי, הינו:

- (1) - **משמעות** (Relevance)
 .(Comparability) (2) - **אפשרות השוואת**
 (FASB Concepts No. 2) **ראיה**

התפתחות ב-20 השנים האחרונות

03.02

בארה"ב קיימת התפתחות לkrarat דוח חיזוני כללי מבוקר ביחידות ממשתיוות הכולל דוח על:

1. תוצאות כספיות;
 2. יעילות המנהל/החפועל;
 3. איכוח הטיפול הניתן.

התפתחות לקראת דיווח אינדיקטורים של ביצוע היהת במשך 20 השנים האחרונות שונה מכך במישוריהם השונים. המונח "במישורים שונים" בפרק זה, בא להבדיל בין התפישות השונות המקובלות:

▪ בתעשייה עצמה,(Clomer בתי חולים, ארגוני רפואיים, הוועדה המשותפת להכרה בארגוני שירותי בריאות (Joint Commission for Accreditation) וכור').

- במקצוע החשבונאות (FASB, AICPA, GASB, GFOA) •
 - בחוק המדינה השונות באלה"ב, לדוגמה: Pennsylvania, Texas •
 - במשלחת הפדרלית, בשיטת תשלום קצוב Prospective Payment •
 - עבור אשפוז/טיפול לפי קבוצות אבחנה System - PPR (Diagnosis Related Groups - DRG's) •
 - (Medicare & Medicaid) •

3.03 הכשרה רואי חשבון לדיווח אינדיקטוריים של יעילות ואיכות.
שיתוף פעולה עם רפואיים ובעלי מקצוע אחרים והסתמכות עליהם

יתacen והידע של חשבונאים אשר לא צמחו במערכות בריאות או ביטוח בריאות ולא קיבלו הכשרה הניתנת היום בניהול מערכות בריאות, איןכו מספיק כרגע כדי לטפל בדיווח כזה, אולם:

1. **תקני ביקורת אפשריים לרואי חשבון להיעזר, בתנאים מוגדרים, במומחים אחרים (ראה תקני ביקורת בגין *on experts*).**
2. **רופא חשבון מסוגל לרכוש את הידענות הדרשות בזמן סביר.**

3.04 גלוי הדעת של המועצה לתקני חשבונאות כספיים לרבות גליוי דעת

המועצה לתקני חשבונאות כספיים (FASB) סקרה במשך 20 השנים האחרונות שחשיבות ורצויו של אינדיקטוריים של ביצוע (aicots, יעילות) ילוו את הדו"חות הכספיים.

מайдך נטען בגילויי הדעת שלא, כי אומנות ומידע של מדידה ודוחה אינדיקטוריים של יעילות ואיכות למכל"רים, טרם הגיעו לרמה המאפשרת הכללתם בדו"חות כספיים חיצוניים מבוקרים.

מטעם ה-FASB פורסמו ביוני 1993 גילויי דעת מס' 117, 116 בעניין דוח כימי למכל"רים. גילוי דעת 117 מזכיר אמן שוב, בצורה מוצנעת, בהערכת שולדים, את אשר פורסם החל משנת 1972 בהזמנות שורנות, אך איןנו מחדש הרבה בנושא דוח על איכות ויעילות השירות.

03.05

המחקר וטיוות גילויי הדעת של המועצה לתקני חשבונאות ממשלתיים

המחקר והניסיונות הנוגעים למדידת ביצועים (aicahot ve-iyilot) ביחסיות ממשלתיות, ובתוכם בתים חולמים, נמשכים זה זמן רב. בסוף שנת 1990 פורסם ה-GASB סיכום מחקרים: "דו"ח על תשומות והשגים במגדר השירותים - 'הגעה שעתו'". מחקר מיוחד מוקדש לבתי חולמים.

בסוף שנת 1992 פורסם ה-GASB ידיעות ראשוניות (פרלימינריות) על המושגים של מדידה ודוח על ביצועי איכוח ויעילות Service Efforts and Accomplishments Reporting הכספי המתפרסם.

כאמור, המועצה לתקני חשבונאות כספיים ממשלתיים מעודדת את המשך הניסויים עם הכללת אינדיקטוריים של איכוח ויעילות בדו"חות כספיים הייצוניים כלליים.

03.06

השפעת סדר החשלום בסוכנויות הפדרליות (Medicaid & Medicare)
על התקדמות באיסוף ריבוז ודיוח נתוני – יעילות ואיכוח

הממשלה הפדרלית (האמריקנית), באמצעות סוכנויות הפדרליות (Medicaid, Medicare) קבעה החזר עלויות בגין כל אחד מ-470 סוגים אשפוזים/טיפולים באיכות מוגדרת (S'DRG). כך קבעה בעקיפין אפשררת נוחה לכל בית חולמים למדוד את יעילותו ואיכותו בהשוואה לתקן הפדרלי זהה.

חשולם סכום קבוע גלובלי על ידי סוכנויות הממשלה הפדרליים Medicaid ו-Medicare עבור טיפול/אשפוז לפי קבוצות מחלות (S'DRG) במקומות בגין ימי מחלת ושרותים ספציפיים, משמש נקודת מוצא לאיתורן חוכר יעילות, מתן שירותים מעבר לנדרש וכו'.

**03.07 התקדמות בדיווח ביצועים (aicah ויעילות) שהושג בעקבות חקיקה
של מדיניות שוננות באראה"ב**

מספר מדיניות באראה"ב קבעו בדרך חקיקה, כי על בתי חולים ציבוריים לדוח על יעילות ואיכות השירותים הניתנים על ידם.

לדוגמה, במדינת פנסילבניה, באזרע בתי חולים מסוימים, מדווחים ומשווים את הਪטירות בתבי חולים לפני 470 קבוצות מחלות לכל אחד מ-28 בתי חולים, למוצע המושתת על מאגר נתוני לאומי.

כן מדווחת עלות לאשפוץ לפני קבוצות מחלות, גם ליום אשפוץ וגם לפני מספר שחדרורים לכל אחד מבתי החולים אשר פועלם באזרע המודרך.

**03.08 תקנים והערכות של הוועדה המשותפת להכרה ארגוני בראיות
(Joint Commission)**

"הועדה המשותפת להכרה ארגוני בראיות" פועלת עשרות שנים לשיפור איכות ויעילות השירותים הרפואיים, לקביעת תקנים וכלי מדידה. נבדקו הרבה אינדיקטורים בהרבה אתרים וחתהlixir נמדד בימר שאות.

**03.09 מתקנון דיווח ענפיים עדיפים על מתקנון דיווח מגזרים
(דיווח אחיד לבחירתם כללים מכל המגזרים והבעלות)**

במה דומות ייחידות ממשתיות ליחידות מלכ"רויות?

1. הן אינן פועלות לשם רוח;
2. תוצאות כספיות חיוביות אינן הוכחה (חוכחת) להצלחתן;
3. שרוטיהן אמודרות להיות מוגשות לטובת הכלל ללא אפליה;
4. הן אינן פועלות בשוק משוכלל או עיין משוכלל. החולה והלקוח הנזקק לשירותיהן הינו דרך כלל רוכש בלחין בקייא, שלא מרצון וAINO מצליח תמיד לזכות בשירות כאשר הוא נזקק לו;
5. החולה/הלקוח דרך כלל אינו מסוגל לשפט את טיבו/שוויו של השירות המוגש;
6. חלק ניכר מהכנסתן מתקבל מהמדינה;
7. לא תמיד קיימות זיקה בין עלות/שווי השירות המוגש לבין התשלומים בגיןו.

הנאמר בסעיפים 2, 4, 5, 6, 7, נכוון גם לגבי בתיהם פרטיים.

לGBTI בתיהם, ראוי על כן להחיל עיקרי תפיסות דיווח של ייחידות ממשתיות גם על מלכ"רים וגם על ייחידות פרטיות עם השינויים המתחייבים מהענין.

03.10

יישום Data Envelopment Analysis לקבעת עלות תקן בכתי חולים

(1989) Banker et al במאמר: "Analysis of Cost Variances for Management Control in Hospitals" מסכמים נסiron לישם לגבי קבוצה של 110 בתים חולים הנתמכים על ידי הממשלה, שיטת Data Envelopment Analysis לקבעת נורמות שליעילות הניתנות להשגה.

להלן עיקרי סיכום המאמר הנ"ל:

1. השימוש בעליות תקן המבוסס על ביצועים [של יחידה הנסקרת] מנzieח חוסר יעילות קיים.
2. השוואת עליות בין-מוסדות יכולה להיות שימושית בפרטן הכספייה הנ"ל.
3. התפתחויות שוטפות (מחסור משאבים, סחרור עליות בתים חולים וניסיון עם תיגמול של בתים חולים) עוררו מחדש עניין ביעילות.
4. המאמר מפתח גישה חדשה לקבעת עלות תקן תוך שימוש בשיטות מתמטיות (DEA) והשוואת ביצועים שוטפים בין-מוסדיים.
5. יתרון חשוב של DEA לצורך קביעת עלות תקן הבינו כי תקנים אלה מהווים "מטרה יעה וניתנת להשגה" המבוססת על ביצוע מעשה של בתים חולים אחרים עם תמהיל [חולים] והיקף פעולות דומה.
6. סטיות יעילות לפי DEA, מהוים את ההפרש בין הביצוע למעשה של כל יחידה ויחידה בכ"ח מסוים לביצוע הטוב ביותר של יחידה כזו בכ"ח דומה מאידך. כמו כן יש להזהר מההשתמש בביטויים חריגים (Outliers) אשר יש לזהות ולנקTEL.
7. השיטה המוצעת מאפשרת קביעת עלות התקן, לאו דוקא ברמת המקסימום, אלא - נורם - בשירון התשייע של אוכלוסית יחידת בתים החולים המשמשת להשוואה...

* Research in Governmental and Nonprofit Accounting 1989 vol. 5, p. 288.

הערות המחבר לשיטת Banker et al לפि רצף הטיעיפים שהובאו לעיל:

1. מה שמודרך כ"הנחת חוסר הייעילות של העבר ע"י התבසות על ביצועי היחידה הנסקרת", עלול לכלול רכיבים כגון: שוק עבודת מקומי, גיל ומעמד תחזקה במתקנים. לעומת זאת, רכיבים מסווג אשר אינם ניתנים לשינוי מהותי בטוחה הקוצר ע"י הנהלה האקסקטיבית המקומית ולכנן אولي רצוי להקדים את הטיפוף בנושאים אחרים.
2. השוואת ביצועים מחלקיים בין-מוסדיות יכולה גם להיעשות על ידי שיטות פרימיטיביות יותר מאשר DEA, למשל על ידי *Ranking*.
3. אחת המגרעות של התבאסות בלבד היא ביצועים יחידתיים, להבדיל מביצועים כולניים (לדוגמא, ס"ה סגל למיטה), הינה כי ניתן למשל "להזיז" עלויות "שירותי מלון" (תזונה ונקיון) ל"שירותי אבחון וטיפול", (חדרי ניתוח, מעבדה ורנטגן) בשני הכוונים ע"י ריסות אורך שהייתה של החולה. עלות שירות מלון הנה נגזרת של זמן. עלות שירות אבחון הנה נגזרת של בדיקות.
4. פעילות שירותי עזר רפואיים יותר אינטנסיבית בשעות בלתי קורנבןצונליות יכולה ל凱ר את שהותו של החולה בכיה"ח, ולהיפך.
5. ניתוח סטיית עלות למשה לעומת עלות תקן, אינה מעסירה את ידיעתו על איכות הביצוע גם אם השיטה המוצעת קובעת כתקן את ביצועי היחידה היילה ביותר, בכיה"ח בעל תמהיל חולים דומה לזה שאת ביצועיו חוקרים.
6. תוצאות כגון שיעור תמורה, הצורך לקבל חזרה, והערכות איכרת אחר איבן מובאות בחשבון. כפי שנאמר בסעיף 1.04 (סעיף הטעה), בית חולים יכול להיותiesel לפי הגדרות al Banker et al גם כאשר תוצאות הטיפול בחולים שליליות.

**פרק 04 התיחסות של גורמים סמכותיים באלה"ב
לדיווח על ביצוע במלכ"רים (aicoh, יעילות)**

תוכן העניינים

עמוד

33	Objectives of Financial Statements	AICPA	1973	04.01
33	Hospital Industry guide	AICPA	1972	04.02
33	Non Business Organizations	FASB	1978	04.03
34	Concepts No. 4	FASB	1980	04.04
34	Presentation of AICPA Task Force	FASB	1989	04.05
35	Prof. Anthony R., Non Business Accounting		1989	04.06
35	Service Efforts and Accomplishments	GASB	1993	04.07
36	Preliminary Views / SEA Reporting	GASB	1992	04.08
36	Non Business Accounting	FASB	1993	04.09
37	Voluntary Health and Welfare Organizations	AICPA	1992	04.10
37	Texas State Auditor's Office		1993	04.11
38	Pennsylvania Hospital Effectiveness Report		1991	04.12
38	Competition and the Medical PPS Program		1988	04.13
39	Government Financial Reports - Users Needs	GASB	1985	04.14
39	SEA Reporting, Its Time Has Come	GASB	1990	04.15
40	Technical Efficiency in VA Hospitals		1993	04.16

השנה: 1973 04.01

הפרסום: AICPA: Objectives of Financial Statements
(Trueblood Report)

התايיחסות/העמדה:

הביבועים של מוסדות ממשלתיים ושל מוסדות ללא כוונות רווח חייבים להימדר. יעד זה ניתן להשגה, בהדרגה, תוך פרק זמן סביר.

השנה: 1972 04.02

הפרסום:
AICPA Industry Guides
(Hospitals, Universities and Others)

התايיחסות/העמדה: אין התايיחסות

השנה: 1978 04.03

הפרסום: FASB Research Report: Financial Accounting
in non Business Organizations

התايיחסות/העמדה:

నכון כי יש לעודד דיווח על השגת מטרות, אך נראה עדין בלחני מציאותי לדרוש הכללת מידע צזה בדו"חות כספיים (ע' 53).

השנה: 1980 04.04

הפרסום:
FASB Statement of Financial Accounting
Concepts No. 4: Objectives of Financial Reporting
by non Business Organizations

התיחסות/העמדה:

אידיאלית, דיווח כספי יכול מידע על המידה בה הושגו מטרות הארגון. היכולת לעדוף מדידות כאלה עדין בלתי מפורטת וייתכן ועדין אינה עומדת בדרישות האיכות המוגדרות ב"מושגים מס' 2" FASB (משמעות ואפשרות השוואה). המחקר חייב להימשך. אם וכאשר פותחו נתוניים מנחים את הדעת, יש לכלול אותם בדו"חות הכספיים (סעיף 53, עמ' 26).

השנה: 1989 04.05

הפרסום:
Exposure Draft/Invitation to Comment
"Financial Reporting by Not for Profit Organizations"
FASB Presentation of AICPA Task Force, No. 084B

התיחסות/העמדה:

דיווח על תשומות ותפקידו בהשגת מטרות היה משפר מאד דיווח זה.
היכולת למדוד הישגgi שירות דרך כלל בלתי מפורטת.

04.06 השנה: 1989

הפרסום:
Prof. Anthony R., Should Business and
Non Business Accounting be Different

התיחסות/העמדה:

הדווח על ערך, כמוות או איזות של שירותים חורג מיכולתו של דיווח כספי. גם המומצאה לתקני חשבונאות כספיים (FASB), גם המומצאה לתקני חשבונאות ממשלתיים, (GASB) הזמיןו מחקרים בנושא זה. אף אחד מדו"חות המחקרים לא הגיע למסקנה כי ניתן למדוד ערכם של שירותים (עמ' 23).

04.07 השנה: 1990

הפרסום:
GASB Research: "Service Efforts and Accomplishment: Reporting - Its Time Has Come"

התיחסות/העמדה:

המחקר העלה כי מדדים של SEA (תשומות ותפקידים שירות) הינם בשימוש רחוב, הינם בעלי ערך וכן השיגו רמה של פיתוח המצביע על קבלתם כמודד לביצועים של יחידות ממשלתיות (עמ' IX) ...בענף בתיה החולמים ניתן להסיק בביטחון כי הניסויים עם מדדי ביצוע של שירותים (SEA) התחילו ברצינות, עם הגיבוי של כמה ארגוני מפתח מקצועיים, אשר לهم הכוח לספק מנהיגות, להרחיב את השימוש במידדי ביצוע של שירותים, (עמ' 125). (הדגשת המחבר)

השנה: 1992 04.08

GASB: Preliminary Views on Concepts Related to Service Efforts and Accomplishments Reporting

התايיחסות/העמדה:

מצג מס' 1 של מטרות דיווח כספי קובע כי דוחות חיזוניים למטרות כלליות חייבים לסייע בהערכת המאיצים לספק את השירותים, העליות, התשומות הקשורות במאיצים אלו, ומידת הצלחה (תוצאות) בהשגת היעדים (עמ' III) (הדגשת המחבר)

FASB Concepts No. 4 הכלולים היום בדו"חות כספיים מסורתיים (עמ' 10, סעיף 46).

מאז 1989 מדיניות שונות בארה"ב חוקו חוקים המחייבים סוכנויות מדיניות אלו לפתח תוכניות אסטרטגיות (המפרטו מטרות, יעדים, שימושות ומטלות) וכן מודיעו ביצוע למדידת הצלחות בהשגת המטרות המוגדרות. מספר ארגונים מקצועיים העבירו החלטות הממליצות כי יחידות ממשלתיות ידוחו מדרדי ביצוע לעליות, תכליות ויעילות. מספר יחידות של המדיניות ושל הרשות המקומיות פרסמו דו"חות על ביצועים לרבות פרסומי SEA (עמ' 21, סעיף 82) (הדגשת המחבר)

השנה: 1993 04.09

FASB No. 117

התايיחסות/העמדה:

גם מודיע לא כספי ביחס לחשומות בתוכניות תפוקה ותוצאות היבוי מסייע. למשל מודיע בגין... מספר שחרורי חולים מבתי חולים ושיעורי תפוצה.

דרך כלל נוח לתת מידע כזה כנתונים משלימים מטעם הנהלה, או על ידי דיווח כספי לפי שיטות אחרות (עמ' 9, הערת לסעיפים 26, 27)

04.10 השנה: 1992

AICPA: Audits of Voluntary Health and Welfare Organizations

התתייחסות/העמדה:

ערכים של שירותים המוצעים על ידי רוב מוסדות הרווחה והבריאות המלכ"רים אינם ניתנים למדידה על ידי נתוניים כספיים הכלולים בדו"חות הכספיים. מדידת ערך זה צריכה להיעשות במונחים של צרכים אנושיים וטובת הכלל (פרק 1, סעיף 1.01).

04.11 השנה: 1992

המפרט: *Texas State Auditor's Office

התתייחסות/העמדה:

אין אנו יכולים להרשות לעצמנו כי מנהלי כספים יתרכזו במדידת דולרים בלבד. ביקורת וניהול כספים חייבים להשתנות כדי לספק את הצרכים המשתנים של מנהיגים ממשלתיים/פוליטיים (עמ' 7).

חוק הבית מס' 2009, שחוק באוגוסט 1991, מורה לסוכנויות המדיניות לאמץ גישה המתרכזת בתוצאות כאשר מדובר ביזום, ניהול ומדידת התוצאות של תוכניותיהם. גישה כזו דורשת סוג שונה של מידע ודיווחת אשר היה מקובל בעבר. נדרש לפתח תוכניות אסטרטגיות לפעולות השונות הכוללות דרישות ספציפיות (בתכנון, מדידה ודיווח). בחקיקה האמורה נעדרו במחקרים של המועצה לתקני חשבונאות משלתיים (GASB).

חובת הדיווח בסביבת דיווח חדשה זו מתרחכת ממדידה בלעדית של הכספי שהוצע בהתאם להказאות וمتקרבת לדיווח על תוצאות מדידות (הניתנת לממדידה).

* אומץ מתוך פרטום של מבקר מדינת טקסס - דיווח לארגון החשבים המשלתיים בסימפווזיון הרביעי למכון בסט. לויס, מיסורי.

04.12 השנה: 1991

הפרסום: Hospital Effectiveness Report
 המפרסם: Pennsylvania Healthcare Cost Containment Council

התיחסות/העמדה:

הדיון הנק'ל הינו אחד מתוך סדרה האמורה לסייע לאזרחים בהערכת שירותי הבריאות באיזור מגורייהם. הדיון וחשבון מראה בגין כל בית החולים באיזור - לפי קבוצות אבחנות - את מספר הקבלות בכית החולים, את אורך השירות המוצע, את דרגת החומרה המוצעת של מצב החוליםים שנתקבלו ואת שיעור החוליםים שגילם היה מעל ל-65. הכל כאמור לפי קבוצות אבחנה.

הדו"ח מראה את הפטידות בכל בתים החוליםים לפי קבוצות אבחנה (DRG's) בהשוואה למוצע לאבחנה זו באומה כולה.

הדו"ח כולל, לפי קבוצות אבחנה, נתונים על היציבות הרפואיה של החוליםים בשבוע הראשון של האשפוז בהשוואה למצם של אותו סוג החוליםים באומה כולה.

כן מציג הדו"ח - לפי בתים רפואיים ולפי קבוצות אבחנה - את החיבור לפי שחרור (החייב הרוא תחליף לעלות במחקר זה - הערת המחבר).

04.13 השנה: 1988

הפרסום: THE Effects of Hospital Competition and the Medical PPS (Prospective Payment System) Program on the Hospital Cost Behavior in California
 המפרסם:

Zwanziger, et al. Journal of Health Economics 7, 1988

התיחסות/העמדה:

בתים רפואיים בשוקים תחרותיים הורידו את עלותם משמעותית. הערת המחבר: התחרות, לדעת רבים (לדוגמא Pennsylvania Cost Containment Council (Containment Council) נוצרת ומתחתת גם על ידי חשיפת נתונים ביצוע (יעילות, אינכוט)

1985 השנה: 04.14

הפרסום/המפרסם:

GASB Research: The Need of Users of Government Financial Reports (p. 59)

התויחדות/העמדת:

"קבוצות אדרחים מגלים עניין רב בכל הנתונים המדויקים בסדרה זו...". (יעילות ותכליתיות).

משקיעים ומלווים מגלים יחסית מעט עניין. מחוקקים ונציגי ציבור
בנהלות נוטים לדעתם של אזרחים.

1990 השנה: 04.15

הפרשומ/המפרטם:

GASB Research: Service Efforts and Accomplishments Reporting (SEA) its Time Has Come

ההתוי חסורת/העמדת:

סיכום המלצות (ע' 154)

מסקנות מחקר זה הינו כי דוח על תושמות ו hasil השירות (Efforts and Accomplishments) צריך להיות מוגש בעבר נאמנים, דירקטוריים, גופים ממלכתיים. מפקחים.

בסיומו של דבר דרווין שנתי יבואך על ידי גורם חיצוני ותמצית הדו"ח תפורסם.

גם אם רואים
חמציתו, רואי ש
[הרגשת המחבר]

04.16 השנה: 1993

הפרסום:

Technical Efficiency in Veterans Administration Hospitals
(J.F. Burgess Jr. and Paul H. Wilson)

ההתאימות/העמדת:

מתוך סיכום המחקר:

מחקרים עתידיים המסתמכים על נתונים של Veterans Administration חייבים לחת ביחסו (1) נתוני איכות טיפול, (2) תחליפים לקביעת מצב הבריאות של החולים, כמשתנים בלתי תלויים, בנתור רגסיטה של שלב השני.

זאת כדי לבדוק באיזה מידה, איכות הטיפול ומצב החולים ברגעיתו לאחראים לסתירות המדוחאות.

נתוני יעילות נמוכים בכמה בתים החולים, עשויים להיות תוצאה של איכות טיפול גבוהה יותר מאשר בבית החולים הרפואי. מצב בריאות החולים המאושר בבתי החולים רפואיים יכול להיות אף הוא תוצאה של יעילות נמוכה שנצפתה.

**פרק 05 התיחסותם של גורמים סמוכתיים בישראל
לאינדיקטורים של ביצוע (יעילות) בתיה חולים**

תוכן העניינים

עמוד

42	כללי,	05.01
43	דו"ח משרד מבחן המדינה השוואה בין ביצועי בתיה חולים	05.02
43	דו"ח ועדת נתניהו השוואה בין ביצועי בתיה חולים	05.03
44	חשיבות כח אדם למיטה, כח אדם לחולה משוחזר על סמך הנתונים בסעיפים 05.02, 05.03	05.04
45	הבטחת איכות הטיפול - הקמת מערכת בקרה להבטחת איכות השירות הרפואי עד 1992 פרטומי משרד הבריאות: קווים למדיניות הבריאות הלאומית נובמבר 1989, פרק ד' סעיף 4, עמ' 53	05.05
46	תכנית משרד הבריאות לבקרה איכות בבתי החולים הכלליים החל משנה 1994	05.06
47	אימוץ שיטת "ניהול איכות כולל" על ידי בית החולים מלכ"רי בישראל	05.07
48	חוק ביטוח בריאות ממלכתי, התשנ"ד 1994	05.08

כללי 05.01

לפי מיטב ידיעת המחבר אין מתפרטים בישראל בצויר דו"חות שנתיים על ביצועי בתיה החוליםים הציבוריים (aicoh ויעילות) דוגמת מדיבת פנסילבניה בארה"ב (ראאה 12.01.03 T), שם מתפרט Effectiveness Report, המראה ביצועי בתיה החוליםים (aicoh ויעילות) באיזור מסוים.

הנתונים המחפרטים בפנסילבניה כוללים לכל בית חולים, לפי קבוצת אבחנה (DRG's - Diagnosis Related Groups): עלות אשפוז, פטירתה בהשוואה לממוצעלאומי. תמהיל החולים (מוגדר על ידי יציבות רפואית רפואית בשבוע הראשון), שיעורי גילאי +65, חריפות המחלת בזמן הקבלה (מדורגת ל-5 מצבים: 0 = לא חוליה מוד, עד 5 = חוליה מוד).

להלן נתונים ישראלים שהתרפסמו:

05.03/05.02

השוואה בין ביצועי בתים חולמים

דו"ח מבקר המדינה על קופת חולמים של ההסתדרות הכללית משנת 1979 (עמ' 51) וכן דו"ח "וועדת נתניהו" משנת 1990 (עמ' 233), כוללים השוואות בין נתוני תפעול של בתים חולמים ממשלתיים ובתים חולמים של קופת חולמים, כמפורט בסעיפים א' ו-ב'.

שיעור	קופ"ח	ממשלה	
<u>2:1</u>	—	—	
0.61	6.7	10.9	א. מספר ימי שהייה ממוצעת במחלקה פנימית במרס 1977 (בי"ח ב' וג')
	====	=====	
1.49 + ?	0.55 ? ? <u>0.78</u>	0.32 ? ? <u>0.57</u>	ב. כח אדם למיטה רפואיים אחיות פרא דפואיז درוג אחד <u>סה"כ כח אדם למיטה</u>
	=====	=====	
0.92 + ?	1.33 + ?	0.89 + ?	ג. אם נכפיל נתוני סעיף א' בנתוני סעיף ב' נקבל <u>ימי כח אדם לחולה משוחרר</u>
	=====	=====	

**05.04 חישוב כה האדם למיטה ולחולה משוחרר על סמך המידע
בסעיפים 05.02 ו-03.**

המידע בסעיף א' של הטבלה, לכשלעצמם, מעביר לקורא את הרושות Caino בתמי החולמים של קופת חולמים יותר יעילים. המידע בסעיף ב', לכשלעצמם, יוצר את הרושות Caino בתמי החולמים של הממשלה חולמים יותר יעילים.

צירופי חלקים המידע בסעיפים א' וב' לסעיף ג' בטבלה, שנעשו בידי המחבר, יוצרים את הרושות Caino ההבדלים בין ביצועי שני הגורמים פחות דрамטיים.

למעשה, אין ללמידה הרבה אף מהמידע בסעיף ג' מכיוון שהמחבר אינו יודע כיצד טופלו הנתונים של אחיות ועובדים פרה-רפואים, שסומנו בסימן שאלה. גם לא הוכאו בחשבון נתונים על תמהיל החולמים מבחינה רפואית, חברתית-כלכלית ומבחן הגיל. נתונים הנמצאים ברשומות בתמי החולמים.

הבטחת איכות הטיפול

05.05

הקמת מערכות בקרה להבטחת איכות השירות הרפואי עד 1992

להלן קטע מתוך "קוויים למדיניות הבריאות הלאומית" (פרק ז', סעיף 4, ע' 53), משרד הבריאות 1989

"...הבטחת איכות הטיפול

עד: הקמת מערכות בקרה להבטחת איכות השירות הרפואי, עד 1992

בע

הערכת איכות הטיפול חסра כיום בסיס מוסכם. בעבר, נהגו להתיחס לנושא על-פי המצוותם של סגל המטופל ומיכשור רפואי והפרוטונצייאל הטמון באלה.

כיום ישנה הסכמה כללית בדבר הצורך להרחיב הגדרה זו ולשקף בה משתנים נוספים הן בתחום המקצוע-נורטטיבי והן בתחום שביעות הרצון של המטופל.

משימות להשגת היעד

1. הקמת יחידת ארצית, שתגדיר את מרכיבי ההערכתה, תגבש ותאמץ קriterיוונים לגבי איכות הטיפול, תקבע דפוסי דיווח וזרימת המידע, ותהא מופקדת, באורח שוטף, על בקרה והיזון חזור.

הערכות זו מתיחסות לנקודת הבאות:

א. מדדים להערכת יעילות הטיפול הרפואי.

ב. הבטחת איכות התשומות המעורבות בתהליכי הטיפול - מיוםנות כח-אדם, ציוד רפואי, תרופות ואמצעי עזר אחרים.

ג. הבטחת הטיפול הנכון למטופל ומניעת שימוש עודף או חסר באמצעות טיפולים.

ד. מניעת זיהומים צולבים או ליקויים אחרים אשר מקורם בתהליכי הטיפול.

ה. העמקת רמת הידע של המטופל ומשפחותו לגבי הסיכוןים ותופעות הלוראי שבטיפול.

ו. חשיבות-לב לשביעות הרצון של המטופל ומשפחותו . . .

[ההדגשות של המחבר]

**5.06 תוכנית משרד הבריאות לבקרה איכות
בבתי החולים הכלליים ("הארץ", 10.11.93)**

- חלק מתוכנית הרפורמה אמורה להיות מופעלת החל מינואר 1994 ובמסגרתה יפעלו בתי החולים גופים עסקיים.
- שימוש בטכנולוגיה רפואית ומדיניות טיפולית רפואיים תיקבע בידי מועצה לאומית למקרים שונים.
- משרד הבריאות יקים אגף לביקורת איכות אשר יקבל תלונות ופניות מהציבור, דיווחים על סיכון וארועים חריגים (פטירות, סיבוכים, התפשטות זיהומיים) ובדיקות איכות, משך המתנה לטיפול וכח אדם ביחידות שייבדקו.
- דרכי הבקרה נקבעו על ידי ועדת היגוי שבה חברים נציגי משרד הבריאות, נציגי המועצה המדעית ליד ההסתדרות המדעית ונציגי קופת החולים.
- הוקמו צוותות בבתי החולים. צוות בית החולים אחד יבדוק בית החולים אחר.
- הבדיקות יתרכו בהתחלה בחדרי מيون ואגף מיילדות (איכות ויעילות).

05.07

אימוץ שיטות "ניהול איכות כולל"
על ידי בית החולים מלכ"ר ירושאל

העיתון Jerusalem Post מיום 13 בפברואר 1994 מדוח על נסיגנו של בית החולים מלכ"ר ירושאל לישם שיטות "ניהול איכות כולל"
(Total Quality Management)

TQM ידוע בתעשייה ובשירותים בארץ מפותחות בעולם כלי לשיפור האיכות והיעילות של התפקיד.

בבית החולים, מדידת ההישגים נעשית גם על ידי סקירת התוצאות הכספיות וגם על ידי תשאלות חולים. הכתבה ב-Jerusalem Post איבנה מדווחת כיצד נמדדים שפורי האיכות אשר החולים אינם מסודלים לשפטם.

חוק ביטוח בריאות ממלכתי, החשנ"ד - 1994

05.08

ביום 15 ביוני 1994 התקבל בכנסת החוק הנ"ל.
 פרק ז - פיקוח ובקרה - פרק ח - מידע ופרק ט - נציב קבילות,
 מקנים לשר הבריאות סמכויות נרחבות לדריש מידע מוקפת חולמים
 וננותני שירותים.

מקווה המחבר שבסך הזמן יותקנו תקנות אשר יחייבו בתים חולמים
 לפרסם פרטים דוחות מבוקרים אשר יכללו מידע על ביצועים (יעילות
 וaicות), ושניתן ללמידה בין היתר:

מהם החטכות כתוצאה מ:

- יעילות
- תת ביצוע כמותי
- תת ביצוע איכותי

מהן הוצאות יתר כתוצאה מ:

- ביזבוז
- ביצוע יתר כמותי
- ביצוע יתר איכותי

פרק 06 פרטום על ייעילות וaicות בתி חולים כלליים בגרמניה

אولي הגרמנים טרם הגיעו לפרטום דו"חות כפי שמתפרסמים בפנסילבניה על פי חוק, אולם נראה שלא יעבור זמן רב עד שיגיעו למשהו דומה. בשברועות אלו (קיז' 1994) מתפרסמת בכתב עת גרמני (Focus) סדרת מאמראים על איקות וכלכלהות של בתי חולים כלליים.

הסוקרים בחרו מתוך 2145 בתי cholims הכלליים של גרמניה, את 200 בתי cholims המצטינים לדעת מערכת כתוב העת.

הערכת האיקות של כתוב העת נушתה ע"י שקלול של הרכיבים הבאים:

1. איקות רפואי:

- המלצות רפואיים מומחים
- סטטיסטיות לגבי אינפקציות וסיבוכים
- סינופט אוניברסיטאי (כן או לא)

2. ארגון הטיפול:

- גישות מודרניות
- התמחות בסוגי סיурוד
- נכונות לשיתוף פעולה עם מערכות סיурוד אמבולטוריות

3. אדיבותם לחולים:

- הטיפול בתלונות
- שיתוף פעולה עם ארגוני עזרה הדידית / עצמיה
- מידע

4. הבטחת איקות:

- מתן משקל למוסדות אשר להם שיטות אבטחת איקות
- יזמים של פרויקטים לשיפור איקות
- זכויות באירועים המצטיניות לאיקות, למשל Golden Helix Award

5. איצות השירותים המלונאיים:

- אפשריות בחירת תפריט
- אפשריות קניות
- שעوت סבירות של השקמה
- קיום ספריות

6. קידום בריאותי:

- ניתנו נקודות לבתי חולים המבאים בחשבון היבטים

פסיכוסומטיים

למאפיינים 1 ו-2 לעיל (איצות רפואי, ארגון הטיפול) הוקצו מ-1 (מספריק) עד 5 (טוב מאד) נקודות. למאפיינים 3 עד 6, הוקזו נקודה 1 (מספריק) עד 3 (טוב מאד) נקודות.
לגביו 200 המציגים האמורים, ניתן ranking בתוך איזור מיקוד ותוך התמחויות (אורטופדייה, גיניקולוגיה, לב וכו').
הפרטומים על איצות יחסית, מוקדם ביוזמה עיתונאית (מי יודע מתי עיתון או כתב עת ישראלי יתפוז יוזמה כזאת).

رمز לשיטת העבודה ולמידת שיתוף הפעולה של בתים החולים המדרוזחים/הנטקרים, נמצא أولי בטלחה מסויימת המלווה (tabulating) 25 בתים החולים מציגים של איזור מיקוד מסוים וolid 6 בתים החולים מסומן כי לא ענו על השאלונים שהגישו להם עורכי הכתבה, כולל 76% ראו לנכון לשותפ פעולה.

במישור הכלכלי/היעילות הכתבות עדין לא מדווחים על מצוינות, אבלanno למדים בין היתר כי גם גרמניה מתכוננת לרפורמה אשר תופעל החל משנת 1996 ובין היתר:

... "החל מינואר 1996 בתים החולים לא יתוגמלו יותר לפי ימי אשפוז בלבד אלא לפחות 50 טיפולים שנתיים (ברכיהם תרומות 18,800 מ"ג, הוצאה התוספתן 1,170 מ"ג)" וכו' ...

תשלומיים אלו הם עכבר הטיפול הциורוגי. האשפוז משיך להירות מתוגמל לפי ימי אשפוז. זה דומה לרעיון הישראלי ולא לשיטה האמריקנית. אומנם נוצר מנייע ל��ר את השהות כדי לבצע עם אותו מספר מיטות יותר פרוצדורות המתוגמלות באופן נפרד. אולם, תגמול הניתוח/טיפול מתיחס רק ל-20% העליות. 80% מהעלויות נשארות לתגמול לפי השיטות הישנות (ימי אשפוז). לכן אם יהיה تعريف אחד לימי אשפוז, בתיה החולים יפסידו או ירוויחו לפי תמהיל החולים.

עוד רמז על מגמת ההתקחשויות אלו שואבים מסדרת המאמרים. רק חלק קטן של בתיה החולים יכול לעמוד בדרישות חוק הבריאות החל מ-1996 בנושא בקלה, דיווח ואיזון תקציב. המגמה להקדמים את פני הרעה היבנה בכיוון יצירות מוקדי רוחחים בתבי-חולים, כל מחלוקת מקצועית ת策ך לננות באופן עצמאי במסגרת התקציב שלו (תקציב מחלקתי כדוגמת ישראל/אנגליה).

בעלי בתיה החולים ציבוריים (עיריות...) מגיסטים מנהלי בתיה החולים מהמזר הפנסי (משקלו 16%) המשגשג. התקווה היא שמנהליהם אלה יפעלו לצמצום או למניעת הפסדים של בתיה החולים הציבוריים.

ניתן להניח כי התוצאות הכספיות של קבוצות בתיה החולים במגזר הפרטי ייודעו באמצעות המאזנים שיפרסמו בהתאם לחוקי הבורסה אם מננותיהם נסחרות בה. התוצאות הפיננסיות של בתיה החולים במגזר העירוני/הossalתי ייודעו ודאי מתוך הוויכוחים הפוליטיים המגיעים לתקשרות.

החפתחוויות בשווייץ ובסקוטלנד

אימוץ שיטות אמריקניות בשווייץ

העיתון "Der Bund" (שווייץ) מיום 20.10.94, מדווח כי בקנטון ציריך מתוכנן ריארגון המשק הבריאות. לפי תוכניתו של פרופ' ברשור, בת החולים לא יתוגמלו עוד לפי ימי אשפוז, אלא לפי מספר האנשים אשר יטופלו. ישולם סכום גלובלי אשר יהיה קטן או גדול יותר לפי מחלות. לצורך זה מוינו 10,000 אבחנות ל-25 קבוצות ראשיות ו-490 קבוצות משנהות. כל מחלת תושקלל - לפי הדוגמא האמריקאית, לפי משקלה ויקבע לה תגמול גלובלי. אם עלות החולה לבית החולים עולה על התגמול הגלובלי, אותו בית החולים יטרך לשאת בעלותו היתר לבד. (ההדגש של המחבר)

חלק מהמודל הינה גם שיטה ניהול חדשה אשר תחקה את הדוגמא האמריקאית ותהיה דומה יותר לארגון תשלובת עסקית. חלק של השיטה כולל "lean management" אשר בו ינסו להקטין מספר רמות מבנה הארגוני. לכל הרמות תהיה הזכות של הבעת דעתם. מקורים כי צעדים אלו יישיגו חתירות בין בת החולים.

(המאמר סוקר היבטים אחרים דוגמת חקיקה דרישה, חלוקה אזרית, ועוד), אשר לא נוגעים לעניינינו: דיווח אינדיקטוריים לaicות ויעילות).

פרסום שעורי חמוצה בבתי"ח בסקוטלנד

ה-Economist מיום 26.11.94, מדווח:

"... לפי דברי המשרד הסקוטי יפורסם בקרוב פרטים על שעורי חמוצה בבתי חולים סקוטיים. בתים חולים ביותר חלק בריטניה מתנגדים לפרסומים כאלה בטענה, כי נתוניים מסוג זה עשויים להתרפרש בצורה לא נכונה ע"י הציבור..."

פרק 08 תקציב מחלקתי (מבחן ברוקדייל)

דו"ח מחקר Brookdale "התחרות בין בתים חולים בישראל" שנכתב בידי דוד חיניין וברוך רוזן (דמ-30-93, עמ' 15) מציג טבלה סכמתית של שיטות התגמול לאשפוז כלהלן:

בעלות בתים-החולמים

הגורם	המשלם	בתי"ח ציבוריים	בתי"ח פרטיים	בתי"ח של מוסלחות	בתי"ח כללית
תשלום גלובלי תקציב למשרד הבריאות		יום אשפוז או DRG	יום אשפוז או DRG	יום אשפוז או DRG	יום אשפוז או DRG
קוב"ח קטנות אשפוז					
לביטוח לאומי	המוסד	מספר קבילות חולמים	מספר קבילות חולמים	מספר קבילות חולמים	

מהעדרת אגב אורה בדרכו ברוקדייל הנ"ל אנו למדים כי קופ"ח כללית החזיקה סגל משלה בכיה ציבורית גדולה, כדי לבדוק ולהעריך את הטיפול שנייה לחבריה, כאשר עיקר מישימתו של צוות זה לבדוק את אורך השהות של המאושפזים על חשבוניה.

קופ"ח "קטנה" החזיקה בכיה ממשתי גדול אחות אשר בדקה, ע"י השוראה ל-*Protocol of Appropriateness Evaluation** את הצורך לשהייה בכיה"ח של מאושפזים ע"ח קופה זו.

בשני בתיה"ח הנ"ל אשר "נבדקים" ע"י מספקי המשאבים שלהם, מדובר במוסדות גדולים מאוד ברמה הטובה ביותר, כך שהמחבר מניח כי בעצם המשימה העיקרית הייתה להפעיל לחץ פסיכולוגי על המאושפזים, לצמצם את מספר ימי האשפוז, ופחות להעריך את איכות הטיפול.

דור"ח מחקר חיניצ'-רוזן אינו כולל התייחסות לנרטונים הבאים: **

- מה הייתה השפעת פיקוח המשלים על אורך האשפוז, אם בכלל.
- אם היה קיצור ימי אשפוז, האם הוא גרם לקבל חזרה של החוליםים.
- האם ידועות תוצאות קיצור האשפוז על מצב בריאות החולים, כפי שנחפש ע"י החולים וע"י הסגל הרפואי.
- האם לקיצור האשפוז היו השלכות על אישוש המחלקות (כתוצאה מביצועם בדיקות וטיפולים במספר ימים קטן יותר).
- איך השפייע צמצום ימי האשפוז על אישוש מכוני העזר הרפואיים, אם בכלל.

מחקר חיניצ'-רוזן (1993), קובע עוד (ע' 53):

תוצאות המזהיר אומורות לנו כי קופות חולים מרכזות את תשומת הלב שליהן על עלות ומיניות השירותים לחבריהם. הן משתמשות להימנע משஹות ארוכות מדי בבתי-חולים, לקבל הנחות במחדר... ולקוצר המתנה... אולם אם וכאשר קופות חולים יתחילו לנהל מ"מ עם בתי חולים על בסיס תחרותי... שיטות פיקוח ושליטה יותר מתוחכמת על איקות ויעילות יctraco להיות מופעלות. ידקקו למידען, אולי ממשרד הבריאות, על אינדיקטורים כגון שיעורי תמותה, מתואימים לתמיהיל המאושפזים לפי בתיה חולין ולפוי רופאים.

(ההדגשה של המחבר)

* ראה גם דיון בפרק 09: ויטות אשפוז כתחליף ל-s'DRG.

* * בדיען עם חזקיי ברוקדייל נאמר למחבר שם ישקלן להתעמק בשאלות אלו בשנת 1995.

בשנת 1991 פורסם דוח על מחקר של מרכז כהן ודן יובל ממכוון ברוקדייל, "התפתחות התשתיות של מערכת המחשב והميدע של בתיה החולמים הכלליים בישראל - השלכות על איזומוז תקציב מחלקתי".

להלן קטעים מפרק ז' סעיף 4 (עמ' 21), מסיכום ומסקנות של המחקר הנ"ל, שנראים רלוונטיים לעניינינו.

... קיימת הסכמה, הן בקרב הרופאים והן בקרב קובעי המדיניות, שיודה על בתיה החולמים להפעיל שיטות מתוחכבות יותר... במעטב אחורי ניצול שירותים ועלותם ובביקורת איכות בטיפול...

וכו... כיום יש בידי בתיה חולמים רבים מידע ניחולי שאינו מנוצל באופן אופטימלי על ידי הנהלות בתיה cholims...

לבסוף יש לציין שلغבי סעיף ההוצאה העיקרי - כח אדם - (שהם כ-70% של עלות התפעול!) סמכויות ניהול בתיה cholims מוגבלות ולכך האפשרויות לחסוך באמצעות הפעלת תקציבים מחלקתיים קטנה.

(ההדגשה של המחבר)

בשנת 1993 החוקרים מרכז כהן ודן יובל חזרו וכתבו דו"ח מחקר: "תוכנית לתקציב מחלקתי (Departmental Budgeting Programs) – עקרונות בדרכי יישום בישראל".

אנו נסקור להלן רק אוטם היבטים של דו"ח המחקר הנ"ל אשר מתיחסים לנושא שלנו: אינדיקטורים לביצוע (יעילות וaicות) שניין לכלול אותן בדיווח כספי, כמוידע משלים לביצוע בית cholims.

המכוון של עבודות כהן וובל מגדיר את היעדים העיקריים של תקציב מחלקתי כך:

1. הגברת המודעות לנושא העלות ועל ידי כך שיפור היעילות באספקת השירותים.
2. שיפור איכות השירות הכלכלת בתיה cholims.
- 3

וְהַמִּבּוֹא מָסְכָם:

... מטרות אלה מושגות באמצעות מותן תקציבים לראשי מחלקות, ובמקביל האצלה סמכויות לצורך קביעת הדרcis לニצול תקציבים אלה בצוות הטובה ביותר.

סיכום ומסקנות עבודת כהן-יובל (עמ' 20) מופשטות במקצת, היבנו כלהלן:

- אחת הבנויות העיקריות היום בבתי חולים הינה שמערכות המידע והמחשוב עדין אין מפותחות דיין וקיים מידע חלקי בלבד על השימוש במספר שירותים ברמה המחלקטית.
- לאחריות, הסמכות והגמישות הניתנות למנהל המחלקה בניצול תקציביהם עדין מוגבלות מדי ולכך התוצאה הצפואה כי המידע זהה ירטן את השימוש ויביא לניצול המשאבים השונים בתבונה רבה יותר, טרם התממשה במלואה.
- שיתוף הרופאים בפיתוח השיטות בהתחלה הכרחי להצלחת השיטה.
- הפעלת התוכנית לתקציב מחלקטי מעלה חשיבות בקרה האיכות של הטיפול וזאת כדי להבטיח שהగברת היעילות לא תבוא על חשבון איכות הטיפול. לבסוף יש לזכור כי היה ולא יופעלן מערכות נספנות לביקורת איכות הטיפול ולהיזון התוצאות לרופאים, עלולה תכנית התקציב המחלקטית להחטיא את מטרתו העיקרית של בית החולים והוא הענקת טיפול ברמה הגבוהה ביותר.

(ההדגשה של המחבר)

אין בדו"ח כהן-יובל הצעה לפרסום ברבים של אינדיקטורים ליעילות ולאיכות בית החולים הבודד.

מחבר עבדה זו [ח.א.] סובר, כפי שנאמר גם בפרק הסוקר את הנעשה באלה"ב, שפרסום נתוניים אלו רצוי והכרחי מכחינת המינהל הציבורי התקין וזכות האזרח לדעת. כן סבור המחבר כי פרסום כזה יنبي פירות על ידי יצירת "כעין התחרות" או "התחרות דמי", בין בתים חרלים, על רמת הטיפול והניהול הייעיל (התחרות אשר יכולה להתקיים בכל שיעור תפוצה....).

רמת ריכוז המידע**צרבי מידע-מיחשוב**

התשובה לשאלת לאיזה רמת פירוט של איסוף נתונים יש לרדת, ניתנת למשה בעמוד 25 של עבודת כהן-יובל:

דרוש איסוף ומין נתונים בכל ארבע הריםות:

- ברמת המחלקה - כדי להתייחס אליה כיחידת תקציבית אוטונומית ולאפשר הטלת אחריות ומטען סמכות.
- ברמת הרופא, כדי לקבל פרופיל רפואי ו抗击ות לעבודתו, שיטת קבלת החלטות שלו.
- ברמת החוללה - כדי לקבוע את עלות אשפוזו ולקבב פרופיל רפואי-סיעודי-דמוגרافي, לרבות הטיפולים שקיבל. כן תראה רשומה זו עלות לבית החוליםים לרבות טיפול אחוזות מול תיגמול.
- הרמה האבחונית הינה מין רשומות החוליםים לפי אבחנות/ $1/\text{או}'\text{s}$, DRG, ו/או הקבוצות אחרות. למעשה אין חדש בתפיסה הנ"ל. מדובר במידע הנאסף מאז ומתמיד במשרדי הקבלה והשחרור, משרד הרשותות הרפואיות ומהלkat הנHALת החשבונות. היום ובמשך שנים יבואו ניתן יהיה להשיג תוכניות מדף כדי להתחילה pilot project בעזרת PC's להפקת מידע.

דו"ח כהן-יובל בנספח ב' (עמ' 25) מביא כדוגמא את השיטה הנהוגה בKopf"h Kaiser Permanente**, ארה"ב ובעוד 300 בתים חולמים ברחבי עולם ולהלן הקטעים הרלוונטיים לעניינינו:**

הנתונים נאספים לתוכן מערכת מתוך תיקים רפואיים, מערכת קבלות ושחרורים ומערכות מחלקות ופיננסיות אחרות, והן נקשרים לחולה היחיד ולשירותים שהוא מקבל. לדוגמה, כאשר אדם מאושפז בבית חולים עבור צילום רנטגן של החזה, נרשם הצילום במסד הנתונים כאירוע בוודד הקשור הן לתיק של אותוחולה, והן לסוג הצילום במכון הרנטגן ולפיונו של.

מכון ברוקדייל פרסם בשנת 1993 מחקר נוסף בנושא מקובל. מחבריirmRK יובל, דן יובל וחסן מהאג'ה (קביעת יעדים תקציביים: השפעה על הוצאות והשימוש בשירותי אבחון נבחרים במרכז הרפואי בני ציון).

גם כאן, ניגע רק באותון אמרות אגב הנוגעות למדידת איכרות ויעילות הטיפול אשר ניתן לכלול אותו בדיווח הכספי החיצוני.

תקצידר המחבר מדווח על חיסכון בבדיקות הרנטגן באחוז מסרים, הרא איינו מדווח על חיסכון בכוח אדם במכוון הרנטגן. הפעולות המחלקתיות תרואמה לפיה מספר הקבלות לאשפוז, תיאום הגיונני לדעת המחבר. הרכיב מצבת המטופלים תואם לפי אורך השהייה. לפי עניות דעתו של המחבר זהו תיאום בעיתוי, כי ייתכן גם אשפוז ארוך ללא צילומי רנטגן.

מחקר יובל-יובל מהאג'ה איינו מדווח על השפעת החיסכון על איכרות הטיפול ואורך השהייה.

פרק 09 ויסות אשפוז כתחליף ל-s' DRGs*

09.01 דר' מוזס קובע בסוף תקציר מחקרו הנ"ל כי מערכת בקרת אשפוזים מבוססת על ויסות האשפוז על סמך הערכות חוזרות של ימי אשפוז באמצעות כלי מדידה אמין, עשויה להוות תחליף הולם למערכת התשלומים הפרוספקטיבי (DRG).

עיקר השיטה המוצעת (שפוחחה על סמך ניסיון של הרבה שנים בכתבי חולים ובסיוע צוות מחקרי) הינה בדיקה מסורגת של המאושפזים בנקודות זמן מסוימות, כדי לוודא כי אין אשפוזים שאינם מתחיבים על פי קритירוניים אשר פותחו על ידי החוקרים. שיטה זו, כך מדווח דו"ח המחקר, הביאה לקיצור משמעותי בתחום החולה בבית החולים, מבלי לגרוע מהרמה הרפואית (ובמקרים מסוימים אף שיפרה אותה).

פרמטרים אשר בדקנו כי הקритירוניים אינם פוגעים באיכות הטיפול השתמשו במחקר הנדון בשיעורי תמורה, שיעורי אשפוזים חוזרים ובסיקור של הערכת החולים עצם. אינדיקטורים אלה זהים בחלוקת הגadol לאינדיקטורים בהם נעזרים במחקרים דומים בארץ ובחוץ לארץ.

מצומם מספר ימי אשפוז ודאי מקטין את עלות "שירותי המלון" לחולה (מטבח, נקיון, מכבסה, אחזה וכוכ'), שהם נגזרת של זמן. קיצור ימי האשפוז מביא להעתקת שירותים מסוימים לחלק האמבולטורי ולקיים חלק אחר של השירותים.

* מכון גרטנר לאפידמיולוגיה ומחקר מדיניות הבריאות בישראל, היוזמה להבטחת האיכות, "בקרה אשפוזים בבתי חולים, ויסות מיטות אשפוז כחלופה למערכת תשלום פרוספקטיביים (DRG)", דר' בנימין מוזס, ספטמבר 1993

אם נניח כי השיטה המוצעת (ומופעלת) על ידי דר' מוזס אمنם זולה ואפקטיבית יותר משיטת ה-DRG's, באשר לקיצור אשפוץ, הימנעות מטיפולים מיותרים, כל זאת תוך שמירה על איכות הטיפול הרפואי, הרי הנתונים המכוטרים שנוכל לקבל על פיה לכל אוכלוסיית המחלקה או ביה"ח הם פרויקציה (projection) של תוצאות בדיקות מדגימות לגביו:

- ימי אשפוץ מיותרים (חוסר יעילות)
- טיפולים מיותרים (חוסר יעילות ו/או חוסר איכות)
- קיצור בלתי מוצדק של אשפוץ (חוסר איכות)
- אי ביצוע של טיפול נדרש (חוסר איכות)

תוצאה אפס (0) תהיה אינדיקטור לויסות אופטימלי. כלומר, האשפוץ לא הוארך ולא קווצר לעומת הדרוש. השוואה עם בתים אחרים תציג באמצעות שיעורים (Ratios) כדלהלן:

	<u>ביה"ח א'</u>	<u>ביה"ח ב'</u>
6%	8%	- ימי אשפוץ מיותרים
1%	2%	- קיצור אשפוץ בלתי מוצדק

השוואה שיעורי תמורתה בין-מוסדות חסרת משמעות בגללה תמהיל החולים השונה.

דר' מוזס מדווח על עבודה אינטנסיבית יותר של הצוות הרפואי כتوزאה מקיצור שהייתה אך לא מזכרת תוספת תקנים או יציבות מצבת כוח אדם הרפואי כتوزאה מכך. היבט זה לא נבדק במסגרת מחקרו של דר' מוזס.

פרק 10 תמחיר לפי פעולות (ABC - Activity Based Costing) כבתי-חולמים

אי אפשר, בסוף המאה ה-20, לדון בדיווח לצורך קבלת החלטות בלי להתייחס לעבודתם של הפרופסורים Thomas Johnson and Robert S. Kaplan*. Thomas Johnson and Robert S.

סקירת התיאזה המרכזית של המחברים ותגוכות ה"מתנגדים" לה חורגת מסגרת עכודה זו. אולם, סביר המחבר שנצא נשכדים מהעלאת כמה רעיונות מסוימים של הספר, אשר מתיחס בלבדית ל-*Performance Measurement of the Future / The importance of Nonfinancial Indicators*, pp. 256-263.

וכך הוא פורתה:

...more important than attempting to measure monthly or quarterly profits is measuring and reporting a variety of non financial indicators...

(Emphasis added)

האינדיקטורים שהוצעו ע"י ג'ונסון וקפלן והאנלוגיות המושעתה ע"י

המחבר:

1 פרופ' ג'ונסון וקפלן:
שיעור עיבוד חוזר בגל פגם שלא ניתן לתקן.

אנלוגיה לביה"ח:
קיבלה חוזרת של חוליה תוך תקופה מוגדרת בגין אותה מחלת.
או כתוצאה של האשפוז / הטיפול.

* Relevance Lost - The Rise and Fall of Management Accounting, Harvard Business School Press - Copyright 1987, 1991.

2 **פרופ' ג'ונסן וקפלן:**
שיעור התוצרת הפגומה.

אנלוגיה לביה"ח:
שיעור המותה, טיפול חסר, טיפול מיותר, פצעי לחץ, אינפקציה
צולבות כתרואה מאשפוז.

3 **פרופ' ג'ונסן וקפלן:**
шибועת רצון של לקוחות.

אנלוגיה לביה"ח:
шибועת רצון של חולים (סובייקטיבית ואובייקטיבית).

4 **פרופ' ג'ונסן וקפלן:**
תלונות לקוחות.

אנלוגיה לביה"ח:
תלונות חולים (מורצת או לא מorrectות בעיני הסגל הרפואי
והسيועדי).

5 **פרופ' ג'ונסן וקפלן:**
פיתוח מדדי יעילות.

אנלוגיה לביה"ח:
שימוש במדדים קיימים (למשל DRG). פיתוח מדדים חדשים.

6 **פרופ' ג'ונסן וקפלן:**
צריך להכיר בחומר הנאות של אינדיקטור כספי יחיד כלשהו כדי
לשפט ביצועים, ולא משנה אם הוא תשוואה למניה (EPS), תשוואה
להשקעה (ROI), או כל אינדיקטור יחיד אחר.

אנלוגיה לביה"ח:
זהה גם התיאזה המרכזית של המחבר, רק שהדבר חריף יותר לגבי
בתי חולים.

כידוע, תמחיר לפי פעולות ABC בהגדרכתו הפטנטית ביותר, אומר שיש ליחס את כל העליות, וביחוד תקורה מכל הסוגים, ישרות למוצר/שירות הסופי. העמסות, אם בכלל, אמורות להיות מבוססת על הפעולות הישרה והמצויה סביב המוצר הסופי.

למעשה, בכיה"ח הפרטி הדבר נעשה במידה רבה מזוז ותמיד. נזקף חירב בגין כל בדיקה של שירותים העזר הרפואיים, לפי לוח מחירים אשר יש לו זיקה לעליות (חדרי ניתוח, מעבדות, שירותים הדמיים ובית-מרקחת). אם נדרש גם את טיפול הרופא והאחות לחולה הבודד, ייחסנו בצדקה מדיקת, ישרה ופשוטה את רוב העליות לחולה. את שירותים המלון (אחזקת, מזון, נקיון) ניתן לזקוף לפי אחד הבסיסים המקובלים, לפי מחירי תקן. השיטה הפשטה ביותר היא הענסה לפי עלות האשפוץ הצborough של החולה הבודד לפני העמסה. עלויות ה"מלון" של בית-החולמים נוצרות מספר העובדים ומפעוליהם ולא מספר החולים.

סקרנו לעיל מה שניתן לדעתנו למוד M-ABC לגבי דיווח כספי בכיה"ח. להלן סיקור קצר של מה שאנו ממליצים לא להעתיק לביה"ח.

הספר "Activity-Based Costing for Small and Mid-sized Businesses - An Implementation Guide" דן בפרק 16 (עמ' 209-222) בImplementation Guide ABC במרפאה מקצועית.

בחלק הדן באיסוף והעמסת העליות למועד (Cost Centers) עלות (Allocation) מושמת שיטת ה-step down allocation. בשלב חלוקת הסכומים שנצברו במוקדי העליות פועלו כנראה לפי שיטת תמחיר למוצרים משותפים. ככלומר, חלוקת ההוצאה בצדקה כזו שמתකלת עלות סבירה לבדיקה לעומת מחירי השוק.

נראית לנו הגיונית, הזקיפה של עלויות שירותים העזר (מנהל, החזקה, רשות רפואיות, הנה"ח), לחלוקת:

- רפואי כליה • נשים, يولדות
- רפואי ילדים • מעבדות
- פיזיותרפיה • הדמייה

אין בזקיפה עלויות זו חדש לגבי ה-step down allocations אשר היו מקובלים לפני 40 שנה.

נעשה גם נסiron "לשקלל" את בדיקות המעבדה ומכון הרנטגן לפי הזמן הנדרש לביצוען לפני חלוקת הוצאה הצבורה במספר הבדיקות, אולם לאחר העמסת שירוטי העזר לעלות הרופאים חולקו אלו בצורה אחידה.
* כלומר, ניתן משקל זהה להטייעצות בת 5 דקוט ולבדיקה בת שעה.

כאן נראה יש לנו ערכוביה של תמחור (pricing) מחד ותמחיר (costing) מאידך. במקרים אחרים, למליים סביר לבקש תשלום צזה בגין הטייעצות של חמיש דקוט ובדיקה של שעה, אולם, פחות סביר להניח כי עלות שני הביקורים האלו למערכת זהה.

השונות אצל חולמים מאושפזים גדולה יותר. אשפוז אחד יכול להיות יקר בעשרות מונים האשפוז אחר.

להלן כמה קטעים שנכתבו ע"י המחבר, מתוך מאמר על ABC, פרי עטם של דר' יורם עדן ופרופ' ברוך רונן, מהפקולטה לניהול - אוניברסיטת ת"א (רופא החשבון, כרך 35, עמ' 343-346).

"...בשנים האחרונות חל שינוי מהותי בתפיסת החשבונאות הניהולית..."

העלויות העיקריות הקבועות מוכרים כויס עיקרי עלויות המפעל...

הקו המנחה את חסידי התמחיר לפי פעולות הוא שבתנאי סביבת הייצור המודרנית המושג של עלות כל מוצר הינו מושג חסר משמעות. יש משמעות ניהולית רבה יותר לנימוח ותמחור כל אחת מפעולות המפעל...

להלן מספר דוגמאות ולקודות הלקוחות ממפעלי תעשייה שונים בישראל:

מצאו שmployים רבים קשורים עם מספר רב של ספקים. נהוג זה מנמק ברצון שלא לפתח תלות בספק בודד, וכי לא השיג בכל קניה את המחויר האופטימלי. כויס אנו יודעים שליפויו הכספי על-פני מספר רב מדי של ספקים יש חסרונות אסטרטגיים רבים: א. המגמה של שיפור מתמיד באיכות מחזיבת "איכות במקור" וצמצום מספר הספקים; ב. פיזור הכספי על-פני מספר רב של ספקים מהייב שמירה על רמות מלאי גבוהות וחושף את המפעל לשיבושים הנובעים מיי עמידה של ספקים במוגדי הספקה מתוכנים; ג. הכנות החזנות וההתחשבות עם הספקים השונים מעמידה על המפעל עלויות תקורה מהותיות".

* להוציא Malpractice Insurance Charges ביזלדות.

פרק 11 הגדרת מדדי התפקוקה (יחידות חפוכה)

- 11.01 לבתי חולים כללים שורה של מוצרי לווואי, וביניהם:
- מרפאות חוץ.
 - הדרכה והתחממות תוך כדי עבודה של סגל רפואי, פדה- רפואי וסייעוי במוסד שאינו מרכז אקדמי.
 - השבחת האוכלוסייה והמרקעין באזור בו מוקם בית החולים (לפעמים מהסוג "נבראות המגשימות את עצמן", ככלומר הצפי יוצר את העובדות).
- 11.02 לצורך הדיון שלנו בפרק זה, אנו מייחסים את כל התשוממות למוצר/שירות העיקרי, ככלומר - הטיפול בחולה.
- בעשרות השנים האחרונות גברה ההכרה כי הגדרת "המרקאה", ככלומר צבירת עלויות קבלה, אבחון, טיפול ושהרו של חולה עם בעיה רפואית מוגדרת, הינה עדיפה ומתוחכמת יותר מאשר "יום אשפוז מוצע" או אפילו יחידת שירות כגון טיפול או ניתוח מסויים.*
- 11.03 ה"מרקאה" במרכזן עלות נולד על סמך ההכרה שלא רק שאין משמעות ל"יום אשפוז מוצע" אלא גם עלויות יום אשפוז של מקרה מסוימים לא דומות אחת לרעותה. בדרך כלל התשוממות בהתחלה (ניתוח, טיפול נרץ, התאוששות), גבוחות, וailo בסוף השהייה זולות יחסית (מנוחה, החלמה).
- שיטת קבוצות האבחנה (Diagnosis Related Groups) פותחה כדי לסייע במדידה של מהיל החולים בחלוקת ובבית החולים, ככלומר לסייע להערכת התשוממות הנדרשות לצורך מתן טיפול רפואי איקוח טוב וקבלת תגמול נאות بعد שירותי אלה. קיימות כ-500 קבוצות אבחנה ומספר זה הינו פשרה בין שיקולים ושייפות מנוגדים.

* Case Mix Measures: DRG's and Alternatives, Vladek and Kramer, Ann. Rev. Public Health, 1988, 9: 333-59.

מבחן טכנית, DRG's כמודד של תמהיל חוליים, הינו בעל ליקויים משמעותיים, אולם הוא מהויה היום את השיטה המצויה הטובה ביותר.

DRG's ניתנים לתיקון שוטף, ותיקונים כאלה אומנם מבוצעים לאורן השינויים בפרקטיקה הרפואית.

אם ניעזר בהגדרתו של צ'רצ'יל את המשטר הדמוקרטי, הרי ניתן לומר כי DRG הם מנגנון מיען לא כל כך טוב, אך כל דבר אחר הינו גרוע יותר.

11.04 שיעור התמותה המוצע בעבודה זו כאינדיקטור איכות ראשי, אינו מקובל על כולם, ומעורר שאלות רבות.

לפי Donabedian (1980), "תוצאות" (כלומר שיעור פטירות), הינם אינדיקטור לאיכות הטיפול הרפואי רק כאשר ניתן ליחס אותו לתחילה וארגון הטיפול ולא כאשר השפעות גנטיות, סביבתיות ואחרות גרמו למוות.

לעומת זאת אומר Wyszewianski (1988) לגבי "תוצאות":

The almost reflexive response to the current desire for simple, understandable measures of quality - measures that can both inform and reassure a suddenly uneasy public - has been to turn to outcome measures such as hospital mortality, while more or less openly disparaging structure and process measures.*

* Total Quality and Productivity Management in Health Care Organizations. Vincent K. Omachonu, American Society for Quality Control, Milwaukee, Wisconsin. Industrial Engineering and Management Press, Institute of Industrial Engineers, Norcross, Georgia, 1991.

חלק ג: הצעה

פרק 12 הכללת מדדים לביצועים (aicות, יעילות)
בדוח הכספי המבוקר

תוכן העניינים

עמוד

- | | | |
|----|---|-------|
| 69 | דוגמאות לדוח מדדים של ביצוע (aicות ויעילות) והכללתם
בדווחים הכספיים החיצוניים המבוקרים של בתים חולים | 12.01 |
| 76 | הכללה מדדים כאמור לעיל -
מציע רשות ולא חובה | 12.02 |
| 76 | עלויות יישום של ההכללה המוצעת הינה שוליות | 12.03 |
| 76 | ביצועי אשתקד של אותו בית חולים הינם
נוחים להתחלה של דיווח סטירות ביצוע, כי
מנע הצורך לאחר סטיות של שוק העבודה מקומי
ותמהיל חולים מקומי מול תקן חיצוני. | 12.04 |

**12.01 דוגמאות לדוחות מדדיים של ביצוע (aicota,יעילות) בדוחות הכספיים
החיצוניים המבוקרים**

מורץ להכליל בדו"ח הכספי המבוקר של בית החולים, פרק המוקדש לאינדיקטורים של ביצוע (aicota ויעילות).
כדי להבליט אופי המידע מוצע למיין את האינדיקטורים האמורים, לחמש קבוצות כדלהלן:

12.01.01 נתונים אשר ניתנים לכימות כספי והשפיעו על תוצאות התקופה המדרוחת (סתיות עלות רפואיים וążיות הן בחלוקת סתיות אicot, יתר הסטיות, רובן סתיות יעילות).

12.01.02 נתונים הניתנים לכימות כספי, אשר לא השפיעו על תוצאות התקופה המדרוחת או לא ישפיעו על תוצאות התקופה עתידית (כל הפיגורום הינם סתיית יעילות).

12.01.03 נתונים אשר ניתנים לכימות, כולל נתונים לא כספיים (כל הסטיות הינם סתיות אicot).

12.01.04 נתונים מוכמתים (לא במונחים כספיים) כפי שהם נתפסים ע"י החולים (כל הסטיות הינם סתיות אicot).

12.01.05 מידע נוסף בלתי מוכמת.

**12.01.01 נתוניים אשר ניתנים לביקורות כספי וחשפי על
התוצאות הכספיות של התקופה המדווחת**

מיליוני ש"ח	פירוט עמ'	
- 0 - =====		התוצאה המתוכננת הינה איזון הכנסות והוצאות (לפניהם רווחים והפסדים מההשקעות ולפניהם תרומות והעברות)

סתיות הביצוע מהמתוכנן

XX	X	כמות ותמהיל החולים ששהרדו (גיל, אבחנה, מצב בריאות בכניסה)
XX	X	היה שונה מהמתוכנן (הוסף/גרע גם בסעיף הכנסות)
XX	X	שהייה אדומה מהמתוכנן גרמה להפזר הכנסות (T12.01.03) X
- 0 -		זחילת שכר (למשל קידום אוטומטי) צריכה להיכל בתקנון
XX	X	שינוי שכר הנובע מהסכם שכר בלתי נצפים ובלתי נשלטים X
XX	X	רופאים - סטיה באישוש - כמות
XX	X	- שכר/דרגה
XX	X	- סטיה כמות Bedside Nursing Care
XX	X	- סטיה תמהיל סגל האחיות
XX	X	סיעוד/מנהל (סטיה נטו)
XX	X	שירותי עזר רפואיים, מזקיקים ומינאים (לכל יחידה סטיה נטו אחת בגין כמות, מחיר, ותקורה) על בסיס תקציב גמיש:
XX	X	רדיולוגיה
XX	X	מעבדות
XX	X	חדרי ניתוח
	:	רכו'
XX	X	מטבח
XX	X	מכבסה
	:	רכו'
XX	X	רשומות רפואיות
XX	X	הנהלת חשבונות
	:	רכו'

סה"כ העוזף/הגירעון למעשה

XX
=====

הסבר נוספת לטבלה סטיות הביצוע

- דוח זה יכולול כ-15 סטיות בין ההכנות וההוצאות המתוכננות לבין הביצוע. הוא דומה לדוח סטיות על פי תמחיר תקן אך הרא יותר מפורט. הוא צריך להתקבל כמוור לוויא של העיבודים במערכת הממוחשבת של בית החולים. הדוגמה היא לביה"ח כולם אך הדו"ח יופק גם לכל יחידה (מחלקה קלינית, יחידת עזר רפואי, משקית ומנהלית) בנפרד.
- הדיווח ימקד את הסטיות למרכזי אחירות, שליטה ודיורוח. אם נגרם הפסד בשל תמייל חולים כבד מהמתוכנן צריך להיות פיזי על כך בתשלום. אושפזו חולים תקופות ארוכות מהמתוכנן והתשלום יהיה על פי מספר השחרורים, ניתן לאחד את הביעיה בעזרת הנספח לביאר (Table 12.01.01) המפרט את אורך השהייה מחד והחייבים לפיה Diagnosis Related Groups (DRG's).
- סטית ביצוע של שירותי העזר הרפואיים, המשקיים והминистליים כגון מעבדות, קרדיולוגיה, חדרי ניתוח, מטבח, מכבסה וכיו"ב, תהיה בשורה אחת בלבד לכל יחידה אשר תציג את סה"כ הסטיה (כמות, מחיר, תקורה).
- לכל אחת מיחידות העזר הנ"ל יהיה תקציב גמיש המשתנה עם כמות ביצועיה והambil בחשבון את התנהלות השונה של הוצאות קבועות ומשתנות ביחידת ברמות ביצוע השונות.
- הנตอน אשר יוצג כסטיית ביצוע יהיה הפרש בין הביצוע למעשה לעומת התקציב הגרפי המתאים לרמות ביצוע השונות.
- תת-ביצוע של יחידת אבחון ו/או טיפול רפואיות יכול להתבצע בהארכת השהייה של החולים בבית החולים. לאחר וניתן להנich שהלו הימים של החזר עלויות ללא תקרה, תידרש בדיקה מהו הפתרון האופטימלי בין הפסד מאבטלה במעבודה כדי לשמר על זמינות גבואה, מחד, לעומת אובדן הכנסתה בגל שהיית חולים מעל הזמן הקצוב לקביעת האבחנה כתוצאה מהמתנה לתרופות בדיקות. קיימת ספרות ענפה לגבי תפעול ומדידת ביצועים לכל אחת מיחידות העזר הרפואיות, המשקיות והמנהליות של בתים חולמים. לצורך המחשב נזכיר רק פרסום אחד והוא The Canadian Workload Measurement System for Laboratories (1986-7)*

* Statistics Canada / Health and Welfare Canada

**12.01.02 נחוגים הניתנים לכימוח כספי אשר לא השפיעו על התוצאה הכספייה
המדווחת השנה אום ישפיעו על תוצאות תקופות עתידיות**

- א. התייעצויות במרפאות החוץ ניתנת ללא תשלום. מספר המתינינים גדל השנה ב-15%. אمدن עלות חיסול התור במחירים העולים המומוצעת הינו 5.75 מיליון ש"ח. גידול התור בשנה השוטפת היה 0.75 מיליון ש"ח.
- ב. עלות חיסול תור המתינינים לבקר במרפאות החוץ על ידי הווספה תקנים, שעות נספנות ושבירת מבנים למרפאות וכו', כלומר - חיסול התור בעלות שלויות במשך שנים נאמד ב-4 מיליון ש"ח.
- ג. אם בית החולים מתחשב עם המבטח בשיטת הקפיטציה זו התייבשות. אם כל הוצאותיו מתוקצבות זהו תת-bijoux כמותי.

בסיכום:

הגירושון של השנה השוטפת גדול ב-0.75 מיליון ש"ח מהגירעון המדווח.

הגירושון הנוכחי ליום המזון גדול ב-4 מיליון ש"ח מהגירעון המדווח.

12.01.03 נתוני הנחננים לכימות, כולל נתוניים לא ספויים

בשנה המדוחתת, שיעורי התמותה, שייעור קבלת חזרות ועלות האשפרוד לקבוצות האבחנה השונות, בהתחשב עם תמייל החולים (גיל, מצב בשעת הקבלה, מחלות אחרות) לא סטו מהມוצע האرومבי/ביברוני אשתקד (פרוט בטבלה 12.01.03) להוציא שיעורי תמותה בקבוצות אבחנה מס' 15,14,5,1 כלהלן :

<u>פתרונות למעשה</u>	<u>פתרונות צפויות</u>	<u>קבוצות אבחנה</u>
9	6.62	Craniotomy 1
5	0.35	Extracranial 5
		Vascular Procedures
51	44.82	Cerebro-Vascular 14
		Disorders Except T.I.A.
1	0.59	T.I.A. 15

רעדת מומחים המורכבת מאנשי בית החולים וממומחי חוץ בודקת את הנושא.

Table 12.01.03 - Cost per Discharge by DRG's*

Diagnosis Related Group	Avg. Stay Days	Avg. Adm. Sev. Score	65+ %	Act. Death No.	Expt. Death No.	Avg. Chrg. NIS	Std. Chrg. NIS
1 Craniotomy	15.7	1.2	48.4	9	6.62	32,137	X
5 Extracranial Vascular Procedures	6.1	1.1	47.8	1	0.35	14,558	X
14 Specific Cerebro Vascular Disorders Except TIA	11.3	2.0	86.6	51	44.82	12,240	X
15 Transient Ischemic Attack & precerebral Occlusions	4.3	1.3	86.6	1	0.59	5,184	X
Etc. etc...	X	X	X	X	X	X	X
<u>Sub Total - say - 75% of patient days</u>	X	X	X	X	X	X	X
Others/not itemized	X	-	X	X	-	X	-
Total for Hospital	X	X	X	X	X	X	X

Excess of charges over standard**

3.0 mil

=====

* Adapted from Hospital Effectiveness Report, Pennsylvania

** Obtained by multiplication of difference between average and standard charge for an patients in every DRG and addition of all totals so derived.

12.01.04 נתונם מכוומתים (לא במוניים כספיים)
כפי שהם נחפסים ע"י החולים

בשנה המדווחת נתקשו החולים שחויררו למלא טופס הערכה בעזרת רהמעטפה לא אפשרו את זיהוי החולה המשחרר.
 26% של המשחררים סרבו לשתף פעולה.

להלן התפלגות הערכותם של 74% המשחררים אשר מילאו טפסים:

	מowan	נקיון	אדיבות הסגל	רופאים	אחריהם	אחדות
	-	10	-	-	-	מצוין
	-	30	10	25	30	טוב
50	20	60	50	40		משמעותי
30	20	10	25	30		לא משמעותי
<u>20</u>	<u>20</u>	<u>20</u>				גרוע מאד
100	100	100	100	100		
====	====	====	====	====		

הצעות ותלונות אחרות: (פרט)

הוחלט להכין שאלונים מפורטים יותר לגבי הנושאים אשר הוערכו על ידי החולים כבלתי משמעותיים וגרועים מאד.

12.01.05 מידע נוסף בלתי מכוומת (ביצועים - איכות, יעילות)

1. בית החולים מנהל זה שנתיים משא ומתן בדבר סינופו לבית ספר לרפואה של האוניברסיטה בעיר. טרם הגיעו לסיורים.
2. העירייה סכורה כי מי השופכין של מכbstת בייח"ח מכבים על מערכת הביווב הרפואיה. אין עדין דרישות מגובשות.

הכללת אינדיקטורים בדו"ח - רשות ולא חובה

12.02

מורץ להתחיל את הכללת האנדיקטורים (aicots ויעילות) בדיורח הכספי החיצוני מבצע רשות ולא מבצע חובה.

עלויות "דוחה בוצעים" - שוליות

12.03

המחבר סבור כי העליות הנוספות של הנהגת דיווח כמתואר תהיינה שוליות, כי רוב הנחות נמצאים כבר היום בכתבי החולים (במשרדי הקבלה, ברשומות הרפואיות, בהנה"ח, בסקרים וכו').

bijouyi ashkak - תקן נוח להחלה דיווח bijouyi

12.04

אין צורך לחייב תקן/תקני bijouyi או לאמץ תקני חו"ל. bijouyi השנה הקודמת או מ מוצר של שניםיים שהלפו, ישרתו את המטרה של נסiron ראשוני. השוואה עם bijouyi בתים החולים אחרים מחיבת זיהורי סטירות בשוק העבודה המקומי ותמהיל החולים, דבר שכדי לשאירו לשלבים מאוחרים יותר, מה גם שקשה לשנותם. התוצאה הרצiosa ומהירה יותר היא שיפורbijouyi של בית החולים הנסקר ע"י זהורי נקודות תורפה.

13.01 המלצתה: אימוץ גילוי דעת 117 FASB לצורכי הדיווח הקונבנציונלי במלכ"רים – דיוון כללי

בנוסף לאינדיקטורים של ביצוע (יעילותות, איכות) המחבר ממליץ על אימוצו של גילוי דעת 117 FASB כלשונו.

הנימוקים להמלצת זו הם אלה:

- כפי שהוזכר מבefore, מגזר המלכ"רים בישראל הוא רכוזי ביותר; 25 מוסדות מפיקים 80% של כל תוכן המלכ"רים. שני הענפים, בריאות וחינוך מוציאים 80% של כל הוצאות המלכ"רים. 50% מההמימון מקורה במשלה. בין התורמים, התורם האמריקני הוא הגדול ביותר וכדי לחת לו דוח אשר הוא רגילה אליו. תורמים רציניים מהיבשת האמריקנית למוסדות ישראליים הינם הרבה פעמים גם תורמים רציניים במקומות מגורייהם והם מנסים למוריד מהנעשה במגזר שהם תורמים לו.
- גילוי דעת 117 FASB מסכם בשלב זה תהליך של 20 שנות מחקר, משאלים, התייעצויות, דיונים, החלטות, פשרות, טיוותות לקבלת העדרות.
- גילוי דעת 117 FASB מעיד על עצמו שהוא בא כדי לבטל את הסתיירות שבין ההנחיות הענפיות השונות (Industry Guides) בדיםיה הקונבנציונלי במלכ"רים, וכן כדי לצמצם שונות בלתי חשובה בין דיווח עסקי לבין דיווח מלכ"רי.
- גילוי דעת 117 FASB סובלני מאד. הוא מאפשר עריכה טבולרית של מוצגים בצד עריכה חד-טורית, למשאים בתמי מוגבלים, מוגבלים זמנית ומוגבלים לצימות.

- גילוי דעת 117 FASB אינו מחייב ואינו שולל "حسابנות קרנות", שהיתה לב לב של חשבונות מלכ"ריה, ותרמה רבות לבלבולם ולחסכולם של אנשי עסקים, שלא היו מוחים בשיטה זה, אך היו בגילים לקרו דוחות כספיים עסקיים. (ההדגשה של המחבר).
- גילוי דעת 117 FASB משאיר לעורכי הדוחות הרבה שיקול דעת באשר לריכוז או לפירוט של פרטיים שונים.
- כן משאיר גילוי דעת 117 FASB לשיקולו של עורך הדוחות את רצף הפריטים ואת סיכון הבניינים (הקבצות).
- גילוי דעת 117 FASB מחייב תזרים מזומנים.

בחלק ה', פרק 15 (נספח) מובאות דוגמאות של מוצגים להמחשה מתוך 117 FASB, ועלו הערות המחבר לגביהם:

- א. למazon יש רק דוגמא אחת. לא רק שאיןamazon נפרד לקרנות צמינות, אלא אין אפילו שורה נפרדת לנכסים الكرנות הצמינות והקורס ארך להבין מטרך ההגדירה "השקעות לזמן ארוך", כי שורה זו כוללת השקעה בקרנות הצמינות. הביאור מספק מידע נוסף.
- ב. המחבר בחר באופציה הריב-טורית לדיווח הפעולות, כי היא נראה לו נוחה יותר להבנת הפעולות הכוללת של הארגון.

חלק ד: סיכום

פרק 14 סיכום

▪ מוצע, להקנות לדיוח הכספי החיצוני של מוסדות ללא כווננות רוח (מלכ"רים) בכלל, ולבתי חולים בפרט, מידע נוספים של משמעות, על ידי הכללת אינדיקטורים ליעילות ולאיכות.

▪ בהיעדר אינדיקטורים כאמור, הדיווח הכספי של בתים חולים, הינו במקורה הטוב חסר משמעות למקבלי החלטות של ספקי המשאבים, דהיינו הנהלות ציבוריות, תורמים, חולים, מבטחים, משרדי ממשלה וכו'. במקורה הרע, הדו"ח עלול להטעות (למשל ע"י הצגת תוצאות כספיות טובות, כאשר אין דיוח לקורא כי הוצאה זו הושגה ע"יחת ביצוע כמותי או ע"י ביצוע באיכות גרוועה).

▪ מוצע לא להציג את הגלגל מחדש ולאמצץ ריעונות המופעלים זה עשרות שנים באה"ב, אשר לגבים הцентр מידע רב על יתרונותיהם וחסרונותיהם ואשר עומדים לאמם, במסגרת הרפורמה של מערכת הבריאות בגרמניה ובשווייץ, בשינויים מסוימים החל בשנים 1995 ו-1996.

▪ בשנת 1984 התחלת לפעול ה-GASB (המודעה לתקני חשבונאות משלטיים באה"ב), אשר מעודדת נסוי מתן מידע על איכות ריעילותם בדו"חות חיצוניים מבוקרים.

▪ חוקקו חוקים במדינות שונות באה"ב (למשל פנסילבניה), אשר על-פיהם פורסמו דו"חות הכוללים אינדיקטורים כאלו בשנת 1989.

▪ בתים חולים בישראל צוודים לקרה מעמד עצמאי יותר בניהול ענייניהם ובין היתר גם בגין משאים ובשימוש שלהם.

▪ לצורך תיאום פעולתם, בתים חולים זוקים לכלי תקשורת, המדובר בשפה המובנת לכל, אל ציבור גדול של חולים, סגל, ספקי משאים, דירקטוריים וכיווץ אליו.

- בפרק "הצערות" נעשה ניסיון להציג דוגמאות של דיוקוח המקבנה משמעותם נוספת לדו"חות המקובלים, ומחמתן נתוניים ומידע משמעותיים לצורכי קבלת החלטות.
- חוק ביטוח בריאות ממלכתי התשנ"ד 1994, מקנה לשר הבריאות סמכויות רחבות להתקין תקנות לדיווח.

חלק ה: נספה

פרק 15 דוגמת דין וחשבון כספי מתקיך גילוי דעת מס' 117
של מועצת תקני חשבונאות פיננסיים (FASB). יולי 1993

תוכן העניינים

עמוד

84	מאזן	15.01
85	דו"ח הפעולות	15.02
87	תזרים מזומנים	15.03
90	ביורים	15.04

FASB 117, June 1993, p. 56

15.01

תרגומם חופשי:

ממסד ללא כוונת רווחים

מאזן

31 בדצמבר 19X1 ו-0-19X0

(באלפי ש"ח)

<u>19X0</u>	<u>19X1</u>
460	75
1,670	2,130
1,000	610
2,700	3,025
1,000	1,400
4,560	5,210
63,590	61,700
<u>203,500</u>	<u>218,070</u>
278,480	292,220
<hr/>	

נכסים:

مزומנים ושווי מזומנים
חייבים וריבית לקבל
מלאי והוצאות מראש
תרומות לקבל
השקעות לטוח קצר
נכסים מסויימים להשקעה במרקעין ובצד
קרקע, מבנים וציוד
השקעות לזמן ארוך (ביור ה')

ס"ה נכסים

1,050	2,570
650	
1,300	875
1,140	
1,700	1,685
<u>6,500</u>	<u>5,500</u>
<u>12,340</u>	<u>10,630</u>

התחייבות ונכסים נטו:

זכאים
מפרעה שיש להחזירה
ענקים לשלם
שטרות לשלם
התחייבות אנונה
התחייבות לזמן ארוך
ס"ה התחייבות

נכסים נטו

103,670	115,228
25,470	24,342
<u>137,000</u>	<u>142,020</u>
<u>266,140</u>	<u>281,590</u>

בלתי מסויימים
מסויימים זמנית (ביור ב')

מסויימים לצמיתות (ביור ג')

ס"ה נכסים נטו

268,480	292,220
<hr/>	

סה"כ התחייבות ונכסים נטו

FASB 117, June 1993, p. 59

15.02

תרגום חופשי

מוסד ללא כוונת רוחחים
דין וחשבון על פעולות
השנה המסתירה ב-31 בדצמבר 19X1
(באלפי ש"ח)

בalthi מוגבלים מוגבלים				הכנסות, רווחים ותמייה:
<u>מוגבלים זמנית לצמיתות סה"כ</u>				
17,030	280	8,110	8,640	תרומות
5,400			5,400	אגדיות
				הכנסות מההשקעות לטוח ארכ' (ביאור ה')
8,300	120	2,580	5,600	הכנסות מההשקעות אחירות רוחי נטר, ממומשים ובalthi ממומשים על השקעות ארכ' טוח (ביאור ה')
850			850	
15,800	4,620	2,952	8,228	שורנות נכסי נטו שוחררו מהגבלה (ביאור ד')
150			150	
- 0 -		(11,990)	11,990	קיום התנויות
- 0 -		(1,500)	1,500	קיום דרישות -
- 0 -		(1,250)	1,250	רכישת ציוד סיום תקופת המתנה סה"כ הכנסות, רווחים ותמייה אחראית
47,530	5,020	(1,098)	43,608	

(המשך מעבר לדף)

FASB 117, June 1993, p. 59

15.02

תרגומים חורפשי

מודוס ללא כוונת רווחים
 דין וחשבון על פעולות
 השנה המסתiya ב-31 בדצמבר 19X1
 (באלפי ש"ח)
 (המשך)

<u>בלתי מוגבלים מוגבלים</u>		<u>הורצאות ו苻יסים</u>
<u>מוגבלים זמנית לצמצמות סה"כ</u>		
13,100	13,100	תרכנית א'
8,540	8,540	תרכנית ב'
5,760	5,760	תרכנית ג'
2,420	2,420	הנהלה וככלויות
<u>2,150</u>	<u>2,150</u>	גיוס כספים
31,970	31,970	סה"ה הוצאות (bijoud ר')
80	80	נזקי שריפה
<u>30</u>	<u>30</u>	הפסד אקטוארי על
<u>32,080</u>	<u>30</u> <u>32,050</u>	התחייבויות אנוונה
		סה"כ הוצאות והפסדים
15,450	5,020	שינורי בנכסי נטו
<u>266,140</u>	<u>137,000</u>	נכסי נטו בתחילת השנה
281,590	142,020	נכסי נטו בסוף השנה
=====	=====	=====

15.03

FASB 117, June 1993, p. 64

תרגומ חופשי:

מודס ללא כוונת רווחים
 תזרים מזומנים (שיטה ישירה)
 לשנה שנסתיימה ב-31 בדצמבר 19X1
 (באלפי שקלים)

תזרים מזומנים מפעולות:

5,220	מזומנים שנתקבלו ממקבלי שירות
8,030	מזומנים שנתקבלו מתורמים
2,615	גביאות של תרומות לקבלת
8,570	רבית ודיירויידניים שנתקבלו
150	תקבולים שונים
(382)	רבית ששולם
(23,808)	תשולםים לסגל וספקים
<u>(425)</u>	מענקים ששולם
<u>(30)</u>	מזומנים נטו שנדרכו ע"י פעולות

תזרים מזומנים מההשקעות:

250	נתקל בGIN נזקי שריפה
(1,500)	רכישת ציוד
76,100	נתקל תמורה מכירת השקעות
<u>(74,900)</u>	הושק מחדש
<u>(50)</u>	מזומנים נטו שנדרכו ע"י פעולות ההשקעה

תזרים מזומנים מפעולות מימון:

תקבולים מתורמות מסויוגות ל:

200	ההשקעה בקרןנות צמיות
70	ההשקעה בקרןנות מתכילות
1,210	ההשקעה במבנים וציוד
<u>200</u>	ההשקעה כפופה להסכם אנוונה
<u>1,680</u>	

15.03 (המשך)

FASB 117, June 1993, p. 65

תרגום חופשי:

מוסד ללא כוונת רווחים
 תזרים מזומנים (שיטה ישירה)
 לשנה המסתiya ב-31 בדצמבר 19X1
 (באלפי שקלים)

פעולות מימון אחריות:

300	רבית ודיווידנדים מסווגים להשקעה חדש
(145)	תשלום התחביבות אנונה
(1,140)	תשלום שטרות שלם
<u>(1,000)</u>	תשלום ע"ח חוב לטוח ארכ
<u>(1,985)</u>	
<u>(305)</u>	מזומנים נטו שנצרכו ע"י פעולות מימון
(385)	ירידה נטו במזומנים ובשווי מזומנים
<u>460</u>	מזומנים ושווי מזומנים בתחלת השנה
75	מזומנים ושווי מזומנים בסוף השנה
<hr/>	

התאמת השינויים בנכסי נטו לשימוש נטו במזומנים ע"י הפעולות:

שינויי בנכסי נטו

התאמת שינויי נכסי נטו למזומנים נטו שנצרכו בפעולות:

3,200	פחות
80	נזק שדריפה
30	הפסד אקטוארי על התחביבות אנונה
(460)	גידול בחייבים וריבית לקבלת
390	קייטון במלאי והוצאות מראש
(325)	גידול בתדרומות לקבלת
1,520	גידול בזכאים
(650)	קייטון במפרעה
(425)	קייטון בענק לשלם
(2,740)	תרומות מסווגות להשקעה לטוח ארכ
(300)	רבית ודיווידנדים מסווגים להשקעה לטוח ארכ
<u>(15,800)</u>	דווח ממושך ובלתי ממושך על השקעה לטוח ארכ
(30)	צricaת מזומנים נטו לפעולות
<hr/>	

(המשך) 15.03

FASB 117, June 1993, p. 65

תרגום חופשי:

נתונים נוספים בגין פעולות לא מונטראיות:

140

מתנות ציוד

80

מתנת פוליסט ביטוח חיים, ערך מסירה בזמניםים

FASB 117, June 1993, p. 67,68

15.04

תרגומן חופשי

ביאורים**ביאור א' (A) (חובה ע"פ הסעיפים 14 ו-16 של 116 FASB)**

המודוס מדרוך על תרומות במוניים ונכסים אחרים בסעיף תרומות מסויגות אם התורם היתנה תנאים. כאשר התורמה משתחררת מהתנאיות (ז"א חלף זמן ההמתנה או קוים התנאי שהותנה), נכסים מסויגים זמניות ממויננים מחדש לנכסי נטו בלתי מסויגים ונכללים בדו"ח הפעולות.

כל הסכומים הם באלפי שקלים חדשים.

המודוס מדרוך על קבלת מתנות של קרקע, מבנים וציוד כתמיכה בלתי מסויגה, למעט מקרים שבהם התורם סיג את השימוש בנכסים. מתנות של נכסים ארוכי חיים עם התנאיות מוגדרות על השימוש בהם, או נכסים אשר יש להשתמש בהם לרכישת נכסים ארוכי חיים, מדרוחים כתמיכה מסויגת. בהיעדר התנאיות מפורשות על התקופה שיש להחזיק בנכסים ארוכי החיים, המודוס מדרוך על סיום תוקפן של התנאיות כאשר נכס ארוך החיים שנתרם או נרכש מופעל.

ביאור ב' (B)

נכסים נטו מסויגים זמניות קיימים בגין המטרות והתקופות כללו:

פעולות תוכנית א':

3,060	רכישת ציוד
4,256	מחקר
1,520	סמינרים ופרסומים

פעולות תוכנית ב':

2,240	סיווע חירום
<u>2,158</u>	סמינרים ופרסומים
13,234	

FASB 117, June 1993, p. 68,69

(המשך) 15.04

תרגום חופשי

13,234

העברה

פעולות תוכנית ג':

2,968	כללי
2,150	מבנים וציוד
2,850	הסכמי אנוונה
<u>3,140</u>	בגין תקופות המתחילה ב-1 בינואר 19X2
24,342	
=====	

(ב) ג' (C)

נכסים נטו מסווגים לצמירות:

השכעה לצמירות, אשר פירוטיה מוקדשות לסיווע כלהלן:

27,524	פעולות תוכנית א'
13,662	פעולות תוכנית ב'
13,662	פעולות תוכנית ג'
<u>81,972</u>	כל פעולות המוסד
136,820	

קרן צמיחה אשר תנאה מחייבים השקעה מחדש של התשואה

עד שערכה מגיע ל-2,500 אלף ש"ח

ביטוח חיים אשר ימן לאחר פטירת התורם פעולות כלליות

קרקע אשר שימושה מסויימת למגרש משחקים

142,020

=====

FASB 117, June 1993, p. 69

(המשך) 15.04

תרגום חופשי

(D) ביאור ד'

נכסי הנטו הבאים שוחררו מסייגי התורם מאחר והמורסד עמד בהוצאות או התקיימו
תנאים שהתנה התורם.

המטרות הרשגו:

5,800	הוצאות בתוכנית א'
4,600	הוצאות בתוכנית ב'
<u>1,590</u>	הוצאות בתוכנית ג'
<u>11,990</u>	צירוד שנרכש במסגרת תוכנית א' והופעל
<u>1,500</u>	מגבילות זמן חלפו:

850	חלפו התנויות זמן
<u>400</u>	פטירה של מوطב אנונה
<u>1,250</u>	סה"כ התנויות שכוטלו
14,740	
=====	

FASB 117, June 1993

15.04 (המשך)

תרגום חופשי:

באיור ה' (E) (המשך)

להלן התפלגות ההשקעות של הקבנות השוכנות לפי מאגרים

ליום 30 ביוני 19X1

	<u>מאגר א'</u>	<u>מאגר ב'</u>	<u>שורנים</u>	<u>סה"כ</u>
	ש"ח	ש"ח	ש"ח	ש"ח
139,020	2,200	136,820		
15,322	4,570	10,752		
<u>63,728</u>	<u> </u>	<u>36,600</u>	<u>27,128</u>	
218,070	6,770	36,600	174,700	
=====	=====	=====	=====	=====

נכסים נטו (קרנות) מסויימים
לצמיחה
נכסים נטו (קרנות) מסויימים
זמןית
נכסים נטו (קרנות)
בלתי מסויימים

חבר הנאמנים פירש את החוק* כך שיש לשמור על כוח הקניה של הקבנות על ידי הצמדתן למדד המחרירים לצרכן. תשואה הנשארת לאחר הצמדה כנ"ל חופשית להקצאות, זאת בהעדר הוראות מפורטות של התורמים לנוהג אחרת.

ב-19X1 התשואה הכלולת של מאגר א' הייתה 18,000 ש"ח (10.6%) אשר 4,620 מהם נזקפו לקרנות צמיחה כדי לשמר, במונחים ריאליים, על ערך התרומה המקורית. היתרה בסך 13,380 ניתנת להקצאה על ידי חבר הנאמנים. החוק* מרשה לחבר הנאמנים להקצאות אחרות חלק של עלייה בערך השקעות הקבנות כפי שנראה לחבר כדיןירות זהירה בהתחשב בנסיבות הארגון לטוויח ארוך וקצר, הדרישות הכספיות הנוכחות והעתידות, תשואה כוללת על ההשקעות, מגמות מחירים ותנאים כלכליים כלליים.

על פי מדיניות המוסד לניצול להשוואות של קרנות צמיחה, הרי 5% על המוצע של ההשקעות בסוף השנה של שלושת השנים האחרונות מוקצת לפועלות. ההקצאה על בסיס זה הייתה 7,500 בسنة שנסתיימה ב-31 בדצמבר 19X1.

* החוק: בכמה מדיניות באלה"ב ובכפי שפורסם ע"י יועצים מסויימים.

15.04 (המשך)

באיור ו' (F) (חוכה למוסדות בריאות ורואה)

פירוט הוצאות

	תומכות	ניהול גiros		תקציב				סה"כ
		וכללי	תרומות	ג	ב	א	סה"כ	
960	1,130	1,725	3,900	7,400	15,115			שכדר ונילוות
-	-	1,925	750	2,075	4,750			ענקים לאחרים
560	240	490	1,000	865	3,155			חומרים ונסיונות
390	200	600	1,490	160	2,840			שירותים
100	218	450	600	1,160	2,528			משדריות
140	250	570	800	1,440	3,200			פחית
-	<u>382</u>	-	-	-	<u>382</u>			ריבית
2,150	2,420	5,760	8,540	13,100	31,970			סה"כ הוצאות
=====	=====	=====	=====	=====	=====	=====	=====	

KASIERER INSTITUTE - WORKING PAPERS

	No.	TITLE	PP	DATE	AUTHORS
תשל"ו - 1990	K1 / 90 (ACC)	חשבונאות בתנאי אי ודאות פיננסית Accounting Under Conditions of Financial Uncertainty	35	January	דורון דבי itchak Swary Doron Debi Itzhak Swary
	K2 / 90 (ACC)	הבטים במבנה החדש של הדוחות הכספיים של הבנקים The New Structure of the Banks' Financial Statements	32	March	דורון דבי Doron Debi
	K3 / 90 INTECO	Transfer Pricing by the Multinational Firm	36	November	Neal M. Stoughton Eli Talmor
	K4 / 90 (ACC)	הערכת המבנה החדש של הדוחות הכספיים של הבנקים Evaluating the New Structure of the Banks' Financial Statements	28	November	אמיר ברנאי דורון דבי itchak Swary Amir Barnea Doron Debi Itzhak Swary
תשל"א - 1991	K5 / 91 (ACC)	Information Signaling in the Valuation of IPOs: The Case of Mutual Thrift Institutions	35	January	Joseph Aharony Chan-Jane Lin
	K6 / 91 (CAP MARK)	Expected Inflation, Unexpected Inflation, and Relative Price Dispersion: An Empirical Analysis	12	March	Shmuel Kandel Aharon R.Ofer Oded Sarig
	K7 / 91 (FINAN)	Auditor and Underwriter Quality in the Valuation of Initial Public Offerings		October	Joseph Aharony Chan-Jane Lin
תשל"ב - 1992	K1 / 92 (ACC)	Transitory Accounting Items: Information Content and Earnings Management	44	June	Dan Givoly Carla Hayn
	K2 / 92 (ACC)	Fundamental Information Analysis	51	September	Baruch Lev S.Ramu Thiagarajan
	K3 / 92 (ACC)	A Theory of Responsibility Centers	49	September	Nahum Melumad Dilip Mookherjee Stefan Reichelstein
תשל"ג - 1993	K1 / 93 (ACC)	Performance Evaluation and Profit Parking in Transfer Pricing	23	January	Neal M. Stoughtom Eli Talmor
	K2 / 93 (ACC)	נוסחה פשוטה להערכת פרומית הביטוח במודל האופציוני של בלק ושולס	15	February	מנחם ברנע מרטי סוברמן Marti Soberman
	K3 / 93 (ACC)	Reporting Loss Contingencies: Is There An Interpretation Gap?	33	May	Joseph Aharony Amihud Dotan
תשל"ד - 1994	K1 / 94 (ACC)	To Warn Or Not To Warn: Managers' Dilemma Facing An Earnings Surprise	33	January	Ron Kasznik Baruch Lev
	K2/94 (ACC)	Neutrality For Accounting Systems And Setting Accounting Policy	20	March	Ran Barniv Eyal Sulganik Ray G. Stephens
	K3/94	Investor Valuation of The Abandonment Option	41	September	Philip G. Berger Eli Ofek Itzhak Swary

סידרת פירסומים**סדרת מחקרים יישומיים בחשבונאות****תשנ"ב**

נ"ב 1 היבטים חשבוניים וכלכליים בהנפקות חכילה ובהנפקות לעובדים / פרופ' מנחם ברנר / פרופ' יצחק סוארץ, אוקטובר 1991.

נ"ב 2 תהליכי קבלת החלטות על ידי מבקר החשבונות בעסקים בהם קיימת אי-ודאות לגבי המשך קיומם כ"עסק חי" / פרופ' דן גבעולי / רוחץ צבי יוכמן, מרץ 1992.

נ"ב 3 "תלויות" - בחינה תאורתית ואמפירית של עקרונות המדייה והדיווח / ד"ר יוסי אהרוןוי / רוחץ איל סולגניך, יוני 1992.

נ"ב 4 ישום "שיטת תזרים המוזמנים" לחישוב הוצאות המימון הריאליות - השלמת "החוליה החסרה" בדו"חות המותאמים לאינפלציה / ד"ר אהוד סט, ספטמבר 1992.

נ"ב 5 ניתוח נורטיבי של כללי הדיווח הכספי בעסקאות של מכשירים פיננסיים עתידיים / ד"ר יוסי בכיר / פרופ' נחום מלומד, דצמבר 1992.

תשנ"ג

נ"ג 1 שינויים חשבוניים / פרופ' יצחק סוארץ / רוחץ רויטל אבירים, פברואר 1993.

נ"ג 2 חיזוי קשיים פיננסיים של חברות ציבוריות על פי נתונים חשבוניים מותאמים ונומינליים / ד"ר אליא אופק / רוחץ דניאל וורקר, מרץ 1993.

נ"ג 3 פיתוח כלים תומכי החלטה לתימחו והמרה בסביבת הייצור המודנית / ד"ר יורם עדן / ד"ר בעז רונן / ד"ר ישעיה ספקטור, דצמבר 1993.

נ"ג 4 הטיפול החשבוני ברכישת נכסים וחברות בתמורה להנפקת מנויות / פרופ' ניסים ארננה / רוחץ שלומי ברטוב, דצמבר 1993.

נ"ג 5 דיווח כספי במחירים שוק / ד"ר יוסי בכיר / פרופ' נחום מלומד, דצמבר 1993.

תשנ"ד

נ"ד 1 מידע וולונטרי בשוק ההון הישראלי / פרופ' ברוך לב / רוחץ רן זילברמן, מרן רון קשnick, יולי 1994.

נ"ד 2 הטיפול החשבוני במנזרים / רוחץ ניר זיכלינסקי / רוחץ דורון דבי, אוקטובר 1994.

נ"ד 3 חשבונאות פנסיה והטבות לעובדים לאחר פרישתם / פרופ' אליא אמר / פרופ' אמיר זיין, נובמבר 1994.

נ"ד 4 ההשפעות של גורמי סיכון והחלהת רוחחים על שיעורי ההפרשיות לחובות מסופקים של הבנקים המסחריים בישראל / רוחץ שילה ליפשיץ, נובמבר 1994.

נ"ד 5 הכללת מדדי ביצוע (יעילות אינט) בדו"חות כספיים תקופתיים של מלכ"רים (בתים חולמים) רוחץ חיים אשחים, דצמבר 1994.