

Zrównoważony model biznesu w sprawozdawczości podmiotów leczniczych

Zuzanna Świerc

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie

e-mail: zswier@sgh.waw.pl

ORCID: [0000-0002-0357-5956](https://orcid.org/0000-0002-0357-5956)

Wioletta Baran

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie

e-mail: wbaran1@sgh.waw.pl

ORCID: [0000-0002-1169-2343](https://orcid.org/0000-0002-1169-2343)

Mariusz Karwowski

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie

e-mail: mkarwo@sgh.waw.pl

ORCID: [0000-0003-1301-5888](https://orcid.org/0000-0003-1301-5888)

© 2025 Zuzanna Świerc, Wioletta Baran, Mariusz Karwowski

Praca opublikowana na licencji Creative Commons Uznanie autorstwa-Na tych samych warunkach 4.0 Międzynarodowe (CC BY-SA 4.0). Skrócona treść licencji dostępna jest online na <https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/deed.pl>

Cytuj jako: Świerc, Z., Baran, W. i Karwowski, M. (2025). Zrównoważony model biznesu w sprawozdawczości podmiotów leczniczych. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 69(3), 119-132.

DOI: [10.15611/pn.2025.3.09](https://doi.org/10.15611/pn.2025.3.09)

JEL: M40, M41, Q01

Streszczenie

Cel: Celem artykułu jest wskazanie możliwości wykorzystania w sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego modelu biznesu w podmiotach leczniczych obowiązków informacyjnych, w tym dobrych praktyk właściwych dla sprawozdawczości podmiotów leczniczych.

Metodyka: Z metod badawczych na potrzeby artykułu wykorzystano przegląd literatury, w tym regulacji prawnych dotyczących podmiotów leczniczych. Na ich podstawie zdefiniowano dwie hipotezy, które zweryfikowano pozytywnie, realizując badanie ankietowe, dokumentów i *case study*.

Wyniki: Deklaracje w zakresie raportowania działań na rzecz zrównoważonego rozwoju przewyższają stopień ich raportowania. Istnieją dobre praktyki coraz częściej aplikowane do sektora finansów publicznych.

Implikacje i rekomendacje: Na podstawie wyników badań stwierdzono, iż regulacje obowiązujące podmioty lecznicze oraz coraz liczniejsze przykłady dobrych praktyk uzasadniają określenie branżowych schematów sprawozdawczych.

Oryginalność/wartość: Oryginalność artykułu stanowi powiązanie kwestii zrównoważonego rozwoju, istoty modelu biznesu, warunków formalnych funkcjonowania podmiotów leczniczych, regulacji branżowych i dobrych praktyk w zakresie raportowania. Wartość artykułu sprowadza się do wskazania na elastyczność modelu biznesu, co oznacza jego adaptacyjność w każdych warunkach.

Słowa kluczowe: zrównoważony model biznesu, podmiot leczniczy, jakość w opiece zdrowotnej, kontrola zarządcza

1. Wstęp

Wybór tematu artykułu podyktowany był aktualnością zagadnień w zakresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju oraz szeroko zakrojonej dyskusji w związku z wejściem w życie ustawy o jakości w opiece zdrowotnej i bezpieczeństwie pacjenta. Nowe regulacje oraz wzrastające wymagania w zakresie przejrzystości i odpowiedzialności społecznej podmiotów leczniczych powodują, że kwestie związane z wdrażaniem zrównoważonych modeli biznesowych oraz ich odzwierciedleniem w sprawozdawczości stają się kluczowe zarówno dla organów zarządzających, jak i interesariuszy systemu ochrony zdrowia.

Ważność omawianych zagadnień wynika z charakteru podmiotów stanowiących przedmiot badań, funkcjonujących w sektorze finansów publicznych, które w ponad 90% odgrywają rolę ich głównego źródła finansowania. Dodatkowo stąd, iż podmioty te, dysponując ograniczonymi zasobami, zmuszone są funkcjonować w określonych warunkach, nadążać za szybkim postępem w zakresie technologii medycznych oraz zaspokajać potrzeby starzejącego się społeczeństwa przy zmienności regulacji prawnych, braku stabilnej polityki zdrowotnej itp. W żaden sposób nie zwalnia ich to z obowiązku realizacji świadczeń zdrowotnych przy zachowaniu najwyższych standardów jakości. W konsekwencji niejednokrotnie prowadzi to do zadłużania się podmiotów, pogorszenia wyników finansowych podlegających monitorowaniu i ocenie przez organy tworzące i nadzorujące oraz, co istotne z punktu widzenia zrównoważonego rozwoju, do ograniczenia dostępności do opieki zdrowotnej.

W związku z tym, że w literaturze dominuje perspektywa sektorów komercyjnych, a analizy dotyczące zrównoważonego modelu biznesu w podmiotach leczniczych, szczególnie w ochronie zdrowia, są ograniczone, artykuł ma szansę wypełnić tę lukę badawczą, dostarczając nowych spostrzeżeń i stanowiąc punkt wyjścia dla dalszych badań.

Oryginalność artykułu wynika z nowatorskiego podejścia do oczekiwań co do kształtu docelowej sprawozdawczości podmiotów leczniczych. Według autorów powinna ona uwzględniać aktualne wymogi legislacyjne, w tym finansowe, niefinansowe, branżowe, oraz specyfikę funkcjonowania sektora ochrony zdrowia, odnoszące się do koncepcji zrównoważonego modelu biznesu. Założono, że taki model przyczynia się do wzrostu efektywności wykorzystania zasobów przy uwzględnieniu społecznych i środowiskowych aspektów działalności, minimalizując negatywny wpływ na środowisko, tworząc wartość społeczną oraz zapewniając długoterminową stabilność finansową. W kontekście ochrony zdrowia kluczowe jest bowiem osiągnięcie równowagi między efektywnością ekonomiczną, wysoką jakością usług medycznych a odpowiedzialnością społeczną i ekologiczną. Takie całościowe ujęcie pozwoli lepiej dostosować działalność podmiotów leczniczych do dynamicznie zmieniających się wymagań regulacyjnych i oczekiwań interesariuszy.

Celem artykułu jest wskazanie możliwości wykorzystania w sprawozdawczości podmiotów leczniczych obowiązków informacyjnych wynikających z formalnych regulacji, w tym zaleceń i dobrych praktyk właściwych sprawozdawczości finansowej, niefinansowej oraz branżowej z obszaru funkcjonowania świadczeniodawców w systemie opieki zdrowotnej oraz odnoszących się do występującej w literaturze koncepcji zrównoważonego modelu biznesu. W jego realizacji dokonano przeglądu literatury we wskazanych obszarach, skupiając się na tych rekomendujących podejmowanie działań łączących efektywność ekonomiczną, wysoką jakość usług medycznych oraz odpowiedzialność społeczną i ekologiczną. Uwzględniono także dobre praktyki oraz wytyczne z zakresu raportowania na rzecz zrównoważonego rozwoju, które mogą wspierać wdrażanie elastycznych i odpowiedzialnych modeli biznesowych w podmiotach leczniczych.

2. Przegląd literatury i sformułowanie hipotez

2.1. Zrównoważony model biznesu

W centrum każdego modelu biznesu przedsiębiorstw, także podmiotów leczniczych, oczekuje się wartości, która powinna koncentrować się wokół pacjentów, a nie wyłącznie na zgodności z procesami, liczbie udzielanych świadczeń opieki zdrowotnej lub uproszczonym spojrzeniu na satysfakcję pacjenta (Castano, 2014). W tym kontekście Liu i in. (2022) zwrócili uwagę na takie elementy modelu biznesu jak *crowdsourcing*, który pozwala na pozyskanie informacji na temat preferencji, potrzeb i oczekiwań społeczności, natomiast Guarcello i Raupp (2021) – wykorzystanie sztucznej inteligencji i telemedycyny, jak również promowania nowych strategii zarządzania kosztami, aby zwiększyć dostęp do opieki i poprawić komunikację między pacjentami a lekarzami. Od pewnego czasu można zaobserwować także przeorientowanie modelu biznesu na interesy społeczne i ekologiczne, co wymusza zmianę tradycyjnych modeli biznesu w tzw. zrównoważone modele biznesu (Ratajczak, 2013), uwzględniające nie tylko spełnianie przez organizacje wymogów formalnych i prawnych, ale również inwestowanie w ochronę środowiska naturalnego, zasoby ludzkie i relacje z interesariuszami (Karwowski, 2018). Przejście na zrównoważony model biznesu oznacza przede wszystkim większą współpracę w łańcuchu wartości i przyjęcie podejścia bardziej proekologicznego (Karwowski, 2021; Stubbs i in., 2008).

W ochronie zdrowia zrównoważony model biznesu powinien łączyć efektywność ekonomiczną, wysoką jakość usług medycznych oraz odpowiedzialność społeczną i ekologiczną. Oznacza to, że placówka medyczna nie tylko generuje przychody i kontroluje koszty, ale także zapewnia dostępność świadczeń, dba o dobrostan pacjentów i minimalizuje wpływ na środowisko (PFSZ, 2024). Rosnące zainteresowanie interesariuszy wpływem organizacji na społeczeństwo i środowisko naturalne wymusiło ujawnianie informacji o zrównoważonych modelach biznesu w różnego rodzaju sprawozdaniach (Domańska-Szaruga, 2011). Obecnie taką funkcję w wybranych jednostkach spełnia sprawozdanie z działalności, które powinno zawierać wyodrębnioną sekcję obejmującą sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju. Powinna ona zawierać informacje niezbędne do zrozumienia:

- wpływu jednostki na kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem, tj. czynniki środowiskowe, społeczne i z zakresu praw człowieka oraz związane z łańcuchem wartości;
- sposobu, w jaki kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem wpływają na sytuację finansową, wyniki finansowe i przepływy pieniężne jednostki (Ustawa z dnia 29 września 1994 r...).

W związku z istotnością zrównoważonego modelu biznesu w sprawozdawczości podmiotów leczniczych przeprowadzono przegląd systematyczny, opierając się na bazach danych Scopus i Emerald. Sprawdzono występowanie w streszczeniach artykułów naukowych następujących pojęć: *sustainable business model* oraz *healthcare*. W toku przeglądu zidentyfikowano 25 publikacji, z których jedynie trzy odnosiły się do rachunkowości. Sachdev (2014) zwróciła uwagę, że jednym z kluczowych wyzwań w ramach świadczenia usług farmaceutycznych opieki ambulatoryjnej (*ambulatory care pharmacist services*) jest opracowanie zrównoważonych modeli biznesowych,

określenie usług przynoszących dodatni zwrot z inwestycji oraz żądanie zapłaty za usługi o wartości dodanej. Natomiast Cosenz i in. (2024) odnotowali, że wdrażając zasady zrównoważonego rozwoju, podmioty lecznicze mogą poprawić wydajność operacyjną, ograniczyć zużycie energii i wody, zmniejszyć odpady materiałów medycznych oraz zwiększyć opłacalność, przyczyniając się tym samym w znacznym stopniu do dobrobytu społecznego (*well-being*). Mimo tych korzyści Erin i in. (2022) udowodnili na przykładzie nigeryjskich podmiotów leczniczych słabe przygotowanie do sporządzania sprawozdawczości w zakresie realizacji celów zrównoważonego rozwoju, na co wpływ ma brak ram regulacyjnych i dobrowolność ujawniania informacji. Wskazali również na niewystarczające raportowanie działań na rzecz tych celów, brak zaangażowania kierownictwa i egzekwowania przepisów. W tym kontekście istotnego znaczenia nabiera ład korporacyjny (*governance*), który różni się w poszczególnych jednostkach sektora finansów publicznych ze względu na ich funkcjonowanie w różnym otoczeniu prawnym i organizacyjnym oraz występujące różnice między ich celami operacyjnymi (Szczepankiewicz i Zaleska, 2018; Szczepankiewicz i in., 2021). Ogólnie tematyką modelu biznesu w sprawozdaniach podmiotów leczniczych zajmowali się Karwowski i in. (2023). Biorąc pod uwagę ich wyniki badań w powiązaniu z założeniami Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464 z dnia 14 grudnia 2022 r., można wyróżnić elementy zrównoważonego modelu biznesu podmiotów leczniczych, które zostały scharakteryzowane w tabeli 1.

Tabela 1. Elementy zrównoważonego modelu biznesu w podmiotach leczniczych

Wyszczególnienie	Charakterystyka elementów zrównoważonego modelu biznesu
Wartość dla pacjentów i społeczeństwa	• zapewnienie równego dostępu do usług medycznych • wysoka jakość i bezpieczeństwo świadczeń zdrowotnych • profilaktyka i edukacja zdrowotna
Zrównoważone finansowanie i efektywność ekonomiczna	• optymalizacja kosztów przy jednoczesnym zachowaniu jakości usług • wdrażanie nowych modeli finansowania, np. <i>value-based healthcare</i> (opłaty za wyniki zdrowotne zamiast za pojedyncze procedury) • partnerstwa publiczno-prywatne dla rozwoju infrastruktury medycznej
Zarządzanie zasobami ludzkimi	• inwestowanie w kompetencje personelu (szkolenia, rozwój) • zapewnienie godnych warunków pracy i przeciwdziałanie wypaleniu zawodowemu • promowanie różnorodności i inkluzyjności w organizacji
Technologie i cyfryzacja	• wykorzystanie telemedycyny i sztucznej inteligencji do optymalizacji procesów • cyfrowe systemy zarządzania danymi pacjentów (e-zdrowie, EDM) • automatyzacja w obszarze administracji i diagnostyki
Ekologiczna odpowiedzialność podmiotów leczniczych	• redukcja zużycia energii i wody • minimalizacja odpadów medycznych i plastikowych opakowań • zielone szpitale – wykorzystanie odnawialnych źródeł energii

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Dyrektywa, 2022; Karwowski i in., 2023).

W badaniu z roku 2023 Karwowski i in. zweryfikowali dokumenty finansowe i branżowe podmiotów leczniczych – szpitali, udzielających świadczeń opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, działających w formie Samodzielnych Publicznych Zakładów Opieki Zdrowotnej (SP ZOZ). Z badania wynikało, że chociaż większość badanych jednostek prezentowała informacje o modelu biznesu (cele i zadania określone w statucie, strukturę organizacyjną jednostki, zasięg terytorialny realizowanych świadczeń), to dane miały najczęściej charakter syntetyczny i ogólny, ograniczony do standardowego, powtarzanego w kolejnych sprawozdaniach opisu jednostki, podobnie jak w zakresie kwestii, które mogą odnosić się do zrównoważonego modelu biznesu (np. programy zdrowotne, ocena ryzyka na stanowiskach pracy, polityka rozwoju kadr, działania na rzecz *work-life balance*, ochrona środowiska).

Biorąc pod uwagę rezultaty dotychczasowych badań oraz występowanie formalnych regulacji o charakterze proefektywnościowym i projakościowym, zasadna jest ocena możliwości wykorzystania w sprawozdawczości podmiotów leczniczych w zakresie zrównoważonego modelu biznesu obowiązków

informacyjnych wynikających z tych regulacji, w tym zaleceń i dobrych praktyk właściwych sprawozdawczości finansowej, niefinansowej oraz branżowej z obszaru funkcjonowania świadczeniodawców w systemie opieki zdrowotnej. W związku z tym w artykule sformułowano następujące hipotezy:

1. W warunkach funkcjonowania publicznych podmiotów leczniczych obecne są formalne regulacje stanowiące podstawę definiowania zrównoważonego modelu biznesu.
2. Podmioty lecznicze w coraz większym stopniu przyjmują zrównoważony model biznesu, biorąc pod uwagę coraz liczniejsze regulacje odnoszące się do działalności leczniczej.

2.2. Formalne regulacje o charakterze proefektywnościowym i projakościowym

Omawianie regulacji dotyczących sprawozdawczości finansowej w podmiotach leczniczych zostało celowo pominięte. Odniesiono się natomiast do tych, które mają istotne znaczenie dla kształtu zrównoważonego modelu biznesu oraz sprawozdawczości w tym zakresie.

Zapisy ustawy o finansach publicznych w części dotyczącej **zasad gospodarowania środkami publicznymi** wpisują się w istotę działań podejmowanych na rzecz zrównoważonego rozwoju. W świetle art. 44 ust. 3 nakazuje się bowiem, aby wydatki publiczne były dokonywane w sposób celowy i oszczędny przy zachowaniu zasady uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów, optymalnego doboru metod i środków służących osiągnięciu założonych celów, w sposób umożliwiający terminową realizację zadań oraz w wysokości i terminach wynikających z wcześniej zaciągniętych zobowiązań (Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r...). W aspekcie koncepcji zrównoważonego rozwoju stanowiącej najogólniej, iż na obecnym poziomie cywilizacyjnym możliwe jest zaspokajanie potrzeb obecnego pokolenia bez umniejszania możliwości zaspokojenia potrzeb przyszłych pokoleń, realizacja wskazanych zapisów jest kluczowa dla wdrażania zrównoważonego rozwoju w ochronie zdrowia. Wpisane w zasady wydatkowania środków publicznych celowość, oszczędność, efektywność, optymalizacja metod, terminowość i wywiązywanie się ze zobowiązań z natury rzeczy przyczyniają się do funkcjonowania w zrównoważonym modelu biznesu. Zasady te należy uznać za kluczowe dla wdrażania zrównoważonego rozwoju w systemie ochrony zdrowia. Ich realizacja przekładać się będzie na fundamentalne aspekty zrównoważonego rozwoju (Dyrektywa, 2022; Plan Be Eco, 2024; Kutzin, 2013; Thomson i in., 2009), tj.:

1. **Efektywność wydatków na zrównoważone zarządzanie zasobami** – „Uzyskiwanie najlepszych efektów z danych nakładów” (Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r..., art. 44 ust. 4 pkt 1a) odzwierciedla bowiem istotę zrównoważonego zarządzania finansami publicznymi, które polega na alokacji środków w sposób przynoszący maksymalne korzyści zdrowotne. W kontekście ochrony zdrowia oznacza to inwestowanie w profilaktykę, nowoczesne technologie medyczne, cyfryzację i optymalizację procesów szpitalnych, co pozwala na bardziej efektywne leczenie pacjentów przy ograniczonych zasobach.
2. **Optymalny dobór metod i środków na zrównoważoną opiekę zdrowotną** – „Optymalny dobór metod i środków” (Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r..., art. 44 ust. 4 pkt 1b) sprzyja ekologicznemu i ekonomicznemu podejściu do zarządzania placówkami medycznymi, np. poprzez wdrażanie energooszczędnych rozwiązań (np. szpitale zeroemisyjne), cyfryzację dokumentacji medycznej (ograniczenie zużycia papieru), ograniczanie marnotrawstwa leków i materiałów medycznych.
3. **Terminowa realizacja zadań na stabilność systemu zdrowia** – „Terminowa realizacja zadań” (Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r..., art. 44 ust. 4 pkt 2) ma kluczowe znaczenie w dostępności świadczeń zdrowotnych. Opóźnienia w finansowaniu procedur medycznych czy inwestycji natomiast mogą prowadzić do problemów w systemie ochrony zdrowia, co negatywnie wpływa na jakość usług i bezpieczeństwo pacjentów.
4. **Wydatkowanie w ramach zobowiązań na długoterminową stabilność systemu** – „Wysokość i terminy zgodne z wcześniej zaciągniętymi zobowiązaniami” (Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r..., art. 44 ust. 4 pkt 3) stanowią podstawę zrównoważonego finansowania ochrony zdrowia zapewniającą: ciągłość funkcjonowania szpitali i innych placówek medycznych, unikanie zadłużenia

i niestabilności finansowej oraz zgodność z polityką zrównoważonego rozwoju, która zakłada długoterminowe planowanie i minimalizację ryzyka finansowego.

Kolejna delegacja ustawowa w kontekście podejmowania działań na rzecz zrównoważonego rozwoju także zawiera się w ustawie o finansach publicznych. Dotyczy **kontroli zarządczej**, z definicji której wynika, iż stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy (Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r...). Zapisy art. 68 ustawy o finansach publicznych uwzględniające cele kontroli zarządczej, podobnie jak regulacje dotyczące sposobów wydatkowania środków publicznych, są nie tylko kluczowe dla skutecznego funkcjonowania podmiotów leczniczych w systemie ochrony zdrowia. Ich wdrożenie sprzyja zrównoważonemu rozwojowi, który w ochronie zdrowia można uznać za równowagę między efektywnością ekonomiczną, jakością usług medycznych i odpowiedzialnością społeczną oraz środowiskową. Uzasadnienie takiego stwierdzenia stanowi analiza definicji kontroli zarządczej w aspekcie jej cech, które można traktować jako filary działań na rzecz zrównoważonego rozwoju:

- efektywność – w ochronie zdrowia oznacza dostarczanie świadczeń zdrowotnych **przy maksymalnym wykorzystaniu dostępnych zasobów**, np. optymalizacji procesów leczenia i diagnostyki;
- oszczędność – ograniczenie **marnotrawstwa środków publicznych**, np. poprzez lepsze zarządzanie lekami, redukcję kosztów energii czy wykorzystanie cyfrowych systemów zarządzania danymi pacjentów;
- terminowość – oznacza **skuteczne planowanie i realizację usług zdrowotnych**, co bezpośrednio wpływa na jakość opieki i dostępność świadczeń (Dyrektywa, 2022; Plan Be Eco, 2024; Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r...);

dodatkowo także interpretacja ustawowych jej celów w kontekście działań podejmowanych na rzecz zrównoważonego rozwoju (tab. 2).

Tabela 2. Cele kontroli zarządczej w aspekcie działań na rzecz zrównoważonego rozwoju

Wyszczególnienie	Istota cech realizowanych w ramach kontroli zarządczej celów
Zgodność działań z przepisami i procedurami wewnętrznymi (Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r..., art. 68 ust. 2 pkt. 1)	Zrównoważony rozwój w ochronie zdrowia wymaga zgodności z przepisami dotyczącymi finansowania, jakości usług i ochrony środowiska, w tym wypełnienia obowiązku raportowania działań ESG określonego dla podmiotów publicznych.
Skuteczność i efektywność działania (Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r..., art. 68 ust. 2 pkt. 2)	Efektywne zarządzanie placówką medyczną wpływa na zrównoważony rozwój, poprawiając jakość usług i ograniczając koszty. Wdrażanie systemów <i>value-based healthcare</i> , w których finansowanie zależy od efektów leczenia, sprzyja zwiększeniu skuteczności i efektywności opieki zdrowotnej.
Wiarygodność sprawozdań (Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r..., art. 68 ust. 2 pkt. 3)	Sprawozdawczość finansowa i niefinansowa mają kluczowe znaczenie dla przejrzystości i odpowiedzialności podmiotów leczniczych. Wdrażanie raportowania ESG umożliwia ocenę wpływu placówki na środowisko, społeczeństwo i ład korporacyjny.
Ochrona zasobów (Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r..., art. 68 ust. 2 pkt. 4)	Placówki medyczne zarządzają kluczowymi zasobami: kadrowymi, finansowymi i środowiskowymi. Istotne w tym obszarze stają się: – ochrona zasobów ludzkich w kontekście poprawy warunków pracy personelu medycznego – zapobieganie wypaleniu zawodowemu, – ochrona zasobów środowiskowych – zmniejszenie zużycia energii i odpadów medycznych.
Przestrzeganie i promowanie zasad etycznego postępowania (Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r..., art. 68 ust. 2 pkt. 5)	Etyczne zarządzanie placówkami medycznymi oznacza zrównoważony model biznesu w ochronie zdrowia. Dotyczy równego dostępu do świadczeń zdrowotnych, walki z korupcją oraz zrównoważonego gospodarowania funduszami publicznymi.
Efektywność i skuteczność przepływu informacji (Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r..., art. 68 ust. 2 pkt. 6)	Zrównoważony rozwój wymaga przejrzystej komunikacji wewnętrznej i zewnętrznej. Wdrażanie systemów e-zdrowia pozwala na efektywność zarządzania danymi pacjentów i optymalizację pracy personelu.
Zarządzanie ryzykiem (Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r..., art. 68 ust. 2 pkt. 7)	Zrównoważone zarządzanie ochroną zdrowia wymaga identyfikacji ryzyk finansowych, operacyjnych i środowiskowych. Kluczowe jest zarządzanie zmianami regulacyjnymi i finansowymi oraz ryzykiem braku personelu medycznego.

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Baran, 2017; Sepetis i in. 2024; Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r...).

W kontekście działań na rzecz zrównoważonego rozwoju w systemie ochrony zdrowia pojawia się coraz więcej inicjatyw, nie tylko szkoleniowych, także doradczych i wdrożeniowych, które wpisują się w dobre praktyki w obszarze efektywności wykorzystania ograniczonych zasobów w samych podmiotach leczniczych, również w środowisku ich funkcjonowania¹. Nieodłącznym ich elementem są aktywności na rzecz wzrostu jakości świadczeń zdrowotnych, w tym dostępności dla pacjentów. Również w tym obszarze pojawiły się formalne regulacje. Zdefiniowane ustawą o jakości w opiece zdrowotnej i bezpieczeństwie elementy systemu jakości i bezpieczeństwa pacjenta dotyczą autoryzacji działalności podmiotu leczniczego, obowiązku posiadania wewnętrznego systemu zarządzania jakością i bezpieczeństwem, możliwości akredytacji oraz obowiązku prowadzenia rejestrów medycznych (Ustawa z dnia 24 sierpnia 2023 r...). Na ich podstawie podmioty lecznicze mogą ubiegać się o akredytację i certyfikaty potwierdzające wysoką jakość. Na wzór rekomendacji co do sposobu prowadzenia działalności w sektorze finansów publicznych, w tym wydatkowania środków, regulacje dotyczące jakości także wpisują się w filozofię działań podejmowanych na rzecz zrównoważonego rozwoju (tab. 3).

Tabela 3. Mechanizmy determinujące jakość w aspekcie działań na rzecz zrównoważonego rozwoju w podmiotach leczniczych

Wyszczególnienie	Istota wybranych mechanizmów kontroli i monitorowania jakości
Wewnętrzny system zarządzania jakością i bezpieczeństwem	Sprzyja optymalizacji procesów, redukcji marnotrawstwa oraz efektywnemu wykorzystaniu zasobów, co jest istotne dla zrównoważonego rozwoju.
Rejestry medyczne	Zapewniają monitorowanie i analizę danych dotyczących zdrowia populacji, co wspiera podejmowanie świadomych decyzji i planowanie działań prozdrowotnych.
Monitorowanie zdarzeń niepożądanych	Wpływa na poprawę rozwiązań dotyczących działalności medycznej i organizacji pracy, zapobiegając wystąpieniu zdarzeń niepożądanych.
System wskaźników jakości	Zapewnia pomiar jakości w obszarze klinicznym (efekty lecznicze, powtórne hospitalizacje, śmiertelność po zabiegach itp.), konsumenckim (opinia pacjentów o organizacji procesu udzielania świadczeń zdrowotnych), zarządczym (efektywność wykorzystania zasobów, długość hospitalizacji, struktura świadczeń zdrowotnych, posiadane akredytacje i certyfikaty).
Autoryzacja i akredytacja	Potwierdzają zdolność jednostki do prowadzenia działalności leczniczej (autoryzacja) i spełnienie standardów akredytacyjnych w zakresie jakości udzielania świadczeń zdrowotnych (akredytacja) w celu wzrostu efektywności zarządzania zasobami i dbałości o środowisko bliższe i dalsze podmiotu leczniczego.

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Quentin i in., 2024; Ustawa z dnia 24 sierpnia 2023 r...).

Wypełnieniu obowiązków ujętych w ustawie o jakości w opiece zdrowotnej i bezpieczeństwie pacjenta służą standardy akredytacyjne dla działalności leczniczej (Minister Zdrowia, 2024). Mają one kluczowe znaczenie dla zapewnienia wysokiej jakości świadczeń zdrowotnych, gdyż definiują wymagania dotyczące organizacji procesów medycznych, bezpieczeństwa pacjenta oraz nadzoru nad ich realizacją. Odnoszą się ponadto do niezbędnych wymogów dotyczących kwalifikacji oraz regularnego doskonalenia zawodowego personelu. I to, co w kontekście sprawozdawczości zrównoważonego modelu biznesu istotne, standardy akredytacyjne wspierają proces monitorowania oraz raportowania jakości poprzez określenie szczegółowych kryteriów oceny i monitorowania wyników leczenia.

¹ Kurs doskonalący „Lean – TOC – SixSigma w praktyce podmiotu leczniczego. Narzędzia zwiększające dostępność do świadczeń opieki zdrowotnej”, Think Tank SGH dla ochrony zdrowia. <https://www.sgh.waw.pl/knop/katedra-rachunkowosci-menedzerskiej>

3. Metodologia

W badaniu wykorzystano trzy metody badawcze, tj. badanie ankietowe, metodę analizy i badania dokumentów oraz *case study*.

Badanie ankietowe zostało przeprowadzone w 2023 roku na próbie 100 podmiotów leczniczych prowadzących działalność w różnych formach przewidzianych w ustawie o działalności leczniczej (głównie: SP ZOZ i spółki prawa handlowego) i podlegających różnym podmiotom tworzącym (jednostki samorządu terytorialnego, ministerstwa, uczelnie medyczne)². Jego celem była identyfikacja finansowych i niefinansowych informacji w zakresie zrównoważonego rozwoju raportowanych i generowanych w działalności leczniczej. Na potrzeby niniejszego artykułu wykorzystano odpowiedzi odnoszące się do realizowanych przez jednostkę celów zrównoważonego rozwoju wyszczególnionych w ankiecie.

W celu weryfikacji złożonych w ankiecie deklaracji co do realizowanych działań przeprowadzono analizę i badanie dostępnych publicznie obowiązkowych sprawozdań finansowych składanych przez podmioty lecznicze za 2023 rok. Dokumenty objęte badaniem dotyczyły:

- rocznych sprawozdań finansowych publikowanych w systemie e-KRS;
- towarzyszących im sprawozdań z działalności, obowiązkowych wyłącznie dla podmiotów funkcjonujących w formie spółek prawa handlowego;
- raportów o sytuacji ekonomiczno-finansowej publikowanych na stronach Biuletynu Informacji Publicznej (tzw. BIP).

Do próby wybrano dane 20 podmiotów leczniczych o charakterze publicznym spośród tych, które brały udział we wcześniejszym badaniu ankietowym w 2023 roku. Próbę uznano za reprezentatywną, mając na uwadze jednolity charakter badanych podmiotów, tj. podmioty publiczne, podległość tym samym regulacjom prawnym, w tym branżowym, nadzór podmiotów tworzących o tym samym charakterze, zbliżony udział procentowy przychodów pochodzących ze środków publicznych. Do badania wybrano zarówno jednostki prowadzące działalność w zakresie lecznictwa zamkniętego (szpitale), jak i jednostki ambulatoryjne (przychodnie). Ograniczenie próby wynikało także z dostępności wszystkich danych (nie wszystkie podmioty – mimo takiego obowiązku – opublikowały raport o sytuacji ekonomiczno-finansowej), jak również obszerności materiału badawczego.

Celem badania metodą *case study* o charakterze porównawczym było dokonanie analizy raportowanych informacji dotyczących rodzaju i stopnia realizacji celów zrównoważonego rozwoju w odniesieniu do dwóch odmiennych pod względem organizacyjnym i kapitałowym podmiotów leczniczych. Studium przypadku przeprowadzono dla:

- Uniwersyteckiego Szpitala Klinicznego w Opolu – podmiotu leczniczego prowadzonego w formie samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej, udzielającego stacjonarnych i całodobowych świadczeń opieki zdrowotnej (szpital), który uczestniczył we wcześniejszych badaniach;
- Grupy LUX MED – spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, największego prywatnego dostawcy usług medycznych w Polsce, udzielającego zarówno bezpłatnych świadczeń opieki zdrowotnej w ramach umowy z Narodowym Funduszem Zdrowia, jak i komercyjnych usług medycznych we wszystkich praktycznie rodzajach i zakresach działalności leczniczej.

² W artykule przedstawiono wyniki projektu badawczego zrealizowanego przez jednego z autorów w ramach subwencji na utrzymanie i rozwój potencjału badawczego w Kolegium Nauk o Przedsiębiorstwie w Szkole Głównej Handlowej w Warszawie w 2023 roku.

4. Rezultaty badań

4.1. Wyniki badań ankietowych

Na podstawie ankiet przesłanych w 2023 roku przez 100 podmiotów objętych badaniem dokonano syntezy uzyskanych informacji. W badaniu najliczniej wzięły udział podmioty lecznicze o charakterze publicznym (82%), dla których organem tworzącym były jednostki samorządu terytorialnego lub minister. Pozostałe 18% stanowiły spółki prawa handlowego z większościowym udziałem jednostek samorządu terytorialnego. Działalność lecznicza prowadzona przez wszystkie badane podmioty finansowana była w około 90% ze środków publicznych.

Prawie wszystkie ankietowane podmioty (96%) wskazały, że w ich jednostkach są wdrożone i funkcjonują szczególne procedury zarządzania aspektami środowiskowymi, jakością i etyką zawodową, związane z akredytacją, standardami ISO, wymaganiami jakościowymi Narodowego Funduszu Zdrowia. Biorąc pod uwagę te ostatnie – ponad 90% podmiotów raportowało branżowe wskaźniki jakościowe, mierzone w obszarze medycznym, z wykorzystaniem rejestrów prowadzonych przez Ministerstwo Zdrowia i NFZ.

W analizie uzyskanych danych zasadnym było pominięcie najwyższych wyników, gdyż dotyczyły one realizacji przez respondentów celów ESG pokrywających się z formalnymi ich obowiązkami, tj. zapewnienia właściwych warunków pracy i przejrzystych zasad wynagradzania (100% badanych podmiotów) oraz informacji o osobach pełniących funkcje zarządcze i nadzorcze, wymaganych kompetencjach i wysokości wynagrodzeń (98%).

Uwzględniając powyższe wyłączenie, należy zauważyć, że najczęściej wskazywanym przez podmioty lecznicze celem było zapobieganie zanieczyszczeniu środowiska i jego kontrola – 85% ankietowanych podmiotów wybrało ten obszar zrównoważonego rozwoju. Pozostałe cele środowiskowe były deklarowane znacznie rzadziej.

Kolejnym wyborem, z porównywalnym wynikiem, był system kontroli wewnętrznej oraz zarządzania ryzykiem (82%). Biorąc pod uwagę następny wartościowo cel – etykę zawodową i organizacyjną oraz kulturę organizacji (71% respondentów wskazało tę pozycję), najczęściej wskazywanym obszarem celów zrównoważonego rozwoju był obszar zarządczy. Uzasadnieniem tej konkluzji jest z pewnością również status jednostki publicznej wszystkich respondentów wiążący się z obowiązkiem realizacji kontroli zarządczej.

4.2. Wyniki analiz i badań dokumentów

Kontynuując badanie w 2024 roku, tym razem dokonano przeglądu dostępnych sprawozdań i raportów finansowych za 2023 rok składanych i publikowanych obligatoryjnie przez podmioty lecznicze pod kątem ich zawartości i prezentowania informacji finansowych i niefinansowych związanych z raportowaniem zrównoważonego rozwoju. Celem badania była weryfikacja złożonych w ankiecie deklaracji co do generowania i raportowania danych w zakresie zrównoważonego rozwoju (zob. tab. 4).

Dla celów badawczych wykorzystano te same wskaźniki, co w poprzednich badaniach, a następnie w ramach analizy sprawozdań i raportów finansowych dokonano identyfikacji danych w tych obszarach.

Spośród 20 zbadanych podmiotów wszystkie prezentowały w swoich sprawozdaniach dane związane z realizacją celów środowiskowych w zakresie zapobiegania zanieczyszczeniu środowiska, jak również obligatoryjnie wymagane informacje o właściwych warunkach pracy i przejrzystych zasadach wynagradzania w ramach celów społecznych oraz o osobach pełniących funkcje zarządcze i nadzorcze, jawności wymaganych kompetencji i o wysokości wynagrodzenia.

Dla pozostałych obszarów wyniki są diametralnie odmienne, większość informacji związanych z realizacją celów zrównoważonego rozwoju nie jest dostępna w analizowanych dokumentach, zwłaszcza w obszarze

celów środowiskowych (dla sześciu zdefiniowanych wskaźników). W przypadku celów społecznych 25% badanych jednostek prezentuje dane związane z respektowaniem praw człowieka, m.in. założenia procedur przeciwmobbingowych w miejscu pracy. Efektywność realizacji celów zarządczych poprzez system kontroli wewnętrznej oraz zarządzanie ryzykiem raportowała natomiast połowa badanych jednostek.

W porównaniu z wynikami badania ankietowego przegląd sprawozdań i raportów finansowych składanych przez publiczne podmioty lecznicze prowadzi do wniosku, iż dane w badanym obszarze, mimo iż są dostępne – według deklaracji podmiotów – to jednak nie docierają do interesariuszy w sposób usystematyzowany wraz z danymi finansowymi.

4.3. Wyniki case study

Biorąc pod uwagę wcześniejsze badania, założono, że dane związane z raportowaniem zrównoważonego rozwoju są dostępne w publicznych podmiotach leczniczych w różnym stopniu. Wśród badanych występują jednak jednostki, które w zdecydowany sposób wyróżniają się świadomością co do znaczenia takich danych, jak i kompetencjami w zakresie ich identyfikowania oraz pomiaru. Stąd też podjęto próbę skonfrontowania jakości i kompletności tych danych z formalnym raportem ESG generowanym przez spółkę zobowiązaną do jego publikowania, prowadzącą działalność leczniczą (zob. tab. 4).

Uniwersytecki Szpital Kliniczny w Opolu to samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej, dla którego podmiotem tworzącym jest Uniwersytet Opolski. Wybór podmiotu był uzasadniony zarówno jego udziałem we wcześniejszych badaniach, jak i stosunkowo szerokim zakresem dostępnych i prezentowanych danych o zrównoważonym rozwoju jednostki w jej sprawozdaniach w porównaniu z innymi uczestnikami badania.

Informacje i dokumenty publikowane na oficjalnej stronie internetowej oraz stronie Biuletynu Informacji Publicznej Szpitala wskazują na aktywną działalność w obszarze zrównoważonego rozwoju, tj.:

1. jednostka posiada *Strategię rozwoju USK w Opolu na lata 2022-2027*, która wskazuje podstawowe założenia jej rozwoju, definiuje także misję i wizję szpitala, bazując na wartościach wpisujących się w zrównoważony rozwój, tj. wysokiej jakości opiece medycznej, bezpieczeństwie pracowników i pacjentów, nowoczesnym i przyjaznym środowisku;
2. jednostka publikuje w odrębnej zakładce informacje o podejmowanych inicjatywach i działaniach w zakresie *społecznej odpowiedzialności*, tj. kampaniach informacyjnych i spotkaniach dla dzieci i młodzieży, programach dla seniorów, osób niepełnosprawnych;
3. jednostka publikuje dokumenty związane z jakością opieki i bezpieczeństwem pacjentów w placówce, tj. *standardy ochrony nieletnich, dostępność dla osób niepełnosprawnych, regulamin pobytu opiekuna pacjenta nieletniego, regulamin odwiedzin*;
4. jednostka publikuje informacje o uzyskanych certyfikatach jakości zarządzania, w tym certyfikatach akredytacyjnych Ministerstwa Zdrowia oraz terminach ich ważności;
5. jednostka publikuje informacje o zrealizowanych inwestycjach związanych z ochroną środowiska (bezpieczne dla środowiska technologie w zakresie badań obrazowych) i bezpieczeństwem pracy pracowników medycznych;
6. jednostka publikuje coroczny *Raport o sytuacji ekonomiczno-finansowej*, w którym prezentuje informacje dotyczące realizowanych inwestycji w obszarze środowiskowym i społecznym oraz w zakresie certyfikacji jakości świadczeń.

Jako SP ZOZ Uniwersytecki Szpital Kliniczny w Opolu nie jest objęty obowiązkiem raportowania danych z zakresu zrównoważonego rozwoju. W rocznym sprawozdaniu finansowym jednostka publikuje dane niefinansowe wyłącznie w zakresie wymaganym ustawą o rachunkowości – w informacji dodatkowej – w tym ocenę ryzyka operacyjnego i finansowego oraz informację o realizowanych inwestycjach w obszarze ochrony środowiska.

Tabela 4. Prezentacja wyników badań opisanych w punktach 4.2-4.3

Cele zrównoważonego rozwoju	Deklaracje podmiotów leczniczych biorących udział w badaniach			Dobre praktyki podmiotów leczniczych	
	Podmioty deklarujące realizację celów ESG (%)	Podmioty upubliczniające realizację celów ESG* (%)	Podmioty raportujące realizację celów ESG (%)	Uniwersytecki Szpital Kliniczny w Opolu	Grupa LUX MED sp. z o.o.
Cele środowiskowe					
Łagodzenie zmian klimatu	0%	0%	–	–	–
Adaptacja do zmian klimatu	10%	0%	–	–	–
Zrównoważone wykorzystanie zasobów wodnych	5%	5%	–	–	–
Przejście na gospodarkę o obiegu zamkniętym	0%	0%	–	–	Raport ESG
Zapobieganie zanieczyszczeniu środowiska i jego kontrola	85%	100%	60%	Strona internetowa Sprawozdanie finansowe	Raport ESG
Ochrona i odbudowa bioróżnorodności i ekosystemów	1%	0%	–	–	–
Cele społeczne					
Równe możliwości zawodowe (np. polityka antydyskryminacyjna)	52%	0%	–	Strona internetowa	Raport ESG
Właściwe warunki pracy i przejrzyste zasady wynagradzania (np. wewnętrzne regulaminy, uwzględnianie zdania reprezentacji pracowników) – obligatoryjne	100%	100%	0%	Strona internetowa	Raport ESG
Respektowanie praw człowieka, podstawowych wolności i zasad demokracji (np. przeciwdziałanie mobbingowi)	67%	25%	0%	–	Raport ESG
Cele zarządcze					
Informacje o osobach pełniących funkcje zarządcze i nadzorcze, jawność wymaganych kompetencji i procedur wyboru, wysokość wynagrodzenia – obligatoryjne	98%	100%	100%	Strona internetowa Sprawozdanie finansowe	Raport ESG
Etyka zawodowa i organizacyjna, kultura organizacyjna (w tym np. polityka antykorupcyjna)	71%	35%	15%	Strona internetowa	Raport ESG
Systemy kontroli wewnętrznej oraz zarządzania ryzykiem	82%	50%	15%	Strona internetowa Sprawozdanie finansowe	Raport ESG

*według informacji dostępnych na stronach internetowych/Biuletynach Informacji Publicznej

Źródło: opracowanie własne na podstawie (wyników badań prowadzonych w latach 2023-2024; Grupa LUX MED, b.d.; Uniwersytecki Szpital Kliniczny w Opolu, b.d.).

Grupa LUX MED sp. z o.o. jest właścicielem podmiotów leczniczych działających w szerokim spektrum opieki zdrowotnej (szpitale, przychodnie, stomatologia), w tym także udzielających świadczeń finansowanych ze środków publicznych. Ze względu na formę prawną i wielkość jednostki podlega obowiązkowi raportowania zrównoważonego rozwoju od 2023 roku, raport jest publikowany i dostępny na stronie internetowej Spółki.

Raport (LUX MED) prezentuje misję, wizję i wartości spółki, a także jej model biznesowy, strukturę zarządczą i organizacyjną (Grupa LUX MED, b.d., s. 12-15). Przyjęte cele środowiskowe są ukierunkowane na odnawialne źródła energii w placówkach spółki oraz segregację i rozwiązania cyrkularne w gospodarce odpadami (Grupa LUX MED, b.d., s. 32-41). Cele społeczne bazują na idei zdrowego społeczeństwa, do której mają się przyczynić działania ukierunkowane zarówno na pacjentów (wysoka jakość świadczeń i usług, profilaktyka oraz promocja zdrowia), jak i na pracowników spółki (bezpieczne miejsce pracy, różnorodność i kultura włączająca, zaangażowanie społeczne) (Grupa LUX MED, b.d., s. 42-75). Etyka, transparentność oraz odpowiedzialna komunikacja marketingowa to podstawowe cele zarządcze spółki (Grupa LUX MED, b.d., s. 76-87).

Analiza porównawcza obu podmiotów wskazuje na porównywalny zestaw dostępnych danych, jakkolwiek raport zrównoważonego rozwoju publikowany przez Grupę LUX MED sp. z o.o. prezentuje te dane w sposób usystematyzowany, z podaniem efektów zakładanych i uzyskanych rezultatów na tle misji i strategii rozwoju spółki, tj. zapewniając wysoką użyteczność tych danych.

Na podstawie wyników przeprowadzonych badań sformułowane w artykule hipotezy zostały zweryfikowane pozytywnie.

Elementy zawarte w zrównoważonym modelu biznesu dla podmiotów leczniczych (tab. 1) wpisują się w istotę działań podejmowanych na rzecz zrównoważonego rozwoju. Analiza formalnych regulacji odnoszących się do sposobu działania podmiotów leczniczych finansowanych ze środków publicznych ma charakter proefektywnościowy i projakościowy (tab. 2-3). Na tej podstawie stwierdzono, iż hipoteza mówiąca, że w warunkach funkcjonowania publicznych podmiotów leczniczych obecne są formalne regulacje stanowiące podstawę definiowania zrównoważonego modelu biznesu, jest prawdziwa.

Wnioski z badań potwierdzają, że publiczne podmioty lecznicze w coraz większym stopniu przyjmują zrównoważony model biznesu, na co wskazują najczęściej deklarowane cele w obszarze zarządczym będące skutkiem coraz liczniejszych regulacji odnoszących się do działalności leczniczej. Sprzyjają temu rozwiązania implementowane poza sektorem publicznym.

5. Dyskusja i wnioski

Podmioty lecznicze wywierają istotny wpływ na zrównoważony rozwój, powinny zatem raportować stosowne informacje finansowe i niefinansowe identyfikujące obszary wpływów. Praktyka pokazuje jednak, że podmioty lecznicze w ograniczonym stopniu prezentują informację o zrównoważonym modelu biznesu, co jest spójne z badaniami przeprowadzonymi przez Erina i in. (2022). Prezentowane dane mają w większości charakter syntetycznego i ogólnego opisu jednostki oraz zakresu jej działalności. Tymczasem w dobie ograniczonych możliwości finansowych publicznych podmiotów leczniczych konieczne jest poszukiwanie zewnętrznych, najlepiej bezzwrotnych źródeł finansowania inwestycji, nowoczesnych technologii, doskonalenia kompetencji personelu. Warunkiem ich uzyskania będzie transparentne raportowanie zgodnie ze standardami zrównoważonego rozwoju (PFSZ, 2024).

Jak wynika z przeprowadzonych badań, publiczne podmioty lecznicze realizują cele zrównoważonego rozwoju, potrafią zidentyfikować je w swojej organizacji, nadać im odpowiednie miary i wartości, są zatem gotowe do ich raportowania. Potwierdzeniem takiego stanu rzeczy są pojawiające się informacje w sprawozdaniach finansowych publicznych podmiotów leczniczych oraz prezentowane na ich stronach internetowych. Przeszkodą w realizacji tego zadania jest brak narzędzi, które pozwoliłyby na jednolite, spójne i syntetyczne prezentowanie informacji w sposób zapewniający ich użyteczność. Skuteczność działalności podmiotów leczniczych powinna być opisywana z wykorzystaniem informacji określających zależności pomiędzy ich efektywnością ekonomiczną, wysoką jakością usług medycznych oraz odpowiedzialnością społeczną i ekologiczną, co jest zgodne z wynikami badań Castano (2014) i Cosenza i in. (2024). Taka skuteczność może również zostać osiągnięta dzięki zastosowaniu nowoczesnych innowacji w podmiotach leczniczych, takich jak sztuczna inteligencja, telemedycyna, w powiązaniu z właściwym zarządzaniem kosztami (zob. Guarcello i Raupp, 2021).

Wskazaniem jest wypracowanie standardów sektorowych, dobrych praktyk, benchmarkingu umożliwiających rzetelne raportowanie zrównoważonego rozwoju oraz porównywalność efektywności podmiotów leczniczych w tym obszarze. W krótkim okresie natomiast rekomendowane jest integrowanie danych pochodzących z rozproszonej sprawozdawczości zewnętrznej i wewnętrznej, także w zakresie procedur zarządzania jakością i bezpieczeństwa informacyjnego.

Implikacje rozważań dla nauki stanowi wkład w wiedzę z zakresu sprawozdawczości podmiotów leczniczych, szczególnie w zakresie integracji istniejących regulacji odnoszących się do występującej

w literaturze koncepcji zrównoważonego modelu biznesu. Artykuł otwiera dyskusję nad koniecznością włączenia jednostek sektora finansów publicznych do obowiązku raportowania zrównoważonego rozwoju. Publiczne podmioty lecznicze są tak czynnym, jak i biernym uczestnikiem procesów zrównoważonego rozwoju, podobnie jak podmioty komercyjne działające dla zysku. Ich działalność, nie tylko w wymiarze finansowym, powinna być transparentna oraz podlegać społecznej kontroli.

Bibliografia

- Baran, W. (2017). *System informacyjny rachunkowości zarządczej w samodzielnym publicznym zakładzie opieki zdrowotnej*. Oficyna Wydawnicza SGH.
- Castano, R. (2014). Towards a Framework for Business Model Innovation in Health Care Delivery in Developing Countries. *Medicine for Global Health*, 12(233). <https://doi.org/10.1186/s12916-014-0233-z>
- Cosenz, F., Noto, G., Cavadi, G., Bivona, E. i Scirè, G. (2024). Pursuing Sustainable Performance in Healthcare Organizations: A Sustainable Business Model Perspective. *Journal of Health Organization and Management*, 38(5), 741-759. <https://doi.org/10.1108/JHOM-12-2023-0369>
- Domańska-Szaruga, B. (2011). Rola czynników ESG w budowaniu wartości przedsiębiorstwa. *Współczesne Zarządzanie*, (4), 141-151.
- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zmiany rozporządzenia (UE) nr 537/2014, dyrektywy 2004/109/WE, dyrektywy 2006/43/WE oraz dyrektywy 2013/34/UE w odniesieniu do sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju (Dz. U. UE z 2022 r. L 322/15)
- Erin, O. A., Bamigboye, O. A. i Oyewo, B. (2022). Sustainable Development Goals (SDG) Reporting: An Analysis of Disclosure. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 12(5), 761-789. <https://doi.org/10.1108/JAEE-02-2020-0037>
- Follen, M., Fradkin, L., Crane, J. i Noon, C. (2018). Lean Management in Obstetrics and Gynecology: Application in the Ambulatory Clinic Pre- and Post-Kaizen. *Open Journal Obstetrics and Gynecology*, 8(14). <https://doi.org/10.4236/ojog.2018.814161>
- Grupa LUX MED. (b.d.). *Raport Zrównoważonego Rozwoju Grupy LUX MED za rok 2023*. Pobrano 2 marca 2025 z https://www.luxmed.pl/assets/media/Raport_LUXMED_2023.pdf
- Guarcello, C. i Raupp, E. (2021). Pandemic and Innovation in Healthcare: The End-to-End Innovation Adoption Model. *Brazilian Administration Review*, 18(3). <https://doi.org/10.1590/1807-7692bar2021210009>
- Karwowski, M. (2017). Identyfikacja informacji o modelu zrównoważonego biznesu na podstawie raportów zintegrowanych. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (479), 64073. <https://doi.org/10.15611/pn.2017.479.06>
- Karwowski, M. (2018). Wpływ modelu zrównoważonego biznesu na kształt raportu biznesowego. *Studia i Materiały Wydziału Zarządzania i Administracji Wyższej Szkoły Pedagogicznej im. Jana Kochanowskiego w Kielcach*, 2(4), 125-136.
- Karwowski, M. (2021). The Business Model as a Key Component of Integrated Reporting. W: D. Prochazka (red.), *Digitalization in Finance and Accounting* (s. 265-275). Springer.
- Karwowski, M., Świerc, Z. i Baran, W. (2023). Model biznesu w sprawozdaniach podmiotów leczniczych w okresie pandemii COVID-19. W: D. Dziawgo. i E. Makowska (red.), *Historia – Teoria – Praktyka – Wyzwania rachunkowości* (s. 141-166). Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika. <https://doi.org/10.12775/978-83-231-5198-2>
- Kutzin, J. (2013). Health Financing for Universal Coverage and Health System Performance: Concepts and Implications for Policy. *Bull World Health Organ*, 91(8), 602-611. <http://dx.doi.org/10.2471/BLT.12.113985>
- Liu, Z., Shi, Y. i Yang, B. (2022). Open Innovation in Times of Crisis: An Overview of the Healthcare Sector in Response to the COVID-19 Pandemic. *Journal of Open Innovation: Technology, Market, and Complexity*, 8(21). <https://doi.org/10.3390/joitmc8010021>
- Ministerstwo Finansów. (2009). Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej. Pobrano 20 lutego 2025 z <https://www.gov.pl/web/finanse/standardy-i-wytoczne-kontrola-zarzadcza>
- Minister Zdrowia. (2024). Obwieszczenie Ministra Zdrowia z dnia 6 września 2024 r. w sprawie standardów akredytacyjnych dla działalności leczniczej w rodzaju całodobowe i stacjonarne świadczenia zdrowotne szpitalne (Dz. Urz. MZ z 2024 r., poz. 73)
- Quentin, W., Partanen, V., Brownwood, I. i Klazinga N. (2024). Measuring Healthcare Quality. W: R. Busse, N. Klazinga, D. Panteli i W. Quentin (red.), *Improving Healthcare Quality in Europe: Characteristics, Effectiveness and Implementation of Different Strategies*. WHO i OECD. Pobrano 2 marca 2025 z https://www.researchgate.net/publication/339386881_Measuring_healthcare_quality#full-text
- Plan Be Eco. (2024, 13 sierpnia). *ESG Reporting in the Healthcare Industry*. Pobrano 1 marca 2025 z <https://planbe.eco/en/blog/esg-reporting-in-the-healthcare-industry/>
- Polska Federacja Szpitali (PFSZ). (2024). *Podręcznik Zielonej Transformacji dla Szpitali*. Pobrano 2 marca 2025 z <https://www.pfsz.org/podrecznik-zielonej-transformacji-dla-szpitali>

- Ratajczak, M. (2013). Ekorozwój jako podstawa odpowiedzialnego biznesu (CSR) w obszarze środowiska naturalnego. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (288), 151-159.
- Sachdev, G. (2014). Sustainable Business Models: Systematic Approach Toward Successful Ambulatory Care Pharmacy Practice. *American Journal of Health-System Pharmacy*, 71(16), 1366-1374. <https://doi.org/10.2146/ajhp140078>
- Sepetis, A., Forios, R., George, P., Karanikas, H. i Schallmo, D. (2024). A Sustainable Model for Healthcare Systems: The Innovative Approach of ESG and Digital Transformation. *Healthcare*, 12(2): 156. <https://doi.org/10.3390/healthcare12020156>
- Stubbs, W. i Cocklin, C. (2008). Conceptualizing a "Sustainability Business Model". *Organization & Environment*, 21(2), 103-127. <https://doi.org/10.1177/1086026608318042>
- Szczepankiewicz, E. i Zaleska, B. (2018). Development of Internal Audit Systems in Polish University Hospitals. *Journal of Public Governance*, 45(3), 60-72. <https://doi.org/10.15678/ZP.2018.45.3.04>
- Szczepankiewicz, E., Zaleska, B. i Bartoszewicz, A. (2021). Assessment of the Level of Implementation of Internal Audits in Polish Public Hospitals. *European Research Studies Journal*, 24(2), 78-95. <https://doi.org/10.35808/ersj/2113>
- Thomson, S., Foubister, T., Figueras, J., Kutzin, J., Permanand, G. i Bryndová, L. (2009). *Addressing Financial Sustainability in Health Systems*. World Health Organization. Pobrano 20 lutego 2025 z https://www.researchgate.net/publication/255601028_Address_Financial_Sustainability_in_Health_Systems
- Uniwersytecki Szpital Kliniczny w Opolu. (b.d.). <https://www.usk.opole.pl/>
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2023 r., poz. 120 ze zm.)
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. 2024.1530)
- Ustawa z dnia 24 sierpnia 2023 r. o jakości i bezpieczeństwie pacjenta (Dz. U. z 2023 r., poz. 1692)

Sustainable Business Model in Reporting of Healthcare Entities

Abstract

Aim: The aim of the article is to indicate the possibilities of using information obligations, including good practices appropriate for reporting by healthcare entities, in reporting, specifically in the scope of a sustainable business model in healthcare entities.

Methodology: The research methods used for the article included a review of literature and legal regulations concerning healthcare entities. On their basis, two hypotheses were formulated, which were positively verified by conducting research based on survey, documents, and case study.

Results: The declarations regarding reporting on sustainability activities exceed the degree of their reporting. There are good practices that are increasingly used in the public sector.

Implications and recommendations: Based on the research results, it was found that the regulations applicable to healthcare entities and the growing number of examples of good practices justify the definition of industry-specific reporting schemes.

Originality/value: The originality of the article constitutes the connection of the issues of sustainability, the essence of the business model, the formal conditions of functioning of healthcare entities, industry-specific regulations, and good practices in the field of reporting. The value of the article comes down to indicating the flexibility of the business model, which means its adaptability in all conditions.

Keywords: sustainable business model, healthcare entity, quality in healthcare, management control
