

Aleksandra SZEWIECZEK

Implementacja modelu biznesu do sprawozdawczości jednostek ochrony zdrowia – perspektywa wartości poznawczej



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego
w Katowicach

Aleksandra Szewieczek

**Implementacja modelu biznesu
do sprawozdawczości
jednostek ochrony zdrowia
– perspektywa wartości
poznawczej**



Katowice 2024

Komitet redakcyjny

Janina Harasim (przewodnicząca), Monika Ogrodnik (sekretarz),
Małgorzata Pańkowska, Jacek Pietrucha, Irena Pyka, Anna Skórska,
Maja Szymura-Tyc, Artur Świerczek, Tadeusz Trzaskalik, Ewa Ziemia

Recenzent

Monika Raulinajtys-Grzybek

Redakcja i korekta językowa

Alicja Bronder

Skład tekstu

Daria Liszowska

Projekt okładki

Emilia Gumulak

Ilustracja na okładce © M.Svetlana – Photogenica

Druk i oprawa

EXDRUK Spółka Cywilna Wojciech Żuchowski, Adam Filipiak
ul. Rysia 6, 87-800 Włocławek
e-mail: biuroexdruk@gmail.com, www.exdruk.com

ISBN 978-83-7875-909-6

e-ISBN 978-83-7875-910-2

doi.org/10.22367/uekat.9788378759102

© Copyright by Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach 2024



Publikacja na licencji Creative Commons Uznanie autorstwa 4.0 Międzynarodowa
(CC BY 4.0), <https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/legalcode.pl>



WYDAWNICTWO UNIwersytetu Ekonomicznego w KATOWICACH

ul. 1 Maja 50, 40-287 Katowice, tel.: +48 32 257-76-33

www.wydawnictwo.ue.katowice.pl, e-mail: wydawnictwo@ue.katowice.pl

Facebook: [@wydawnictwouekatowice](https://www.facebook.com/wydawnictwouekatowice)

Dla moich Najbliższych

Spis treści

Wprowadzenie	7
 Rozdział 1	
Fundamenty koncepcji modelu biznesu	17
1.1. Założenia koncepcji modelu biznesu na tle teorii interesariuszy	17
1.2. Klasyfikacja modeli biznesu.....	37
1.3. Dyfuzja koncepcji modelu biznesu do rachunkowości	45
 Rozdział 2	
Kreacja wartości dla interesariuszy w strukturze modelu biznesu jednostek ochrony zdrowia	68
2.1. Łańcuch tworzenia wartości w jednostkach ochrony zdrowia	68
2.2. Interesariusze jednostek ochrony zdrowia i ich potrzeby poznawcze	81
2.3. Model biznesu działalności leczniczej	96
2.4. Taksonomia modeli biznesu jednostek ochrony zdrowia w badaniach własnych.....	115
 Rozdział 3	
Wartość poznawcza sprawozdawczości jednostek ochrony zdrowia na tle sprawozdawczości modelu biznesu.....	140
3.1. Cele i atrybuty sprawozdawczości jednostek ochrony zdrowia	140
3.2. Osadzenie modelu biznesu w sprawozdawczości korporacyjnej	149
3.3. Zakres sprawozdawczości jednostek ochrony zdrowia	173
3.4. Współczesne trendy rozwoju sprawozdawczości przedsiębiorstw.....	185
 Rozdział 4	
Struktura ramowa sprawozdawczości modelu biznesu jednostek ochrony zdrowia w świetle badań własnych	203
4.1. Metodyka badań własnych	203
4.2. Badanie eksploracyjne zawartości sprawozdań sporządzanych przez jednostki ochrony zdrowia na tle ramowych ujawnień International Integrated Reporting Council.....	209

4.3. Badanie eksploracyjne sprawozdawczości spółek z sektora ochrony zdrowia notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych.....	240
4.3.1. Sprawozdawczość modelu biznesu w podmiotach objętych studium przypadków	241

Rozdział 5

Modelowanie postaci sprawozdawczości modelu biznesu jednostek ochrony zdrowia	252
--	------------

5.1. Autorska propozycja struktury modelowej ujawnień o modelu biznesu jednostek ochrony zdrowia.....	252
5.2. Badanie ankietowe dotyczące ujawnień o modelu biznesu jednostek ochrony zdrowia.....	262
5.2.1. Charakterystyka socjodemograficzna badanych respondentów	266
5.2.2. Metody analizy danych	268
5.2.3. Właściwości pomiaru	269
5.3. Wnioski i rekomendacje wynikające z badania ankietowego w obszarze raportowania modelu biznesu przez jednostki ochrony zdrowia.....	293

Podsumowanie.....	301
--------------------------	------------

Załącznik 1	317
--------------------------	------------

Załącznik 2	321
--------------------------	------------

Spis literatury	329
------------------------------	------------

Spis rysunków	361
----------------------------	------------

Spis tabel	363
-------------------------	------------

Informacja o Autorce	367
-----------------------------------	------------

Wprowadzenie

Działalność przedsiębiorstw i innych organizacji jest poddawana stałym i nasilającym się na przestrzeni czasu obserwacjom i ocenom dokonywanym przez różne grupy interesariuszy. Następuje wzmożone zainteresowanie nie tylko istotą działalności organizacji, ale również wpływami tej działalności na bliższe i dalsze otoczenie [Zwicker, Bosshard, Brick, 2022]. Efekty prowadzonej działalności są wielokierunkowe, charakteryzują się zarówno pozytywnym, jak i negatywnym oddziaływaniem na otoczenie. Tymczasem różne grupy interesariuszy oczekują informacji nie tylko o wynikach działalności organizacji, ale również o tym, jaka jest ścieżka i jak kształtuje się proces dochodzenia do tych wyników, w jaki sposób generowana jest wartość. Wreszcie zmianie ulega samo pojmowanie wartości generowanej przez organizację [Czakon, 2005; Porter, 2010; Putyło, 2018]. Poza wymiarem finansowym jest ona coraz powszechniej rozumiana z perspektywy niefinansowej, trudno mierzalnej w jednostkach pieniężnych, w tym w obszarze wpływu na dobrostan klientów, pracowników, społeczeństwa, lokalnego środowiska i wielu innych.

W rezultacie przedstawionych zjawisk narasta zainteresowanie samą organizacją i szerokim kontekstem jej działania. Następuje dążenie do głębszego jej poznania, szczególnie przez tych interesariuszy, którzy nawiązują bardziej zaangażowaną, nieprzypadkową czy dłuższą relację z podmiotem. Relacja ta wyraża się często w formie zaangażowania kapitałowego lub klienckiego, ale coraz częściej zaobserwować można zainteresowanie organizacją, która pojmowana jest jako składowa pewnej społeczności, wnosząca do niej określone wartości postrzegane w pozytywnym aspekcie, z których społeczność może czerpać korzyści. Jeśli natomiast wpływ organizacji na otoczenie jest postrzegany jako negatywny, to aktywność otoczenia koncentruje się na oddziaływaniu na organizację w celu ograniczania skutków takiego wpływu.

Inne obserwowalne zjawisko ujawnia się w poszerzającym się gronie interesariuszy, a także rosnącym poziomie ich wiedzy i świadomości oraz oczekiwań odnośnie do pożądanych stanów i efektów funkcjonowania organizacji. W rezultacie organizacje poddawane takiej nasilonej obserwacji odczuwają rosnące zainteresowanie ich działalnością, co w określonych warunkach może wpływać pozytywnie na zainteresowanie ich ofertą, rozwój i silniejsze związki z otoczeniem. Jednak skutki obserwacji mogą być również negatywne, co przejawiać się może m.in. negatywną oceną całej organizacji oraz osłabionym zainteresowaniem jej ofertą. Drugi z wymienionych przypadków w dłuższym

horyzoncie czasu przekłada się na brak potencjału konkurowania na rynku i w efekcie trudności z pozyskaniem źródeł finansowania, dobrych pracowników, a wreszcie z utrudnionym rozwojem i przetrwaniem.

Wskazane czynniki wpływają na nasilenie i złożoność procesów raportowania jednostek sprawozdawczych, które starają się wypełnić i pogodzić oczekiwania różnych interesariuszy, równocześnie realizując własne cele. Szerokie spektrum raportowania, dążące do wielokierunkowej i wielopłaszczyznowej prezentacji działalności jednostki i jej rezultatów, stanowi *de facto* próbę pokazania modelu biznesu prowadzonej działalności, który w ujęciu holistycznym przedstawia, w jaki sposób organizacja tworzy i dystrybuuje wartość dla zewnętrznych interesariuszy, a także przechwytuje część tej wartości dla siebie samej. W tym kontekście niniejsza monografia dąży do poszukiwania odpowiedzi na pytania nad wykorzystaniem i rozwojem teorii interesariuszy postawione w pracy [Parmar i in., 2010] w części dotyczącej kreacji wartości, a w szczególności wskazania, co oznacza wartość dla poszczególnych grup interesariuszy.

Koncepcja modelu biznesu, zakorzeniona pierwotnie w naukach o zarządzaniu przedsiębiorstwem, zyskuje na znaczeniu i zaznacza swoją obecność również w innych obszarach. Następuje jej dyfuzja do nauk o finansach, obejmujących w szerokim ujęciu także rachunkowość [Flejterski, 2019]. Coraz powszechniej wykorzystywana jest w sprawozdawczości organizacji jako swoista wynikowa, ale i wskazówka dotycząca działań podejmowanych w ramach procesów operacyjnych oraz strategicznych.

Model biznesu stanowi obszar badań wielopłaszczyznowych i wielodyscyplinarnych. Początkowo skupiony na branży e-commerce, został przeniesiony na grunt innych branż o komercyjnym charakterze (głównie przemysłowych), a także działań o charakterze innowacyjnym i zrównoważonego rozwoju [Timmers, 1998; Teece, 2010; Zott, Amit, Massa, 2010; Kardas, 2016; Michalak, 2016: 17; Girella, Tizzo, Ferrari, 2019]. Stopniowo badania poszerzono o przedsiębiorstwa usługowe [Chapman, Soosay, Kandampully, 2002; Zolnowski, Weiss, Böhmman, 2014; Kindström, Kowalkowski, 2015], jak również, choć w niewielkim zakresie, instytucje niedziałające dla zysku [Maguire, 2009; Perić, Delić, Stanić, 2020]. Równolegle trwają prace nad osadzeniem modelu biznesu w rachunkowości, w tym głównie w sprawozdawczości organizacji, także tych, które nie realizują raportowania zintegrowanego [Haslam, 2019].

Model biznesu wyznacza ramy działalności przedsiębiorstw, wskazując przebieg kluczowych procesów biznesowych, wykorzystywane dla ich realizacji zasoby oraz uzyskiwane efekty i rezultaty, z uwzględnieniem perspektywy wartości dla interesariuszy. Koncepcja ta pozwala równocześnie na zastosowanie tak określonych ram struktury działalności i jej przebiegu do kształtowania tej działalności, do jej modyfikacji, tak by w określonych warunkach działania i w określonym otoczeniu umożliwiała maksymalizację realizowanej wartości.

Modele biznesu organizacji różnią się – jest to zjawisko naturalne i związane z unikalnością każdego bytu gospodarczego, który w zindywidualizowanych warunkach działania odróżnia się od drugiego bytu. Poziom różnorodności zależy od rodzaju prowadzonej działalności, formy organizacyjno-prawnej, ale przede wszystkim branży, w której organizacja prowadzi działalność, stanowiącej dominującą determinantę określającą podstawowe zasoby, procesy biznesowe i produkty. Natomiast sama organizacja, jej cele i kultura organizacyjna, unikalna kompozycja procesów, pozycja na rynku, powiązania kapitałowe i wiele innych czynników o różnym stopniu wpływu określają sposób zaangażowania i poziom wykorzystania zasobów, przebieg procesów biznesowych, kompozycję produktów oraz rezultaty działalności. Powyższe wyznacza w niniejszej monografii **pierwszą zidentyfikowaną lukę badawczą dotyczącą operacjonalizacji modeli biznesu w różnych sektorach oraz branżach przemysłowych i usługowych** [Jabłoński, Jabłoński, 2023].

Potencjał sprawozdawczości modelu biznesu jest związany z rozwojem raportowania zarówno w zakresie zaspokajania coraz szerszych potrzeb informacyjnych różnych grup interesariuszy, jak i zwiększania roli narracyjnej sprawozdawczości, w której dominują ujawnienia o charakterze niefinansowym z równoczesnym zachowaniem czytelności i zrozumiałości prezentowanych treści. Taka forma komunikacji pozwala równocześnie na zacieśnianie związków organizacji z odbiorcami, ale również prowadzi do bardziej kreatywnego postrzegania modelu prowadzonego biznesu [Bek-Gaik, 2016]. W tym kontekście model biznesu mocno akcentuje swą obecność i pozycję rozwojową w obszarze rachunkowości, co zauważalne jest w rosnącej liczbie opracowań i standardów dotyczących rachunkowości, w tym sprawozdawczości modelu biznesu [np. Leisenring i in., 2012; International Integrated Reporting Council, 2013c, 2021; Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie ogłoszenia uchwały..., 2018; Haslam, 2019; Dameri, Ferrando, 2022].

Równocześnie – mając na względzie stosunkowo krótki czas dyfuzji tej koncepcji do rachunkowości i nadal relatywnie wczesną fazę rozwoju narracyjnej sprawozdawczości o modelu biznesu, zarówno w zakresie regulacji prawnych, jak i praktyk raportowania [Simoni, 2022: 3] – **zidentyfikowano kolejną lukę badawczą do wypełnienia w ramach niniejszej monografii, dotyczącą adaptacji sprawozdawczości modelu biznesu do specyfiki działalności jednostek ochrony zdrowia, w tym poprzez nakreślenie formy i struktury ujawnień o modelu biznesu, z uwzględnieniem użyteczności dla interesariuszy** [International Integrated Reporting Council, 2013a; Bek-Gaik, 2016]. **Badania związane z wypełnieniem wskazanych dwóch luk zostały umiejscowione w środowisku przedsiębiorstw usługowych branży ochrony zdrowia, jakimi są jednostki ochrony zdrowia, a w szczególności podmioty lecznicze i inne podmioty wykonujące działalność leczniczą.**

Jeden z podstawowych atrybutów modelu biznesu stanowi proces tworzenia wartości. Jednostki ochrony zdrowia to podmioty skupiające się na tworzeniu unikalnej wartości dla klienta (pacjenta), związanej ze zdrowiem. Zdrowie z kolei rozumiane jest jako całkowity fizyczny, psychiczny i społeczny dobrostan człowieka, a nie tylko brak choroby czy niepełnosprawności [World Health Organization, 1948]. Jednostki ochrony zdrowia biorą udział w procesie tworzenia wartości związanej ze zdrowiem, lecz nie wpływają wyłącznie i w oderwaniu od innych determinant na całkowity dobrostan człowieka, skupiając się na działalności leczniczej, wyrażającej się w udzielaniu świadczeń zdrowotnych, promocji zdrowia oraz działalności dydaktycznej i badawczej związanej ze zdrowiem [Ustawa o działalności leczniczej, 2024: art. 3]. **Zdywersyfikowane potrzeby informacyjne o działalności jednostek ochrony zdrowia, połączone z rosnącym zainteresowaniem implementacją modelu biznesu do rachunkowości, wyznaczają nowe pola badawcze będące przedmiotem badań Autorki**, obejmujące:

- identyfikację atrybutów i innych cech charakteryzujących koncepcję modelu biznesu z perspektywy działalności jednostek ochrony zdrowia,
- klasyfikację modeli biznesu jednostek ochrony zdrowia,
- identyfikację elementów sprawozdawczości jednostek ochrony zdrowia – korespondujących z elementami modelu biznesu (np. w przekroju struktury wyznaczonej przez International Integrated Reporting Council [IIRC]: kapitały/zasoby, działania biznesowe, produkty, rezultaty) oraz dokonanie pogłębionej charakterystyki z perspektywy specyfiki branżowej,
- opracowanie struktury modelowej prezentacji informacji o modelu biznesu jednostek ochrony zdrowia z wykorzystaniem badania wartości poznawczej tej koncepcji w opinii grup istotnych interesariuszy badanych podmiotów.

Dążąc do wypełnienia wskazanych luk badawczych, związanych z operacjonalizacją modelu biznesu w sektorze ochrony zdrowia, oraz osadzenia badanej koncepcji w sprawozdawczości jednostek ochrony zdrowia, **jako główny cel prezentowanej monografii przyjęto zbadanie potrzeby, możliwości i potencjału implementacji modelu biznesu do sprawozdawczości jednostek ochrony zdrowia poprzez nakreślenie istotnych atrybutów raportowania modelu biznesu we wskazanych jednostkach (CG).**

Zaproponowany cel główny został rozwinięty w postaci sześciu **celów szczegółowych**, które wyrażono jako:

- C1 – przedstawienie istoty, terminologii i typologii modelu biznesu,
- C2 – identyfikacja i opis procesu tworzenia wartości i kształtowania modelu biznesu w jednostkach ochrony zdrowia,
- C3 – opracowanie autorskiej klasyfikacji modeli biznesu znajdującej zastosowanie w działalności związanej z udzielaniem świadczeń opieki zdrowotnej,

- C4 – identyfikacja i rozwój treści zbieżnych w realizowanej sprawozdawczości jednostek ochrony zdrowia w relacji do zalecanej struktury ramowej ujawnień o modelu biznesu,
- C5 – przedstawienie potencjału wartości poznawczej sprawozdawczości modelu biznesu jednostek ochrony zdrowia dla różnych interesariuszy,
- C6 – opracowanie struktury modelowej sprawozdawania o modelu biznesu w jednostkach ochrony zdrowia.

Osiągnięciu celu głównego oraz celów szczegółowych podporządkowane zostały pytania badawcze, kształtujące strukturę treści poszczególnych rozdziałów monografii. **Główne pytanie badawcze** zostało sformułowane następująco: **Czy występują potrzeba i możliwość dyfuzji koncepcji modelu biznesu oraz wykorzystanie jej na cele poznawcze w obszarze działalności i sprawozdawczości jednostek ochrony zdrowia (PG)?** Pytanie to zostało uzupełnione o **pytania szczegółowe**:

- P1: Czy jest możliwe opracowanie klasyfikacji modeli biznesu właściwej dla zróżnicowania działalności jednostek ochrony zdrowia?
- P2: Czy realizowana sprawozdawczość jednostek ochrony zdrowia dostarcza informacji pozwalających na identyfikację modelu biznesu i badanie jego elementów?
- P3: Czy informacja sprawozdawcza o modelu biznesu ma wartość poznawczą dla interesariuszy jednostek ochrony zdrowia?

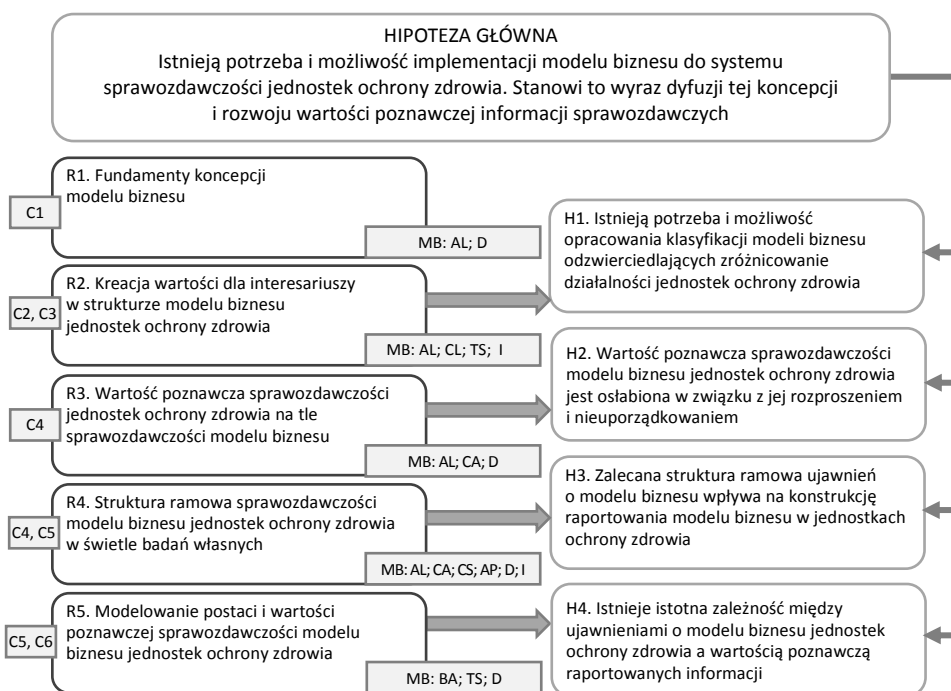
W rezultacie zestawienia luk badawczych, zaproponowanych celów oraz pytań badawczych przyjęto następującą **hipotezę główną HG**: **Istnieją potrzeba i możliwość implementacji modelu biznesu do systemu sprawozdawczości jednostek ochrony zdrowia. Stanowi to wyraz dyfuzji tej koncepcji i rozwoju wartości poznawczej informacji sprawozdawczych.**

Hipotezę główną doprecyzowano w postaci następujących **hipotez szczegółowych**:

- H1: Istnieją potrzeba i możliwość opracowania klasyfikacji modeli biznesu odzwierciedlających zróżnicowanie działalności jednostek ochrony zdrowia.
- H2: Wartość poznawcza sprawozdawczości modelu biznesu jednostek ochrony zdrowia jest osłabiona w związku z jej rozproszeniem i nieuporządkowaniem.
- H3: Zalecana struktura ramowa ujawnień o modelu biznesu wpływa na konstrukcję raportowania modelu biznesu w jednostkach ochrony zdrowia.
- H4: Istnieje istotna zależność między ujawnieniami o modelu biznesu jednostek ochrony zdrowia a wartością poznawczą raportowanych informacji.

Przebieg procesu badawczego w celu uzyskania odpowiedzi na pytania badawcze, zweryfikowania postawionych hipotez badawczych i w rezultacie realizacji przyjętych celów wymagał zastosowania adekwatnych **metod badawczych**. W części teoriopoznawczej przeprowadzono studia literaturowe z wyko-

rzystaniem krytycznej analizy literatury krajowej i zagranicznej oraz aktów prawnych i podobnych dokumentów, a także analizę opisową. W procedurze badawczej dotyczącej wyznaczenia taksonomii modeli biznesu jednostek ochrony zdrowia zastosowano statystyczną metodę analizy skupień (*cluster analysis*, grupowanie dwustopniowe), uzupełnioną o hierarchiczną metodę aglomeracyjną, kolejno zwizualizowaną za pomocą metody ospyska i wskaźnika sylwetki oraz dendrogramu (hierarchiczne drzewo binarne). Dla uwiarygodnienia wyników zastosowano test Kruskala–Wallisa. Kolejno wykorzystano metodę analizy treści i analizę porównawczą sprawozdawczości finansowej i niefinansowej, w tym również w połączeniu z badaniem o charakterze eksploracyjnym wybranych 50 jednostek ochrony zdrowia (studium przypadku).



Legenda:

H – hipoteza

R – rozdział

C – cel

MB – metoda badawcza

AL – analiza treści literatury, aktów prawnych

AP – analiza porównawcza

CL – analiza skupień (analiza klastrow)

CA – analiza treści

CS – studium przypadku

BA – badania ankietowe

TS – testy statystyczne

D – dedukcja

I – indukcja

Rysunek 0.1. Schemat modelu badawczego

Źródło: opracowanie własne.

Wartość poznawczą sprawozdawczości modelu biznesu przeanalizowano z wykorzystaniem badań ankietowych, przeprowadzonych metodą CAWI na wybranych grupach interesariuszy jednostek ochrony zdrowia. Wyniki badania opracowano z wykorzystaniem wnioskowania statystycznego, w tym głównie ze współczynnikiem Alfa Cronbacha oraz współczynnikiem korelacji rang Spearmana (ocena rzetelności i trafności narzędzia badawczego), testu nieparametrycznego H Kruskala–Wallisa, wspieranego wielkością efektu epsilon-kwadrat (ϵ^2), oraz analizą *post hoc* metody wielokrotnych porównań (dla wyników istotnych statystycznie). Zastosowano również metody dedukcji, indukcji, syntezy oraz wnioskowanie logiczne. Strukturę realizowanego modelu badawczego zwizualizowano na rysunku 0.1.

Wykonanie założonych prac w strukturze pięciu wydzielonych rozdziałów przebiegało według schematów przedstawionych poniżej. **Rozdział pierwszy** poświęcono fundamentom koncepcji modelu biznesu. **Założenia koncepcji modelu biznesu osadzono na tle rozwoju teorii interesariuszy i jej wpływów na rozwój badanej tematyki w kierunku skupienia na zaspokajaniu oczekiwań i celów zróżnicowanych grup interesariuszy.** Przedstawiono wieloaspektowe badanie warstwy definicyjnej oraz klasyfikację modeli biznesu, ich komponenty, jak również stan dotychczasowych analiz w tym obszarze. Zaprezentowano autorską definicję modelu biznesu. Uwagę skupiono także na wpływach teorii filozofii esencjalizmu oraz filozofii empiryzmu na kształtowanie typologii i taksonomii modeli biznesu. Rozważania rozdziału pierwszego zakończono wstępem do tematyki osadzenia modelu biznesu w rachunkowości, skupiając uwagę na dyfuzji tej koncepcji do rachunkowości. Przedstawiono ewolucję sprawozdawczości i raportu rocznego w kierunku m.in. raportowania zintegrowanego, jak też rozwój regulacji i standardów międzynarodowych i krajowych dotyczących w różnym stopniu ujawnień o modelu biznesu. Poruszono równolegle temat wpływu modelu biznesu na rozwiązania księgowe, w tym wycenę i ujmowanie transakcji gospodarczych, a także rozwiązania rachunkowości zarządczej.

W **drugim rozdziale** uwagę skupiono na aspektach związanych z pojmowaniem wartości i jej kreacją dla interesariuszy. Wnioskowanie poszerzono o perspektywę jednostek ochrony zdrowia. Rozważania dotyczą konstrukcji łańcucha tworzenia wartości w jednostkach ochrony zdrowia, jak również szczegółowej klasyfikacji i charakterystyki interesariuszy tych podmiotów i ich potrzeb informacyjnych oraz ich zaspokajania poprzez dostarczanie informacji. Dla poszerzenia wnioskowania logicznego refleksję wzbogacono o aspekty związane z funkcjonowaniem systemu ochrony zdrowia. Na tle tych rozważań **przedstawiono istotę modelu biznesu działalności leczniczej**, przechodząc kolejno do taksonomii modeli biznesu jednostek ochrony zdrowia. Przybliżono stan badań dotyczących klasyfikacji modeli biznesu w ochronie zdrowia oraz

determinanty wpływające na kształtowanie modeli biznesu jednostek ochrony zdrowia. Kluczowa część rozdziału dotyczy opracowania **autorskiej taksonomii modeli biznesu jednostek ochrony zdrowia** z wykorzystaniem metody klastrowania. Do procesu analizy skupień wykorzystano zmienne jakościowe i ilościowe charakteryzujące grupę podmiotów leczniczych – w rezultacie uzyskano cztery grupy taksonomiczne (klastry) i dokonano ich charakterystyki opisowej.

Rozdział trzeci koncentruje się na wartości poznawczej sprawozdawczości podmiotów leczniczych na tle sprawozdawczości modelu biznesu. Przedstawiono cele i atrybuty sprawozdawczości w ochronie zdrowia, charakterystykę zakresów realizowanej przez jednostki ochrony zdrowia sprawozdawczości, jak również wyznaczono nowe trendy sprawozdawcze, a zwłaszcza aspekty reorientacji kontekstu raportowania przedsiębiorstw w kierunku ukazania modelu biznesu. Charakterystykę raportowania o modelu biznesu ujęto w pogłębiony i szczegółowy sposób, dokonując dokładnej analizy detali sprawozdawanych elementów modelu biznesu, w oparciu o rozwiązania ujawnień ramowych zaproponowanych przez ramy raportowania zintegrowanego [International Integrated Reporting Council, 2021] oraz inne dokumenty i wytyczne międzynarodowe i krajowe o charakterze regulacyjnym i standaryzacyjnym. Na tym tle, w dalszej części, **uwagę skupiono na badaniu sprawozdawczości jednostek ochrony zdrowia i wskazaniu elementów pozwalających na ujawnienie i zrozumienie ich modelu biznesu**. Przedstawiono również trendy rozwojowe sprawozdawczości korporacyjnej, także z uwzględnieniem tych, które dedykowane są branży ochrony zdrowia.

Rozdział czwarty poświęcony jest badaniom własnym ukierunkowanym na opracowanie struktury ramowej sprawozdawczości modeli biznesu jednostek ochrony zdrowia. **Dokonano badania eksploracyjnego** elementów poszczególnych sprawozdań finansowych, raportów z działalności (zarządu), sprawozdań statystycznych, a także sporządzanych przez samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej raportów o sytuacji ekonomiczno-finansowej, **celem identyfikacji elementów zbieżnych ze strukturą ramową ujawnień o modelu biznesu zaproponowaną przez International Integrated Reporting Council [2021]**. Przedstawiono wyniki badania aktualnie realizowanej sprawozdawczości modelu biznesu przez nieliczne spółki giełdowe prowadzące działalność w zakresie świadczenia usług zdrowotnych. Zaprezentowano również macierz zależności między kategoriami ujawnień i badanymi sprawozdaniami.

Ostatni, **piąty rozdział** dotyczy modelowania postaci i wartości poznawczej sprawozdawczości modelu biznesu jednostek ochrony zdrowia. W treści, opierając się na wynikach badania eksploracyjnego i analizy treści zawartych w czwartym rozdziale, **przedstawiono autorską propozycję struktury modelowej ujawnień o modelu biznesu jednostek ochrony zdrowia**, osadzoną w specyfice działalności leczniczej oraz dopasowaną do zawartego ładunku wartości po-

znawczej dla interesariuszy. Ujawnienia szczegółowe przedstawione zostały w przekroju czterech głównych komponentów modelu biznesu, składających się z kapitałów, działań biznesowych, produktów i rezultatów. Zbadano, w oparciu o badania ankietowe przeprowadzone wśród wydzielonych grup odbiorców, istotność ujawnień szczegółowych we wskazanych komponentach, jak również wartość poznawczą w obszarach oceny sprawności działania oraz przydatności decyzyjnej, w tym korelację istotności ujawnień szczegółowych o modelu biznesu z wartością poznawczą i dwoma wydzielonymi jej obszarami (ocena sprawności działania i przydatność decyzyjna), a równocześnie w przekroju badanych grup interesariuszy jednostek ochrony zdrowia. **W rozdziale zawarto też rozważania dotyczące definiowania wartości poznawczej oraz zaprezentowano wyniki badań kwestionariuszowych oceny raportowania o modelu biznesu, a także autorskie propozycje modyfikacji raportowania w kierunku poprawy czytelności i odbioru ujawnianych informacji.**

Opracowanie zakończono przedstawieniem głównych wniosków i rekomendacji wynikających z badania ankietowego dotyczącego raportowania modelu biznesu jednostek ochrony zdrowia. Prezentowana monografia jest wynikiem wieloletnich prac naukowych Autorki, wspartych doświadczeniami w praktyce zarządzania finansami publicznych i niepublicznych podmiotów leczniczych, co przyczyniło się do realizacji przyjętego celu badawczego.

Publikacja jest przydatna dla naukowców, dydaktyków i praktyków zainteresowanych tematyką sprawozdawczości modelu biznesu, w szczególności w jednostkach ochrony zdrowia. Monografia stanowi również wartościowe źródło wiedzy w procesie dydaktycznym dla studentów i doktorantów.

Autorka składa serdeczne podziękowania recenzentce pracy, dr hab. Monice Raulinajtys-Grzybek, prof. SGH, oraz dr hab. Marzenie Strojek-Filus, prof. UEKat za poświęcony czas, wsparcie i przekazane cenne uwagi merytoryczne, które wpłynęły na udoskonalenie treści prezentowanej pracy. Podziękowania należą się również wszystkim osobom, które w różnym stopniu przyczyniły się do powstania tej pracy.

Rozdział 1

Fundamenty koncepcji modelu biznesu

1.1. Założenia koncepcji modelu biznesu na tle teorii interesariuszy

Rozdział pierwszy stanowi wprowadzenie do problematyki modelu biznesu. Rozważania rozpoczęto od wpływów teorii właścicieli i interesariuszy na rozwój tej koncepcji, a kolejno uwagę skupiono na fundamentach obszaru definicyjnego, struktury i klasyfikacji modeli biznesu. Refleksję przeniesiono kolejno na grunt związków i zależności występujących w relacji rachunkowość – model biznesu. **Głównym celem rozważań prowadzonych w tej części monografii staje się zatem w pierwszej kolejności charakterystyka istoty, terminologii i typologii modelu biznesu (C1). Realizacja tego zamiaru przyjmuje postać swoistego wprowadzenia do badanej tematyki, co pozwala na uszczegółowienie i defragmentaryzację zagadnień w kolejnych rozdziałach, a w szczególności weryfikację w rozdziale drugim postawionej hipotezy H1 oraz celu badawczego C2.** Badania przeprowadzono przy wykorzystaniu metod krytycznej analizy literatury przedmiotu, indukcji i wnioskowania.

Otoczenia społeczne, gospodarcze i naturalne, które towarzyszą różnorodnym aktywnościom, w tym działalności biznesowej, ulegają ciągłym przeobrażeniom. Zmieniają się w sposób naturalny, na przełomie wielu lat, a także pod wpływem oddziaływania różnorodnych czynników, w tym działań ludzkich. Równocześnie relacja ta działa w odwrotną stronę, gdyż otoczenie kształtuje wskazane aktywności – występuje zatem sprzężenie zwrotne. Skupiając uwagę na rzeczywistości gospodarczej, podkreślić należy zmienność systemów gospodarczych, ekonomicznych, formuł prowadzenia działalności gospodarczej i ich przedmiotów. Wreszcie zmieniają się oczekiwania tych, którzy z efektów tej działalności korzystają, głównie klientów, ale i innych interesariuszy, w tym inwestorów, kooperantów czy lokalnej społeczności.

Funkcjonowanie w złożonym środowisku społeczno-gospodarczym, rozwój technologiczny wyrażający się w kolejnych rewolucjach (w tym tak silnie akcentującej swą pozycję w ostatnich czasach digitalizacji), umiędzynarodowienie, a często obserwowane „zamazywanie” granic prowadzonej działalności, jej dywersyfikacja, zwiększony nacisk na problemy ochrony środowiska, a jednocześnie rosnący konsumpcjonizm, skracanie cyklu życia produktów, smog informa-

cyjny, szczególne, nieprzewidywalne wydarzenia (np. pandemia, wojna) i wiele innych zjawisk i zdarzeń stanowią wyzwania, bariery i zachęty do kształtowania określonych, nowych rozwiązań biznesowych przedsiębiorstw.

Prowadzenie działalności biznesowej coraz częściej nie wyraża się wyłącznie w dostarczaniu dóbr i usług stanowiących podstawową działalność jednostki, określoną w statucie, umowie spółki czy innym akcie konstytuującym jej działanie. Rezultaty prowadzonej działalności postrzegane są w dzisiejszych czasach w znacznie szerszym kontekście – już nie tylko płaszczyzna produktowa jest ważna, ale również istotne okazują się płaszczyzny społeczna i środowiskowa. Relacja przedsiębiorstwo–klient poszerza się i istotnie przeobraża, w ślad za zwiększonymi, także kształtowanymi przez przedsiębiorstwo, oczekiwaniami klienta odnośnie do jego dobrostanu i komfortu, a także dobrostanu bliższego i dalszego otoczenia. W takich warunkach proces generowania wartości przez przedsiębiorstwa ulega zmianie, staje się bardziej złożony, wieloczynnikowy i skoncentrowany często również na innym jej wymiarze (niefinansowym).

Na tym tle coraz powszechniejsze zastosowanie znajduje koncepcja modelu biznesu, która stanowi swoiste uproszczenie działalności przedsiębiorstw [Firend, 2018], kierując się w stronę zaspokajania potrzeb poznawczych. Pozwala ona na „uchwycenie zależności oraz prognozowanie powodzenia danego sposobu obsługi rynku lub nowej konfiguracji zasobów służącej do tworzenia wartości dla klientów” [Michalak, 2016: 15].

Modele biznesu uznawane są za elementy niezbędne współczesnej gospodarki rynkowej [Rahman, Thelen, 2019], w której występują: swoboda wyborów konsumenta, znaczne zróżnicowanie konsumentów i producentów, koszty transakcyjne oraz konkurencja. W takich warunkach poszukiwanie zysków i przewagi rynkowej wymaga dostosowywania się przedsiębiorstw do różnych i zmieniających się potrzeb konsumentów, w efekcie powodujących oferowanie im nowych ścieżek tworzenia wartości [Teece, 2010]. Modele biznesu w dzisiejszej rzeczywistości nie skupiają się wyłącznie na szukaniu przewagi konkurencyjnej czy też prognozie sukcesu innowacji. Stają się powszechne, znajdując coraz szersze zastosowanie jako element nieodłączny codziennej aktywności, umożliwiające jej ustrukturyzowanie. Pozwalają na komunikowanie interesariuszom złożonej działalności przedsiębiorstw w dość uproszczonej formie. Mają zatem istotne znaczenie w obszarze poznawczym, szczególnie w panującym natłoku informacyjnym, gdyż przyczyniają się do „zwiększania istotności merytorycznej i rzetelności informacji finansowych” [Walińska, Bek-Gaik, Gad, 2017: 59]. Na tle wskazanych charakterystyk model biznesu staje się narzędziem wspomagającym nie tylko rozwój jednostki, ale i aktywność działalności bieżącej, operacyjnej. W ramach rozpoznawania modelu biznesu cechą dominującą stanowi wartość, która przybiera różne wymiary i kierunki dystrybucji. Problematyka wartości została szerzej przedstawiona w dalszych częściach opracowania (rozdział drugi).

Wśród wielu zjawisk w omawianym zagadnieniu można zauważyć, że następuje zmiana celów działalności przedsiębiorstw. Obserwowalne jest stopniowe podważanie założeń teorii właścicieli (*shareholders theory*), w której zakłada się, że działalność przedsiębiorstw jest realizowana w oparciu o kryterium tworzenia wartości dla właścicieli [Friedman, Friedman, 1962; Castelo, 2013]. Cel organizacji to maksymalizacja tej wartości, a nadrzędnym jej beneficjentem jest akcjonariusz (właściciel). Wartość ta jest zatem kreowana poprzez wzrost wartości przedsiębiorstwa mierzony np. kursem akcji czy też wypracowanym wynikiem finansowym.

E. Freeman i W.M. Evan, jedni z pierwszych orędowników krytyki teorii wartości dla właścicieli, dowodzili [Freeman, Evan, 1990; Freeman, 1994], że w dążeniu do realizacji celów przedsiębiorstw konieczna jest zmiana hierarchii potrzeb interesariuszy. Należy bowiem odejść od zaspokajania w pierwszej, bezpośredniej kolejności potrzeb właścicieli na rzecz ich zaspokajania dopiero w sposób wyłącznie pośredni, niejako przy okazji realizacji potrzeb otoczenia i innych interesariuszy. Potrzeby innych, poza właścicielami, grup interesariuszy były dotąd realizowane jedynie jako skutek wypełniania dominujących w hierarchii potrzeb właścicieli. Podejście to traktowało zatem pozostałych interesariuszy, w tym społeczeństwo i otoczenie, wyłącznie jako środek do realizacji celu [Stanny, 2006], a nie cel sam w sobie. W miarę narastania krytyki na znaczeniu zaczęła zyskiwać teoria interesariuszy (*stakeholders theory*), której jednym z kluczowych twórców uznano E. Freemana, doceniając jego prace z początku lat 80. XX w. Niektórzy badawcze zauważają podwaliny tej koncepcji znacznie wcześniej, bo już w latach 60., w ramach zaproponowanego modelu koalicji R.M. Cyerta i J.G. Marcha, który zakładał, że celem działania przedsiębiorstwa i jednocześnie narzędziem jego realizacji są jednakowo uznawane z perspektywy hierarchii potrzeby różnych partnerów [Skoczylas, 2011].

Proponując nowy model konceptualny działalności biznesowej firm, E. Freeman twierdził, że organizacje otwierają się na dostrzeżenie w gronie zainteresowanych ich działalnością grup również innych interesariuszy. Już nie tylko istotna jest rola właścicieli, kadry zarządzającej czy pracowników oraz kontrahentów, ale również innych, dotąd niedostrzeganych interesariuszy, przede wszystkim różnych grup społecznych, nieco luźniej związanych z przedsiębiorstwem. Poprzez zrozumienie potrzeb i niepewności szerokiego grona interesariuszy organizacje zyskują. Wymaga to jednak przeobrażenia sposobu myślenia o biznesie, reorientacji, odpowiedniego budowania strategii, także systemu pomiaru efektywności. Zmianie ulegają również odbiór efektywności i to, co interesariusze postrzegają jako efekty działalności organizacji. To znajduje bezpośrednie przełożenie w zarządzaniu zasobami firmy przez menadżerów, a nawet idąc dalej, można sądzić, że ułatwia im realizację osobistych preferencji (np. inwestycje w sztukę, działalność sportową i in.). Odzwierciedla się to także

w obszarze raportowania społecznego i podobnego [Freeman 1984; Wójcik-Karpacz, 2018]. Rozwijający się kapitalizm interesariuszy, rozumiany jako [Robertson, Krasodomska, Dyczkowska, 2022: 130]: „system, w którym organizacje dążą do tworzenia długoterminowej wartości poprzez uwzględnianie potrzeb wszystkich interesariuszy”, angażuje w procesy tworzenia wartości ukierunkowane na zapewnienie dobrobytu szerokich grup interesariuszy, w tym społeczeństwa i planety, także instytucje rządowe, czego wyrazem mogą być procesy harmonizacji raportowania zrównoważonego rozwoju.

Następuje stopniowe przeobrażenie hierarchii celów stawianych przed organizacjami biznesowymi. Trudno tu twierdzić o przesunięciu na dalsze pozycje celów właścicielskich, ale na pewno wskazać można, że zbliżyły się do nich cele innych grup interesariuszy, których pozycja w hierarchii nie jest obecnie już tak odległa jak kiedyś, a czasami być może i je zastępuje (choć raczej trudno uznać to za sytuację powszechną). Również W. Skoczylas podkreśla [2011: 201], że skupienie na tworzeniu wartości dla akcjonariuszy może być źródłem długotrwałego sukcesu jedynie, gdy uznać, że „maksymalizacja ich żądań jest jednocześnie maksymalizacją roszczeń innych interesariuszy zainteresowanych działalnością gospodarczą podmiotów”. Może to jednak rodzić konflikty interesów i problemy z akceptacją hierarchii celów.

Można w rezultacie konstatować, że następuje swoista modulacja hierarchii celów, jak również poszerza się grono interesariuszy rezultatów działania przedsiębiorstw w odniesieniu do dominującej dotąd koncepcji odpowiedzialności wobec właścicieli. W ślad za tym zmianie ulegają również oczekiwania interesariuszy, które często przeobrażają się w cele niemonetarne, niedookreślone, w tym w formie ogólnie rozumianego dobrostanu określonej społeczności. Co więcej, społeczność ta odczuwa potrzebę i możliwości oddziaływania na przedsiębiorstwo i jego cele. Relacje te ulegają zatem na przestrzeni kolejnych lat nie tylko zmianie, ale i wzmocnieniu, modyfikują się również kierunki istniejących w tym obszarze wpływów [Stanny, 2006; Grzegorzewska-Ramocka, 2009]. W rezultacie obok nadal istotnego, dominującego (szczególnie w małych i średnich przedsiębiorstwach) celu maksymalizacji zysku znaczenie zyskuje cel zapewniania oraz wpływania na polepszenie dobrobytu społecznego i satysfakcji różnych grup interesariuszy związanych w różnym stopniu nasilenia z przedsiębiorstwem. Równocześnie wskazuje się, że maksymalizacja zysku właścicieli nie jest równoważna z nadrzędnym celem działalności przedsiębiorstwa. Zazwyczaj stanowi jedynie jego skutek, natomiast celem dominującym jest prowadzenie efektywnej, skutecznej i rentownej działalności (usługowej, handlowej, produkcyjnej) i w jej ramach dostarczanie określonych produktów. Niezbędne staje się zatem utrzymanie zrównoważonych stosunków między poszczególnymi interesariuszami przedsiębiorstwa [Evan, Freeman, 1993: 274; Dratwińska-Kania,

Ferens, Szewieczek, 2021: 22, 127]. Cele ekonomiczne i cele pozafinansowe, dotyczące obszarów społecznych i środowiskowych, współegzystują. Może to wspomóc konkurencyjność podmiotów, gdyż powoduje, że przedsiębiorstwa nawiązują ze społeczeństwem dialog, są doceniane, uznawane za atrakcyjnych partnerów, którzy działają nie tylko dla swoich celów, ale również dla poprawy dobrostanu społeczeństwa, środowiska, a nawet całego świata [Chomiuk, 2015; Wartini-Twardowska, 2016].

Teoria interesariuszy jest szczególnie adekwatna na tle działalności jednostek ochrony zdrowia, co więcej: w tym obszarze w zasadzie zawsze wiodła prym, szczególnie w kontekście działalności publicznych podmiotów. Teoria kreowania wartości dla właścicieli była w zasadzie w dużym stopniu ignorowana lub co najmniej słabiej akcentowana w działalności publicznych podmiotów ochrony zdrowia. Nieco inaczej wyglądało to w sektorze komercyjnej ochrony zdrowia, choć mimo wszystko interesy właścicielskie nie były silnie akcentowane. Zasadne jest zatem rozwijanie tej tematyki na gruncie ochrony zdrowia.

Model biznesu jest koncepcją, której fundamenty rozwoju odnaleźć można w założeniach teorii interesariuszy. Bazując na maksymalizacji wartości i uwzględnianiu potrzeb szerokiego grona interesariuszy, stanowi on w istocie egzemplifikację podstawowych założeń tej teorii. Model biznesu, nazywany zamiennie modelem biznesowym¹, stanowi systemowe, holistyczne podejście do opisu działalności przedsiębiorstw. To pojęcie, często przytaczane w prasie biznesowej, w badaniach naukowych wykorzystywane jest od stosunkowo niedawna [Osterwalder, Pigneur, Tucci, 2005]. Tymczasem, jak wskazują C. Baden-Fuller i V. Mangematin [2013], poznanie i zrozumienie modelu biznesu, który stanowi szczególny rodzaj konfiguracji elementów składających się na działalność jednostki, wzbogaca rozumienie istotnych kwestii organizacyjnych oraz relacji przyczynowo-skutkowych między przedsiębiorstwem i jego otoczeniem, a w szczególności z klientami. Dotyczy to również relacji z wieloma innymi interesariuszami. W takim ujęciu model biznesu stanowi zorganizowany system transformacji zasobów w operacyjnej działalności przedsiębiorstwa dla uzyskania rezultatów pozwalających na osiągnięcie postawionych mu celów oraz tworzenie wartości dla przedsiębiorstwa i jego otoczenia.

W rezultacie można uznać, że znajomość modelu biznesu pomaga być bardziej skutecznym, lepiej trafiać w potrzeby klienta, czyli w większym stopniu dopasowania tworzyć wartość ekonomiczną oraz każdą inną wartość pożądaną przez określonych interesariuszy jednostki, wśród których dominuje klient. Dominacja klienta może rodzić skojarzenia, że model biznesu skłania się bardziej w kierunku teorii właścicieli, w której wartość ekonomiczna dominuje. Jednak

¹ Wskazuje się nawet, że zamiennie są używane również pojęcia: koncepcja biznesu, model przychodowy, model ekonomiczny [Morris i in., 2006].

potrzeby klienta są w modelu biznesu znacznie mocniej eksponowane, rozpatrywane na wielu płaszczyznach i tłach, w tym z równoczesnym zaspokajaniem oczekiwań społeczeństwa i dbałością o środowisko naturalne oraz zrównoważony rozwój sfery gospodarczej, środowiskowej i społecznej, tak by w tej równowadze współegzystowały.

Rozpatrując model biznesu, należy podkreślić, że model stanowi „wzór, według którego coś jest lub ma być wykonywane”, to „konstrukcja, schemat lub opis ukazujący działanie, budowę, cechy jakiegoś zjawiska lub obiektu” [Słownik języka polskiego, 2003: 469]. Model stanowi kopię, zazwyczaj w pomniejszeniu, określonego oryginału, uproszczoną abstrakcję prawdziwej sytuacji [Słownik języka polskiego, 2003: 469; Morris i in., 2006]. Jak wskazuje A.K. Wiśniewski [2017], z naukowego punktu widzenia model biznesu może być rozpatrywany w trzech aspektach:

- semantycznym, koncentrującym się na opisie jego struktury, formalnej budowy, zasad działania, do czego nawiązują przedstawione w dalszej części definicje,
- koncepcyjnym, skupiającym się na perspektywie i priorytetach działania przedsiębiorstwa, oraz
- rodzajowym, w którym uwaga oscyluje wokół klasyfikacji i podziałów różniących priorytety i atrybuty danej organizacji.

W syntetycznym, koncepcyjnym ujęciu model biznesu opisuje sposób, w jaki organizacja tworzy i dostarcza produkty dla klientów oraz w rezultacie kreuje dla nich pożądaną wartość. Przedstawia on proces poszukiwania wartości i jej utrzymania, a także zwiększania. Model biznesu prezentuje zatem ustanowiony wzór, schemat działania, wskazując konstrukcję i elementy tego procesu, uproszczony opis prowadzonej przez jednostkę działalności.

Badania nad modelami biznesu można wyraźnie zaobserwować w pracach naukowych opublikowanych pod koniec lat 90. XX w. Jak wskazują A. Osterwalder, Y. Pigneur i C.L. Tucci [2005], po raz pierwszy termin „model biznesu” został użyty w artykule naukowym przez Bellmana i zespół w roku 1957. Badanie wykorzystania frazy „business model” w *Scholarly Reviewed Journals* (baza danych *Business Source Premier*) wskazuje z kolei, że po raz pierwszy pojawia się ona w tytułach artykułów w roku 1997, natomiast w abstraktach oraz treściach artykułów nieco wcześniej, bo w roku 1990 [Osterwalder, Pigneur, Tucci, 2005]. Od 2013 roku wydawany jest „Journal of Business Models”. Z kolei w bazie Scopus fraza „business model” użyta w tytule, abstrakcie lub słowach kluczowych pojawia się do roku 2024 (stan na październik) niemal 53 055 razy, po raz pierwszy w roku 1968 w artykule *Decision Analysis for Product Development* [Cook, 1968] w kontekście analizy decyzyjnej zarządzania biznesem. Ciekawym spostrzeżeniem jest, że w pierwszych 20 latach badanej indeksacji,

w których występowały pojedyncze artykuły (18), aż pięć dotyczyło ochrony zdrowia. W wyraźny sposób zainteresowanie badaną frazą wzrasta po roku 2007 i stale rośnie, w każdym roku jest ono wyższe niż w poprzednim (tabela 1.1). Wśród wszystkich wystąpień dominującym obszarem badań wśród indeksowanych w bazie jest: „*business, management and accounting*” (19 298 wystąpień), za którym kolejno plasują się „*computer science*” (17 131 wystąpień) i „*engineering*” (15 186 wystąpień). Rozwój tej koncepcji widoczny jest również, szczególnie w ostatnich latach, w badaniach nad klasyfikacją modeli biznesu, zwłaszcza od roku 2016 [Möller i in., 2021]. Problematyka klasyfikacji modelu biznesu jest przedmiotem rozważań w punktach 1.2 i 2.3 niniejszej monografii.

Tabela 1.1. Wykorzystanie frazy „*business model*” w bazie Scopus

Lata	Liczba wystąpień	Lata	Liczba wystąpień
1968	1	2015-2020	2 016-3 786
1971-1993	1-6	2021	4 107
1994-1998	13-63	2022	4 863
1999-2006	101-884	2023	5 017
2007-2014	1 034-1 875	2024 (09.2024)	3 485

Źródło: opracowanie własne w wykorzystaniem bazy Scopus.

E. Fiert [2014] konstatuje, że mimo braku bezpośredniego przywołania problematykę modeli biznesu pod nieco inną formą, w sposób pośredni, można zaobserwować już np. w założeniach teorii biznesu Druckera. P.F. Drucker był jednym z pionierów, którzy podkreślali, że cel istnienia przedsiębiorstwa leży poza nim samym, jest zlokalizowany w społeczeństwie. W odniesieniu do nadrzędnego celu przedsiębiorstwa wskazał, pomijając monetarny wydzźwięk celów, że istnieje ono, aby przysparzać sobie klientów [Drucker, 2002, 39-40]. Postawa ta znajduje zatem analogię w przytoczonych założeniach teorii interesariuszy, która stanowi swoiste koło napędowe rozwoju koncepcji modelu biznesu. Model biznesu, opierając się na perspektywie holistycznej, jest realizacją założeń teorii uznającej za istotne osiąganie celów nie tylko właścicieli, ale szeroko rozumianych celów zewnętrznych użytkowników [Freeman, 1984]. W obecnych czasach naturalne okazuje się współegzystowanie tych celów, natomiast nadal następują implikacje tej teorii do życia gospodarczego. Obserwowalne są bowiem następujące zjawiska [Clement, 2005]:

- rosnący nacisk, by przedsiębiorstwa kierowały się w stronę oczekiwań szerokiego grona interesariuszy,
- kształtowanie rozwiązań prawnych i organizacyjnych, wspomagających przedsiębiorstwa w reakcji na te oczekiwania,
- reorientacja postaw kadry zarządzającej w kierunku uznania prymatu oczekiwań otoczenia nad celami osobistymi,

- szybka reakcja organizacji na zgłaszane przez interesariuszy roszczenia,
- dążenie do spełniania oczekiwań interesariuszy przekładające się na poprawę wyników organizacji.

Na przestrzeni kolejnych lat można zaobserwować znaczne zróżnicowanie i niejednorodność w określaniu modelu biznesu na poziomie definicyjnym [Morris, Schindehutte, Allen, 2005; Osterwalder, Pigneur, Tucci, 2005; Johnson, Christensen, Kagerman, 2008; Zott, Amit, 2008; Lambert, 2010; Zott, Amit, Massa, 2010; Fiel, 2014], choć wyraźnie widoczne jest poszerzenie jej rozumienia (tabela 1.2), co można warunkować rozwojem rzeczywistości gospodarczej i celów oraz przesłanek działania przedsiębiorstw. Początkowo wąskie podejście definicyjne, skupiające się na źródłach przychodów, ewoluuje w kierunku uwypuklania warstwy szeroko rozumianego procesu tworzenia wartości [Michalak, 2016: 18], w tym jej dystrybuowania i przechwytywania, z wyraźnym naciskiem na perspektywę klienta. Niektórzy autorzy określają model biznesu przez jego konstrukcję albo też poprzez kryteria jego identyfikacji [Duczkowska-Piasecka, 2011: 55-71]. Zwraca się również uwagę, że definicja modelu biznesu może być kształtowana przez perspektywę poznawczą odbiorcy, czyli jest skoncentrowana na interesariuszach [European Financial Reporting Advisory Group, 2013]. Mimo szerokich badań definicyjnych występują też stanowiska negujące konieczność jednolitego definiowania tego obszaru [Jensen, 2013].

Tabela 1.2. Wybrane definicje modelu biznesu

Autor	Definicja modelu biznesu
<i>1</i>	<i>2</i>
Timmers [1998]	Model biznesu przedstawia architekturę przepływu produktów, usług i informacji, w tym opisuje poszczególnych aktorów tych procesów i ich rolę. Zawiera również opis potencjalnych korzyści dla aktorów i źródła przychodów
Venkatraman, Henderson [1998]	Model biznesu to skoordynowany plan budowy strategii w oparciu o trzy wektory: relacje z klientem, konfigurację zasobów i wykorzystanie wiedzy
Ethiraj, Guler, Singh [2000]	Model biznesu to unikalna konfiguracja strategii, procesów, technologii i nadzoru właścicielskiego, wykorzystywana do tworzenia wartości dla klientów oraz sprostania wyzwaniom konkurencji
Amit, Zott [2001]	Model biznesu przedstawia opis treści, struktury i zarządzania transakcjami, zaprojektowany dla tworzenia wartości poprzez wykorzystanie szans biznesowych
Osterwalder, Pigneur, Tucci [2005]	Model biznesu to narzędzie koncepcyjne obejmujące zestaw obiektów, koncepcji i ich relacji dla ukazania sposobu prowadzenia działalności i jej specyfiki. Opis ten w sposób uproszczony ukazuje to, jak klient otrzymuje wartość oraz jakie są tego finansowe konsekwencje
Morris, Schindehutte, Allen [2005]	Model biznesu ściśle odzwierciedla, jak zestaw powiązanych ze sobą zmiennych decyzyjnych w obszarze strategii i architektury działania oraz ekonomii wspólnie oddziałuje na tworzenie stałej przewagi konkurencyjnej na zdefiniowanych rynkach
Teece [2010]	Model biznesu opisuje sposób, w jaki przedsiębiorstwo dostarcza wartość dla klientów, zachęca ich do płacenia za tę wartość i dokonuje konwersji tych płatności w zyski
Osterwalder, Pigneur [2010]	Model biznesu przedstawia racjonalne uzasadnienie, jak organizacja tworzy, dostarcza i przechwytuje wartość

cd. tabeli 1.2

1	2
Kamprath, Halecker [2012]	Model biznesu to system składający się z indywidualnych komponentów, których interakcja, struktura i zmiany wywołują złożone i dynamiczne procesy
Clark, Osterwalder, Pigneur [2013]	Model biznesu to sposób, w jaki organizacja zabezpiecza swe finansowe przetrwanie
International Integrated Reporting Council [2013c; 2021]	Model biznesu to wybrany przez organizację system transformacji nakładów w wyniki i rezultaty, które są zgodne z przyjętą strategią działania oraz zapewniają tworzenie wartości w krótkim, średnim i długim okresie
European Financial Reporting Advisory Group [2013]	Model biznesu opisuje proces kreowania wartości, czyli sposób, w jaki przedsiębiorstwo generuje przepływy pieniężne. Może ukazywać cały łańcuch tworzenia wartości lub wyłącznie procesy realizowane w jednostce albo na określonych rynkach, na których działa przedsiębiorstwo
Firlej [2013]	Model biznesu to architektura procesów biznesowych, składająca się z opisu ich konceptualizacji, wyróżnienia koniecznych etapów działań operacyjnych oraz modelowania tych procesów, jak również pewna filozofia działań niezbędna do rozwoju przyszłej lub istniejącej organizacji
Fielt [2014]	Model biznesu to logika wartości organizacji z perspektywy tworzenia i przechwytywania wartości klienta. Jest ona ukazywana jako zespół powiązanych elementów dotyczących wymiarów: klienta, tworzenia wartości, organizacji jednostki oraz wymiaru ekonomicznego
Karwowski [2018]	Logika prowadzenia działalności przez przedsiębiorstwo, tj. sposób, w jaki jednostka tworzy wartość dla docelowych klientów i przechwytuje część tej wartości dla właścicieli poprzez wdrażanie zestawu działań, zasobów i kluczowych kompetencji
Falencikowski [2019]	Model biznesu to względnie odosobniony wieloskładnikowy obiekt konceptualny opisujący prowadzenie biznesu poprzez artykułowanie logiki tworzenia wartości dla klienta i przechwytywanie części tej wartości przez przedsiębiorstwo
Michalak [2016]	W wąskim ujęciu to opis sposobu wypracowywania przez przedsiębiorstwo przychodów. Ujęcie szerokie dotyczy opisu sposobu kreowania wartości
Standard IFRS S1 – International Financial Reporting Standards [b.r.]	Model biznesu stanowi stosowany w jednostce system przekształcania nakładów poprzez jej działania na produkty i rezultaty, które mają zapewnić realizację celów strategicznych i tworzenie wartości dla jednostki, a tym samym generowanie przepływów pieniężnych w krótkim, średnim i długim okresie

Źródło: opracowanie własne.

Pogłębione badanie warstwy definicyjnej przeprowadził T. Falencikowski [2019: 22-36]. Wskazał on, że w definicjach najczęściej używane są określenia: (1) „tworzenie wartości i przechwytywanie wartości”, (2) „skupienie na kliencie”, (3) „połączenie aktywów (zasobów) i ich konfiguracja”, (4) „ujęcie konceptualne/pojęciowe”, a myślami przewodnimi modelu biznesu są „tworzenie wartości dla klienta” oraz „przechwytywanie wartości na rzecz przedsiębiorstwa”.

Podjęmowane są próby ustrukturyzowania definicji. M. Morris wraz z zespołem [2006] proponują ich zgrupowanie w przekroju kategorii: strategicznej, operacyjnej i ekonomicznej. Przekroje te są powiązane w taki sposób, że z podstawowego poziomu (ekonomicznego), który skupia się na akcentowaniu źródeł przychodów i struktury kosztów, modeli cenowych oraz połączenia tych elementów, następuje przejście kolejno do poziomu operacyjnego, w którym akcent kładziony jest na unikalne procesy, infrastrukturę, zarządzanie wiedzą i innowa-

cjami oraz inne wewnętrzne możliwości, a następnie pojawia się przejście do poziomu strategicznego, w którym uwaga jest skupiona na wizji, długoterminowym wzroście i strategii, kreacji wartości, interesariuszach, sojuszach. Wskaźniki osiągnięć w przekroju ekonomicznym przyjmują postać miar finansowych, w przekroju operacyjnym miar wyników procesów, a w przekroju strategicznym kluczowych czynników zrównoważonego rozwoju.

Z kolei J. Michalak [2016: 24] jako dominujące elementy w definicjach modelu biznesu wskazuje:

- sposób lub metodę realizacji celu,
- uporządkowanie i dopasowanie elementów tworzących model biznesu,
- kreowanie wartości,
- pozyskiwanie przychodów i generowanie zysków,
- unikalność, innowacyjność.

Mimo zróżnicowania definicyjnego elementy, które dominują w przeważającej części badanych definicji modelu biznesu, to:

- aktorzy, interesariusze, głównie klienci,
- wartość, określana również jako korzyść, która postrzegana jest przede wszystkim z perspektywy klienta, a następnie przedsiębiorstwa oraz kolejno innych interesariuszy,
- zasoby i inne wartości oraz ich konfiguracje,
- procesy biznesowe,
- struktura powiązania wymienionych elementów w procesach biznesowych dla generowania wartości i jej dystrybucji.

Powyższa analiza pozwala na zaproponowanie **autorskiej definicji modelu biznesu stanowiącej, iż model biznesu odzwierciedla sposób, w jaki podejmowane są podstawowe procesy operacyjne, angażujące kluczowe zasoby organizacji oraz jej otoczenia dla osiągnięcia sukcesu biznesowego, który mierzony jest skalą wartości finansowej i niefinansowej tworzonej dla interesariuszy jednostki oraz niej samej.**

Zastosowanie poprawnej formalnie ontologii opisu elementów składających się na model biznesu pozwala na jego konkretyzację i transparentność, a równocześnie umożliwia odpowiednie kodowanie jego opisu w celu komunikowania określonym interesariuszom. Może to być odzwierciedlane na stronach internetowych przedsiębiorstw czy w programach komputerowych [Michalak, 2016: 89-90].

Wśród polskich badaczy wskazywana jest jako jedna z najobszerniejszych analiza elementów modelu biznesu dokonana przez T. Falencikowskiego [2019]. Autor podkreśla, że są to składniki konstytuujące model biznesu. Na bazie prowadzonych pogłębionych badań znanych definicji modeli biznesu wyróżnił tych elementów 50, jednak jedynie 15 z nich wykazuje częstość występowania powyżej 5 (tabela 1.3).

Tabela 1.3. Elementy składowe modelu biznesu

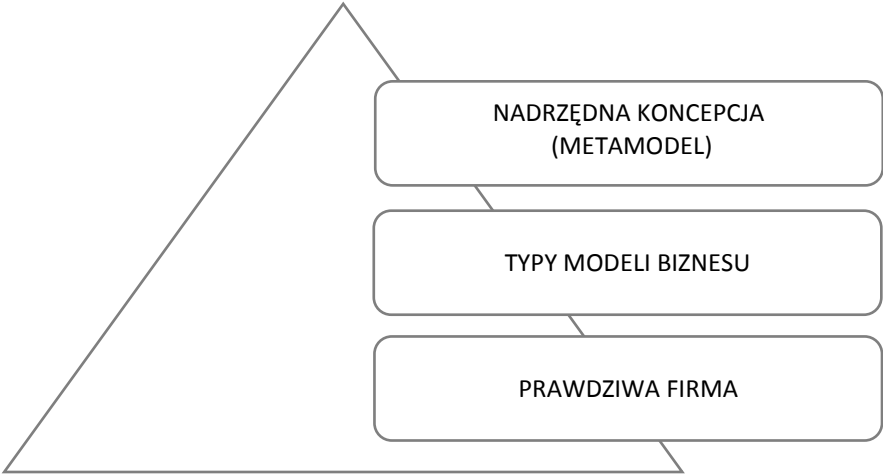
Składnik modelu biznesu	Częstość wystąpienia
Propozycje wartości, oferta wartości	36
Dochód, źródła dochodów, zachowanie dochodu, przychody, miejsce powstawania przychodów, korzyści, zyski	32
Klient, wybór klienta, logika klienta, relacje z klientem, obsługa klienta, konsument	27
Tworzenie wartości, sieć wartości, konfiguracja wartości, łańcuch wartości	22
Produkty, usługi, segment rynku, rynek	16
Zakres działań, działania, aktywności	16
Zasoby	16
Kompetencje	11
Koszty	10
Proces zarządzania, kierowanie, sposób zorganizowania, organizacja, struktura organizacyjna	10
Sojusznicy, partnerzy, sieć partnerów, alianse	10
Dostawa do klienta, kanały dystrybucji	8
Cel strategii, strategia, kontrola strategiczna	7
Strategia konkurencji	7
Struktura, procesy, systemy	6
Dostawcy; zewnętrzne środowisko; model finansowania, aspekty finansowe; przejmowanie, przewłaszczenie, przechwytywanie wartości; strategia wzrostu, wzrost, czynniki wzrostu, innowacja; konkurenci; aktywa; różnicowanie; umiejętności; wiedza, technologie; informacja i wyprzedzenie; wewnętrzne aspekty organizacyjne, strategiczne wybory; pojęcie biznesu, działalność biznesowa; realizacja modelu, zastosowanie modelu; misja; struktura cen, polityka cenowa; ryzyko; koncepcja przewagi konkurencyjnej; typ przewagi konkurencyjnej; trwałość przewagi konkurencyjnej; natężenie konkurencji; strategia marketingu; wartość dla firmy; zaspokajanie celów interesariuszy; wyniki ekonomiczne; cykl transakcyjny; wartość dodana; przywództwo; nośniki wartości; sprzedawane prawa; strategiczna architektura; relacje i współpraca; zdolności; racjonalna dynamika; ochrona modelu biznesu	Od 5 do 1

Źródło: opracowanie własne na podstawie Falencikowski [2019: 51-53].

W modelu biznesu uwypukla się przede wszystkim proces tworzenia wartości i sieci zależności przyczyniających się do realizacji tego procesu [Rajala, Westerland, 2007], podkreślane jest także przejście z kontekstu tworzenia wartości w ramach wewnętrznych działań na tworzenie wartości poprzez relacje zewnętrzne i zwiększanie zbioru tych relacji [Timmers, 2003]. Wartość wykracza zatem poza ramy tradycyjnie pojmowanych struktur przedsiębiorstwa, poza strefę jego bezpośredniej działalności, przyjmując postać procesów realizowanych w różnym stopniu zależności od istoty działalności przedsiębiorstwa. To wychodzenie wartości poza ramy organizacji związane jest z podkreślaną rosnącą wagą potrzeb i oczekiwań innych, dotąd niezauważalnych w istotnym stopniu interesariuszy.

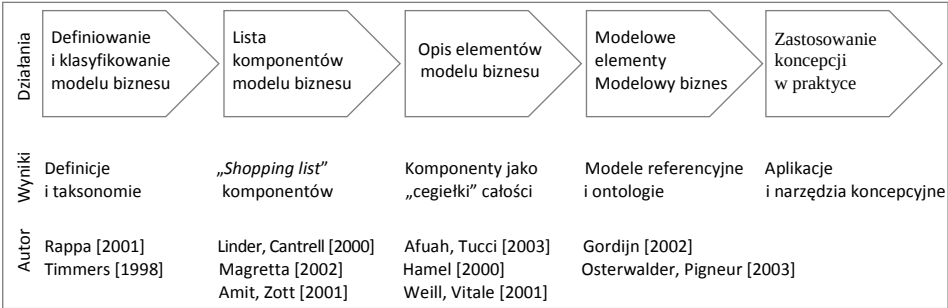
Klasycznie koncepcja modelu biznesu była powiązana z zarządzaniem przedsiębiorstwem. Rozumiano ją jako dotyczącą wdrażania innowacji czy też zarządzania strategicznego. Co istotne, wzrost jej znaczenia wyraźnie wiąże się

z rozwojem technologicznym, silnie obserwowalnym w latach 90., a w szczególności z rozwojem internetu [Timmers, 1998; Michalak, 2016: 17; Girella, Tizzo, Ferrari, 2019]. Pierwotnie była przedstawiana w kontekście *electronic commerce* (*e-business*, *internet-based business*), jednak jak wskazuje M. Karwowski [2021: 34]: „żadna dyscyplina nie dominuje w badaniach modelu biznesu, co świadczy o jego szerokim zastosowaniu w teorii i praktyce”. Różne są także poziomy uogólnienia tej koncepcji, która w naturalny sposób ewoluuje – poczynawszy od określania ogólnych ram, które charakteryzują wszystkie przedsiębiorstwa, przechodząc do poziomów bardziej szczegółowych, odnoszących się do specjalizacji przedsiębiorstw (rysunek 1.1).



Rysunek 1.1. Modele biznesu na różnym poziomie uogólnienia
 Źródło: Karwowski [2021].

W świetle badań przeprowadzonych przez A. Osterwaldera, Y. Pigneura i C.L. Tucciego [2005] można wyróżnić kilka etapów tej ewolucji (rysunek 1.2).



Rysunek 1.2. Ewolucja koncepcji modelu biznesu
 Źródło: Osterwalder, Pigneur, Tucci [2005].

Z początkowej fazy tworzenia terminologii definicyjnej, uzupełnionej kolejno poprzez jedynie listę wymienionych elementów składających się na model biznesu, następnie podlegających charakterystyce, skierowano się w stronę rozpatrywania modelu biznesu jako systemu połączonych naczyń, które podlegają na kolejnym etapie koncepcyjnemu modelowaniu. W dalszym kroku te modelowe rozwiązania są implikowane oraz testowane, a także poddane ewaluacji w praktyce gospodarczej.

Równocześnie, w miarę upływu czasu, nasilenia procesów globalizacji i produkcji kontraktowej, następuje dyfuzja badanej koncepcji w przestrzeni zewnętrznej na inne branże i sektory gospodarki [Teece, 2010; Zott, Amit, Massa, 2010; Kardas, 2016], takich jak przemysł hi-tech [Spector, 2011] czy też sektor małych i średnich przedsiębiorstw [Hartkamp, 2017; Szewieczek, 2018; Szewieczek, 2019b]. Równolegle problematyka modelu biznesu rozwija się w przestrzeni wewnętrznej przedsiębiorstwa, wkraczając w kolejne obszary związane z jego funkcjonowaniem oraz jej ugruntowaniem w obszarze działalności operacyjnej.

Badanie ewolucji modelu biznesu jest rozpatrywane również w warstwie empirycznej, w której dominuje perspektywa podmiotowa. Dynamika zmian otoczenia, nagle, często nieprzewidziane zjawiska oraz inne charakterystyczne dla środowiska czy branży okoliczności indukują zmiany modeli biznesu. Nie istnieje możliwość bezpośredniego i powszechnego kształtowania otoczenia przez przedsiębiorstwo, dlatego też to modele biznesowe dostosowują się do szeregu towarzyszących okoliczności [Clark, Osterwalder, Pigneur, 2013]. Turbulentne otoczenie, cechujące się niestabilnością strategiczną, indukuje stałe procesy zmian modelu biznesu, które powinny być ustabilizowanym elementem architektury procesów każdego podmiotu [Caputa, 2019]. Przykładem współczesnych procesów rozwojowych jest transpozycja linearnych modeli biznesu w kierunku modeli kształtowanych przez rozwój gospodarki okrężnej, wspieranej przez transformację cyfrową. W modelach tych tworzenie wartości opiera się na wykorzystaniu wartości ekonomicznej otrzymanej z wykorzystanych już produktów [Jabłoński, Jabłoński, 2023].

Model biznesu badany jest w przekroju problematyki [Zott, Amit, Massa, 2011; Kardas, 2016; Michalak, 2016; Lampela, Taipale-Erävala, Heilmann, 2017; Karwowski, 2018; Lüdeke-Freund i in., 2018; Michalak, Bek-Gaik, Karwowski, 2018; Szewieczek, Sulik-Górecka, 2018; Girella, Tizzo, Ferrari, 2019; Miller i in., 2021; Dameri, Ferrando, 2022]:

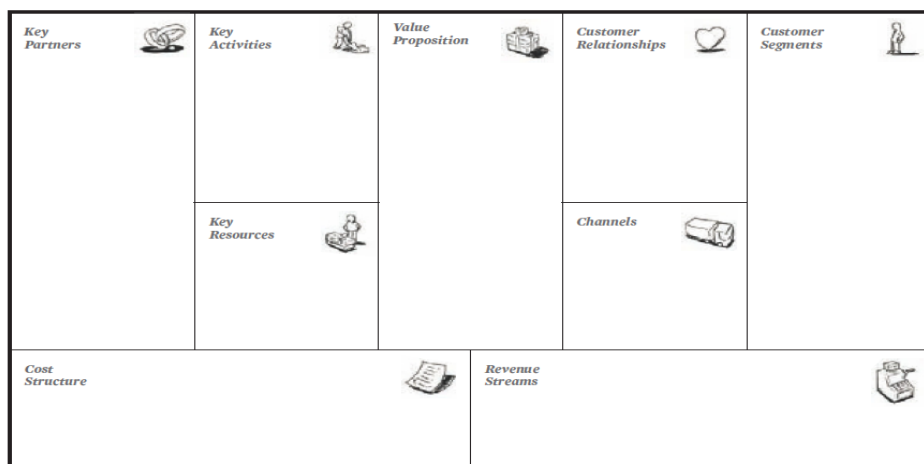
- e-biznesu,
- wdrażania innowacji,
- strategii i zarządzania strategicznego,
- kształtowania przewagi konkurencyjnej,

- zrównoważonego rozwoju,
- działalności małych i średnich przedsiębiorstw,
- rachunkowości i sprawozdawczości przedsiębiorstw,
- audytu.

Model biznesu przyjmuje różną strukturę badawczą, organizacyjną i funkcjonalną. Wśród tych obszarów często wymienia się koncepcję modelu biznesu *Canvas*, zaproponowaną przez A. Osterwaldera na potrzeby działań konsultingowych [Osterwalder, Pigneur, 2010]. Model ten stanowi przewodnik po różnych biznesach i jest jednolity, wspólny dla różnych rodzajów działalności. Może być wykorzystany zarówno przed uruchomieniem działalności, dla ulepszenia jej konstrukcji, jak i dla weryfikacji i rozwoju działających biznesów [Stenn, 2017]. W modelu *Canvas* wyróżniono dziewięć komponentów, które składają się na strukturę modelu biznesu [Osterwalder, Pigneur, 2010: 20-40]: (1) segment klientów (interesariusze, w tym organizacje, z którymi przedsiębiorstwo wchodzi w relacje), (2) propozycja wartości (opis produktów proponowanych klientom dla generowania wartości), (3) kanały sprzedaży i obsługi (integracja kanałów oraz segmentów klientów, ocena i porównanie, badanie efektywności kosztowej), (4) kluczowe działania (badanie procesów istotnych dla tworzenia wartości, w przekroju kanałów dystrybucji, klientów, przychodów), (5) kluczowe zasoby (istotne dla tworzenia wartości kanały pozyskiwania, relacje z dostawcami), (6) kluczowi partnerzy (kluczowi dostawcy i dostarczane zasoby, kluczowe działania realizowane przez partnerów), (7) relacje z interesariuszami (badanie segmentu klientów, relacji, oczekiwań, powiązań z innymi elementami modelu biznesu, kosztów utrzymania), (8) strumień przychodów (analiza dotychczasowych oraz potencjalnych przychodów), (9) struktura kosztów (analiza istotnych pozycji, kosztownych zasobów i działań). Przedstawione elementy modelu biznesu można ująć w formie struktury, która składa się z czterech głównych wymiarów działalności: klienci (poz. 1, 3, 7), produkty (2), infrastruktura (4, 5, 6), strumień finansowy (8, 9). Takie graficzne ujęcie nazywane jest *Business Model Canvas* (rysunek 1.3).

Koncepcja ta, w formie analizy wskazanej struktury, pozwala na badanie tworzonego modelu biznesu poprzez zidentyfikowanie i opis poszczególnych elementów tej struktury, a równocześnie takie ich przedstawienie, by w kooperacji wspólnej, przez odpowiednie zestawienie, pozwoliły na generowanie wartości dodanej. Jak wskazuje T. Falencikowski [2015], podejście *Canvas* ma jednak wiele wad. Wymienić wśród nich należy co najmniej: nadmierne rozdrobnienie niektórych elementów, pominięcie kwestii przechwytywania wartości innych niż ekonomiczne, pominięcie problematyki konkurencji oraz brak powiązania wewnętrznych elementów ze sobą i z otoczeniem. W odniesieniu do wskazanych braków, zdaniem Autorki, najbardziej dotkliwe jest pominięcie

wartości pozaekonomicznych, a także relacji przedsiębiorstwa z otoczeniem, które to dwa atrybuty dziś w istotnym stopniu konstytuują koncepcję modelu biznesu z uwzględnieniem założeń interesariuszy.



Rysunek 1.3. Model biznesu *Canvas*

Źródło: Osterwalder, Pigneur [2010: 44].

W badaniach nad modelem biznesu istotne jest odpowiednie jego ustrukturalizowanie, np. poprzez wydzielenie jego podstawowych elementów, tak jak zaproponowano to w koncepcji *Canvas*. Komponenty modelu biznesu pozwalają na jego opis, ustrukturalizowanie w odniesieniu do potrzeb informacyjnych różnych interesariuszy. Z jednej strony polega to na pewnym uproszczeniu rzeczywistości gospodarczej, z drugiej strony nie powinno być ono nadmierne, tak by móc wciąż ukazać logikę i ideę całego systemu [Osterwalder, Pigneur, 2010: 15; Morris, Schindehutte, Allen, 2005]. W dostępnej literaturze proponowane są różne podejścia do określania komponentów modelu biznesu, a także pojawia się różna liczebność komponentów. Niemniej jednak w wielu przypadkach można znaleźć podobieństwa w wyznaczaniu elementów związanych z wartością, w tym w wymiarze ekonomicznym i z wybranymi zasobami, tj. kosztami, przychodami, marżą, przepływami pieniężnymi [Dratwińska-Kania, Ferens, Szewieczek, 2021: 89] oraz klientami i rynkami.

W oparciu o przedstawione dotychczas badania warstwy definicyjnej można wyróżnić podstawowe komponenty modelu biznesu:

- interesariusze,
- wartość,
- zasoby,
- procesy,
- struktura wzajemnych powiązań między powyższymi elementami.

Z kolei L. Bossidy i R. Charan [2010, za: Jaworzyńska, 2015] wyróżniają trzy główne komponenty modeli biznesu:

- uwarunkowania zewnętrzne (branża, ogólny opis otoczenia, klienci, analiza przyczyn),
- uwarunkowania wewnętrzne (strategia, działalność operacyjna, ludzie, organizacja),
- cele finansowe (marża, przepływy, przychody, zwrot z inwestycji).

S. Thiebes wraz z zespołem [2020] wskazują cztery główne kategorie komponentów:

- wybory strategiczne (klienci, docelowe rynki, propozycja wartości, strategie cenowe, strumienie przychodów, konkurencja),
- tworzenie wartości (kluczowe zasoby, aktywa, procesy),
- sieć wartości (przepływ informacji i produktów pomiędzy organizacją, jej dostawcami i klientami),
- przechwytywanie wartości (mechanizmy generowania zysków / wartości dodanej).

Ponadto C. Zott, R. Amit i L. Massa [2011], w oparciu o badania literaturowe, zestawili typologie komponentów modelu e-biznesu, w ramach których wyróżnili pierwszy i drugi rząd podziału (tabela 1.4).

Tabela 1.4. Komponenty modelu e-biznesu

Autor (rok)	Pierwszy rząd	Drugi rząd
1	2	3
Mahadevan [2000]	– Strumień wartości dla sieci partnerów i nabywców (identyfikacja propozycji wartości dla kontrahentów i klientów, animatorów rynku oraz portali internetowych) – Strumień przychodów (plan zapewniający generowanie przychodów) – Strumień logistyczne (projektowanie łańcucha dostaw)	–
Stewart, Zhao [2000]	Strumień zysków (zawiera strumień przychodów i strukturę kosztów)	– Selekcja klientów – Przechwytywanie wartości – Zróżnicowanie i kontrola strategiczna – Zakres
Afuah, Tucci [2003]	– System złożony z komponentów, powiązań między nimi i dynamiki – Wartość dla klienta (zakres, w jakim oferta jest wyjątkowa oraz tańsza niż u konkurencji) – Źródła przychodów (kto je generuje, gdzie i kiedy, jakie są marże na każdym rynku i co je generuje, co napędza tworzenie wartości)	– Zakres – Cena – Połączone działania – Realizacja – Możliwości – Zrównoważony rozwój

cd. tabeli 1.4

1	2	3
Alt, Zimmerman [2001]	– Misja – Struktura – Procesy – Przychody – Aspekty prawne – Technologia	– Misja: cele, wizja, propozycja wartości – Struktura: aktorzy, zarządzanie, orientacja – Procesy: orientacja na klienta, mechanizm koordynacji – Przychody: źródła, logika biznesowa
Applegate [2001]	– Pomysł (opisuje możliwości) – Możliwości (opisują zasoby niezbędne, by zamienić pomysł w rzeczywistość) – Wartość (mierzy zwrot dla inwestorów i innych interesariuszy)	– Pomysł: możliwości rynkowe, oferta produktowa, dynamika konkurencji, strategia zdobywania pozycji dominującej, strategiczne opcje rozwoju działalności – Możliwości: ludzie i partnerzy, organizacja i kultura, model operacyjny, marketingowy model sprzedaży, model zarządzania, model rozwoju biznesu, model infrastruktury – Wartość: korzyści dla interesariuszy, firmy, udział w rynku, wyniki finansowe, marka i reputacja
Rappa [2001]	– Zrównoważony rozwój – Źródła przychodów – Struktura kosztów – Pozycjonowanie łańcucha wartości	–
Osterwalder [2004]	– Propozycja wartości – Segmenty klientów – Sieć partnerów – Kanały dostaw	– Relacje – Konfiguracja wartości – Możliwości – Struktura kosztów
Bonaccorsi, Giannangeli, Rossi [2006]	– Dostawa produktów i usług – Klienci – Struktura kosztów – Dochód	– Sieć (struktura) – Sieć (efekty zewnętrzne)
Brousseau, Pennard [2006]	– Koszty – Źródła przychodów – Zrównoważone generowanie dochodów – Produkcja produktów i usług oraz ich wymiana	– Strategie cenowe – Relacje (popyt i podaż) – Efekty zewnętrzne sieci

Źródło: Zott, Amit, Massa [2011].

Uwzględniając powszechność wykorzystania modeli biznesu, wyróżnienie struktur komponentów, również na bazie studiów literaturowych, zaproponowały B. Dratwińska-Kania, A. Ferens i A. Szewieczek [2021: 92]. Wśród zestawionych komponentów przeważa ich średnia liczba 5 (od 3-8), co ułatwia ustrukturalizowanie procedur organizacyjnych w tym zakresie.

Tabela 1.5. Komponenty modelu biznesu

Autor	Komponenty (liczba)
Markides [1999]	(5) Innowacja produktów, relacje z klientami, infrastruktura, zarządzanie, aspekty finansowe
Chesbrough, Rosenbaum [2000]	(6) Propozycja wartości, rynki docelowe, struktura wewnętrznego łańcucha wartości, struktura kosztów i model zysków, sieć wartości, konkurencyjna strategia
Linder, Cantrell [2000]	(8) Model cenowy, model przychodów, model kanałów, model procesów handlowych, handel internetowy, relacje, forma organizacyjna, propozycja wartości
Applegate [2001]	(3) Pomysł, możliwości, wartość
Hamel [2000]	(4) Podstawowa strategia, zasoby strategiczne, sieć wartości, interfejs klienta
Betz [2002]	(4) Zasoby, sprzedaż, zyski, kapitał
Morris, Schindehutte, Allen [2005]	(6) Czynniki związane z ofertą, czynniki rynkowe, czynniki wewnętrznej wydajności, czynniki strategii konkurencyjnej, czynniki ekonomiczne, czynniki wzrostu lub wyjścia
International Integrated Reporting Council [2013a]	(8) Przychody, wkłady (zasoby), działania, kreacja wartości / rezultaty, strategia, wyniki (produkty), łańcuch wartości, opis organizacji

Źródło: Dratwińska-Kania, Ferens, Szewieczek [2021: 92].

Dekompozycja modelu biznesu w sposób przedstawiony w powyższych ujęciach usprawnia proces komunikacji z interesariuszami, stanowiąc swoiste ramy sprawozdawcze. Dzięki temu model biznesu może być postrzegany jako narzędzie zacieśniania relacji z firmą, jej pogłębionego rozumienia.

W obszarze zainteresowania niniejszej monografii szczególnie istotna okazuje się dekompozycja modelu biznesu na komponenty określone w Międzynarodowych Ramach Zintegrowanego Raportowania (*The International Integrated Reporting Framework*, IIRF), wydanych przez Międzynarodowy Komitet Sprawozdawczości Zintegrowanej przeobrażony następnie w Międzynarodową Radę Sprawozdawczości Zintegrowanej (International Integrated Reporting Council, IIRC [2021: 21, 41-42], który rozpoczął działalność w 2010 r. [Tatarska, 2013]. Komitet powstał z inicjatywy dwóch organizacji zajmujących się promowaniem zrównoważonego rozwoju: Accounting for Sustainability (A4S) oraz Global Reporting Initiative (GRI). We wskazanych ramach wyróżniono:

- elementy na wejściu (*inputs*) obejmujące kapitały: finansowy, produkcyjny, ludzki, intelektualny, naturalny, społeczny i relacyjny,
- działania biznesowe (*business activities*) zawierające: planowanie, projektowanie, produkcję, szkolenia, badania i rozwój oraz innowacje i zarządzanie relacjami,
- efekty wyjściowe (*outputs*), wyniki uwzględniające: kluczowe produkty i usługi, produkty uboczne, odpady,
- rezultaty (*outcomes*), łączące takie kategorie jak: satysfakcja klientów, zysk/strata, zwrot dla akcjonariuszy, zużycie aktywów, tworzenie zatrudnienia, rozwój pracownika i jego zaangażowanie, poprawa standardów życia, oddziaływanie na środowisko, licencje/certyfikaty, wkład w lokalną gospodarkę.

Wskazana dekompozycja na cztery elementy, które są zgodne z przebiegiem podstawowych procesów biznesowych, zostanie szczegółowo scharakteryzowana w dalszych rozdziałach niniejszej monografii. Będzie również stanowiła kluczowy fundament prowadzonych badań nad sprawozdawczością modeli biznesu w jednostkach ochrony zdrowia.

Modele biznesu to instrumenty, którymi można manipulować, ale w taki sposób, że mogą być wykorzystane do zbadania relacji przyczynowo-skutkowej między elementami na ich wejściu oraz elementami będącymi rezultatami ich działania. Należy podkreślić ich zaletę, gdyż znajdują zastosowanie na różnych etapach rozwoju przedsiębiorstw. Ułatwiają pozyskiwanie i realokację zasobów, szczególnie w firmach rozwijających się. Stanowią wsparcie rozwoju lub zmiany działań zarządczych w przedsiębiorstwach o ugruntowanej pozycji. Uwypuklają działania innowacyjne w celu dostosowania się do nowych wyzwań technologicznych, środowiskowych lub rynkowych [Baden-Fuller, Mangematin, 2013].

W badaniach nad modelem biznesu podkreśla się, że nie jest on tożsamy z pojęciem strategii przedsiębiorstwa [International Integrated Reporting Council, 2011; Financial Reporting Council, 2018a; Vimarlund, Nikula, Nøhr, 2021], choć strategia wpływa na jego konstrukcję [Teece, 2010], wskazując ramy i cele działalności, które dotyczą również celów długookresowych, strategicznych, a także dokonywanej na ich podstawie operacjonalizacji celów bieżących. Model biznesu to koncepcja wykraczająca poza ramy strategii. Odnosząc się do opisu działalności przedsiębiorstwa, nawiązuje do strategii, zawiera jej elementy, czasami ją doprecyzowuje, konkretyzuje, a nawet definiuje, ale sam w sobie nią nie jest. Strategia natomiast określa pewne elementy i wybory w modelu biznesu [Falencikowski, 2019: 80]. Odnosząc się do dyferencjacji modelu biznesu i strategii, podnieść należy również kwestię pozycjonowania przedsiębiorstwa na tle otoczenia oraz uwypuklania określonych właściwości. Jest to szczególnie silnie osadzone na tle założeń neoklasycznej teorii ekonomii oraz założeń teorii interesariuszy, której świetnym przykładem wypełniania jest koncepcja modelu biznesu. Model biznesu zajmuje się przedsiębiorstwem z silnym osadzeniem na tle otoczenia. Dominują tutaj perspektywa klienta, orientacja na tworzenie wartości dla różnych interesariuszy, lecz z przewagą pozycji klienta. Strategia koncentruje się natomiast na osiąganiu celów z perspektywy właścicieli. Mimo tych różnic relacje modelu biznesu i strategii są wyraźne i trwałe [Dratwińska-Kania, Ferens, Szewieczek, 2021: 74-75], choć wskazuje się, że ta druga stopniowo traci na popularności eksponowania na rzecz modelu biznesu [Baden-Fuller, Morgan, 2010].

Na fundamentach teorii interesariuszy model biznesu skupia się na perspektywie interesariuszy i tworzenia wspólnie z nimi i dla nich wartości (rysunek 1.4). W centrum uwagi znajduje się równocześnie tworzenie wartości. Obie wskazane perspektywy skupiają się na tym procesie i obie są niezbędne dla opisu i badania oraz rozwoju modeli biznesu, które uwzględniają potencjał wielu interesariuszy.

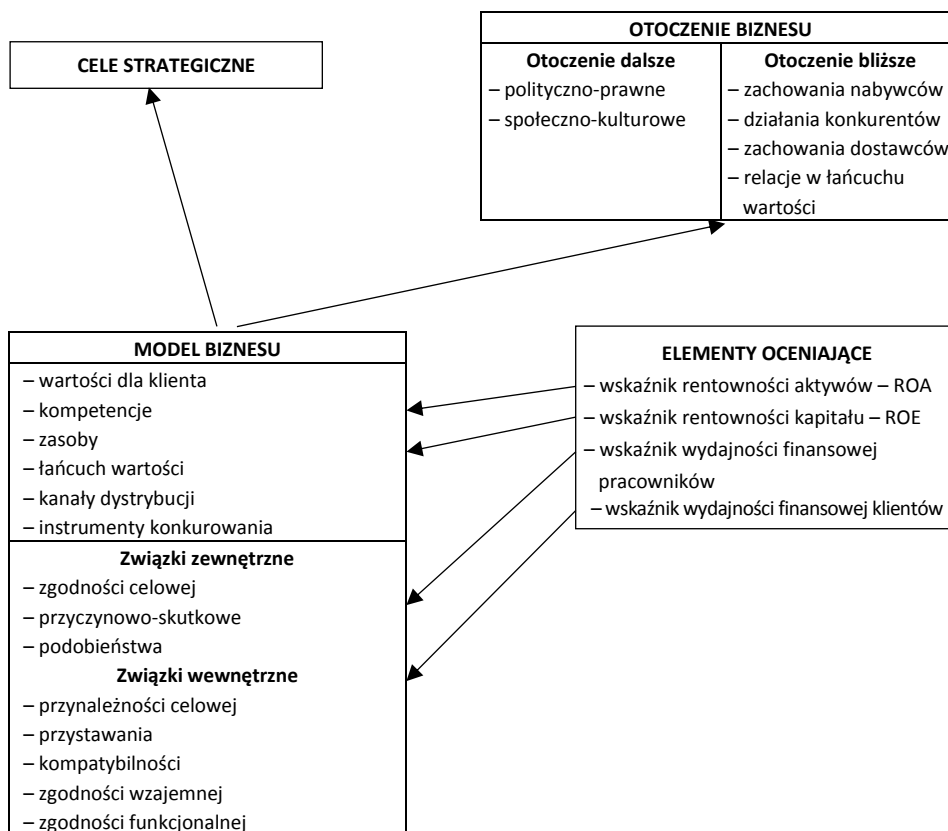
Relacje z interesariuszami tworzą zatem podstawę realizowanej sieci tworzenia wartości, a realizacja skutecznego modelu biznesu nie jest możliwa bez ugruntowanych relacji zarówno z interesariuszami wewnętrznymi, jak i zewnętrznymi [Freudenreich, Lüdeke-Freund, Schaltegger, 2020].



Rysunek 1.4. Perspektywy modelu biznesu i teorii interesariuszy na tworzenie wartości

Źródło: Freudenreich, Lüdeke-Freund, Schaltegger [2020].

Podsumowując prowadzone rozważania, można skonstruować mapę modelu biznesu (rysunek 1.5) ukazującą jego relacje z istotnymi determinantami, jak i wybrane narzędzia oceny.



Rysunek 1.5. Mapa modelu biznesu

Źródło: Falencikowski [2019: 91].

Zaproponowana mapa, mimo że dość szczegółowa, to jednak nie w pełni uwzględnia oczekiwania współczesnych przedsiębiorstw i stosowanych mierników raportowania ich aktywności. Wątpliwość dotyczy zwrotu strzałek w relacjach z otoczeniem, które wydają się bardziej adekwatne raczej w odwrotnym kierunku albo co najmniej dwustronne. Inna kwestia dotyczy zaproponowanych elementów oceniających, które koncentrują się na aspektach finansowych. Pomijając oczywisty atrybut znacznej obiektywności wskaźników finansowych, należy jednak podkreślić rosnącą rolę narracyjnej formy sprawozdawczości [Bąk i in., 2022: 33 i n.] i stosowanych metod oceny, które zostały tu pominięte.

1.2. Klasyfikacja modeli biznesu

Obok warstwy definicyjnej koncepcja modelu biznesu rozwija się również na płaszczyźnie klasyfikacyjnej. Podkreśla się wagę klasyfikacji w badaniach modeli biznesu, w obszarze poznawczym i porządkującym, co stanowi nieodzowny element badań prowadzonych w tym obszarze [Möller i in., 2021]. Jak wskazuje J. Michalak [2016: 25-65], odpowiednie zakwalifikowanie modelu biznesu staje się przydatne także w obszarze raportowania i analizy działalności przedsiębiorstwa. Podobnie do zróżnicowania definicyjnego również klasyfikacja modeli biznesu jest bardzo rozwinięta i różnorodna, choć podkreśla się, że brakuje systematycznego podejścia do jej określania, a wiele przytaczanych taksonomii stanowi w istocie listę występujących aktywności biznesowych. Również na przestrzeni czasu obserwowalne są pewne zmiany i rozwój w tym obszarze [Morris i in., 2006; Lambert, 2015].

Klasyfikacja modeli biznesu, mająca na względzie znaczną dywersyfikację działalności jednostek, orientację na różnorodnych klientów, kanały zbytu i rozwiązania organizacyjne, ale również trwający nadal rozwój tej koncepcji i perspektywę poznawczą, znajduje w efekcie odzwierciedlenie w znacznym zróżnicowaniu prezentowanych podejść (tabela 1.6). Często klasyfikacje prezentowane są wyłącznie dla określonego sektora [Baden-Fuller, Mangematin, 2013], bez wskazywania kryteriów klasyfikacyjnych. Jednocześnie wielu autorów nie skupia się na wyróżnianiu modeli biznesu, ale na badaniu ich elementów oraz różnic między ich typologią a taksonomią [Lambert, 2015; Kamprath, Halecker, 2012].

Tabela 1.6. Wybrane klasyfikacje modelu biznesu

Autor	Klasyfikacja	Uwagi
1	2	3
Timmers [1998]	E-sklep (<i>e-shop</i>), e-dostawca (<i>e-procurement</i>), e-aukcja (<i>e-auction</i>), e-supermarket (<i>e-mall</i>), pośrednia platforma rynkowa (<i>third party marketplace</i>), wirtualne społeczności (<i>virtual communities</i>), dostawca usług w łańcuchu wartości (<i>value chain service provider</i>), integrator łańcucha wartości (<i>value chain integrator</i>), platforma współpracy (<i>collaboration platforms</i>), broker informacji (<i>information brokers</i>), pozostałe usługi i inne (<i>trust and other services</i>)	Perspektywa rozwoju <i>electronic commerce</i> z wykorzystaniem w dużej części narzędzi bazujących na internecie oraz globalnej sieci powiązań przedsiębiorstw
Rappa [2001]	Model brokera (<i>brokerage</i>), model reklamowy (<i>advertising</i>), model pośrednika informacyjnego (<i>infomediary</i>), model kupca (<i>merchant</i>), model wytwórcy (<i>manufacturer</i>), model sieci afiliowanej (<i>affiliate</i>), model wirtualnej wspólnoty (<i>community</i>), model subskrypcji (<i>subscription</i>), model taryfowy (<i>utility</i>)	Perspektywa różnych form organizacji e-business
Applegate [2001]	Model skoncentrowanego dystrybutora (<i>focused distributor models</i>), model portalowy (<i>portal models</i>), model producenta (<i>producer models</i>), dostawca infrastruktury (<i>infrastructure provider models</i>)	—
Eisenmann [2002]	Dostawca dostępu (<i>access providers</i>), portale (<i>portals</i>), dostawca zawartości (<i>content providers</i>), detalista (<i>retailers</i>), pośrednik (<i>brokers</i>), animator rynku (<i>market makers</i>), sieciowy (<i>networked</i>), dostawca mediów (<i>utility providers</i>), dostawca usług aplikacyjnych (<i>application service providers</i>)	Klasyfikacje dla firm z branży internetowej
Afuah, Tucci [2003]	Model witryny zysku (<i>profit site</i>), model przychodowy (<i>revenue model</i>), model strategii handlowej (<i>commerce strategy</i>), model cenowy (<i>pricing model</i>)	Kryteria klasyfikacji zgodne z wydzielonymi rodzajami modelu biznesu, opierające się głównie na czynnikach cenowych i dochodowych
Malone i in. [2006]	Wytwórca (<i>creator</i>), dystrybutor (<i>distributor</i>), właściciel (<i>landlord</i>), pośrednik (<i>broker</i>)	Główna taksonomia (archetypy modeli) podlega następnie uszczegółowieniu z perspektywy rodzaju zaangażowanych zasobów (finansowe, fizyczne, niematerialne i ludzkie). W efekcie cztery główne kategorie zostały rozszerzone do 16 wyspecjalizowanych typów (odmian) modeli biznesu, np. przedsiębiorca, hurtownik detalista, wynalazca, producent, pośrednik finansowy, intelektualny oraz pracy i inne

cd. tabeli 1.6

1	2	3
Rajala, Westerlund [2007]	Oprogramowanie dopasowane (<i>software tailoring</i>), formaty adaptowane (<i>applied formats</i>), zasoby uzupełniające (<i>resource provisioning</i>), standardowa oferta (<i>standard offerings</i>)	Kryteria klasyfikacji uzupełnione o kluczowe zasoby i możliwości na przykładzie fińskich przedsiębiorstw z branży informatycznej (oprogramowanie <i>software</i>)
Gołębiowski i in. [2008]	Tradycjonalista, gracz rynkowy, zleceniobiorca (producent na zamówienie), specjalista, dystrybutor (pośrednik), integrator	Typologie modelu biznesu w przekroju dwóch kryteriów: długość wewnętrznego łańcucha wartości oraz potencjału zasobowego
Osterwalder, Pigneur [2010]	Model niebilansujący (<i>unbilding</i>), długi ogon (<i>long tail</i>), platforma wielostronna (<i>multi-sided platforms</i>), model bezpłatny (<i>free, freemium, bait & hook</i>), model otwarty (<i>open</i>)	Opisane poprzez dziewięć elementów z perspektywy koncepcji <i>Canvas</i>
Sabatier, Mangematin, Rouselle [2010]	Modele związane z produkcją farmaceutyczną leków: współpraca dla odkrywania (<i>collaboration for discovery</i>), biznes wirtualny (<i>virtual business model</i>), model przekształceniowy (<i>repurposing business model</i>), pośrednictwo w technologii (<i>technology brokering business model</i>). Modele dotyczące optymalizacji działań: platforma technologiczna (<i>technology platform business model</i>), produkcja kontraktowa (<i>contract manufacturing business model</i>)	Klasyfikacja dla firm biotechnologicznych. Wymienione dwie główne grupy modeli mogą występować równocześnie
Baden-Fuller, Mangematin, [2013]	Sieć fast food – franczyzowy model biznesu (<i>fast food chain – franchised BM</i>), butikowy konsultant (<i>boutique strategy consultant BM</i>), gazeta codzienna (<i>newspaper</i>), wyszukiwarka (<i>search-engine</i>)	Klasyfikacja uwzględnia cztery wymiary: grupy klientów, zaangażowanie klientów, tworzenie wartości, łańcuch wartości i powiązania (architektura, system zarządzania)
Skinner [1974]; Christensen, Grossman, Hwang [2009]; Cook i in. [2014]	Model sklepu konkretnego rozwiązania (<i>solution shop</i>), model skoncentrowanej fabryki (<i>focused factory</i>), model hybrydowy (<i>hybrid model</i>)	Klasyfikacja niedokonana na potrzeby koncepcji modelu biznesu, lecz odnosząca się do sposobu organizacji świadczenia (wybranych) usług medycznych
Michalak [2016]	Producent, dystrybutor, właściciel, pośrednik	Archetypy modeli biznesu

Źródło: opracowanie własne.

Przedstawione modele są różnorodne, również pod kątem nazewnictwa, które w niektórych przypadkach przyjmuje charakter określonej symboliki, co uzasadniało pozostawienie oryginalnie brzmiących nazw w nawiasach. Niemniej, mimo ich zwrócenia się w kierunku szeroko rozumianej branży *e-business*, obserwowalna jest ich adaptacja na cele innych branż, często korzystających w dużym stopniu z nowoczesnych technologii (np. branża biotechnologii), ale też o charakterze ogólnym i powszechnym (np. klasyfikacje zapropo-

nowane przez Michalaka czy Baden-Fullera i Mangematina). Klasyfikacje mają na celu ułatwienie przyporządkowania przedsiębiorstwa do jednego z wymienionych typów, który w największym stopniu pozostaje zgodny z nurtem jego działalności. Niemniej jednak klasyfikacje te przebiegają w różnych kierunkach i stopniach uszczegółowienia. Jedną z najbardziej rozbudowanych klasyfikacji modeli biznesu zaproponowali O. Gassmann, K. Frankenberger i M. Csik z Uniwersytetu w Sankt Gallen w Szwajcarii [Michalak, 2016: 35]. Klasyfikacja ta obejmuje aż 55 przykładów, które wielokrotnie są zbliżone do siebie w praktyce gospodarczej, czyli zamazuje się granica między nimi. Jak jednak wskazują autorzy, na korzyść takiego podziału przemawia możliwość zastosowania zidentyfikowanego przykładu w projektowaniu lub rozwoju własnego modelu biznesu albo też, stosując zasadę konfrontacji, można opisane w modelu zasady odwrócić w praktyce gospodarczej [szerzej: Michalak, 2016: 35-65]. Inną podobnie rozbudowaną taksonomię, lecz dotyczącą modeli biznesu zrównoważonego rozwoju, przedstawili F. Lüdeke-Freund z zespołem [2018]. Wyróżnili oni 45 szczegółowych wzorów modeli biznesu oraz 11 syntetyzujących je grup.

Klasyfikowanie modeli biznesowych jest ważne i przydatne z wielu powodów. Po pierwsze, umożliwia to przedstawienie i rozumienie informacji o logice tworzenia, dostarczania i przechwytywania wartości stosowanej przez różne organizacje [Lambert, 2015]. Pomaga to naukowcom i praktykom lepiej zrozumieć to zjawisko, oferując klasyfikacje, które porządkują i porównują różne modele biznesu. Po drugie, klasyfikacje mogą uprościć poznanie i ułatwić skuteczną komunikację między stronami zaangażowanymi w procesy rozwoju modelu biznesu [Breuer, Lüdeke-Freund, 2017; Rohrbeck, Konnertz, Knab, 2013]. Dobrze uporządkowana wiedza pomaga w uproszczeniu procesów poznawczych oraz pozwala na uchwycenie i komunikowanie, w sposób oszczędny, przesłanek stojących za działaniami i ich wzajemnych zależności. Na przykład termin „maszynka do golenia i ostrza” oraz systematyczny opis powiązanych atrybutów modelu biznesu pozwalają na przechowywanie znacznej ilości informacji, a tym samym zmniejszenie złożoności poznawczej i wysiłku komunikacyjnego (podstawowy produkt niskomarżowy, podczas gdy części wymienne wysokomarżowe). Po trzecie, dobrze uporządkowana wiedza stanowi podstawę do formułowania i testowania hipotez badawczych [Lambert, 2010; 2015]. Klasyfikacje modeli biznesu można wykorzystać do rozwiązywania problemów ekologicznych i społecznych na linii przedsiębiorca–otoczenia, inspirowania menedżerów i przedsiębiorców do kreatywnego opracowywania lub naśladowania określonych rozwiązań, w tym poprzez ulepszanie czy rozwijanie modeli biznesu [Remane i in., 2017].

Ze względu na duże zróżnicowanie klasyfikacji i przyjętych założeń, co również ukazano w przeprowadzonych rozważaniach i zestawieniach, wskazuje się, że konieczne są ich usystematyzowanie, a także możliwość uogólnienia schematu grupowania na różne rodzaje branż czy przedsięwzięć [Morris i in., 2006].

Z perspektywy systematyzacji i pogłębionych badań nad klasyfikacjami modelu biznesu należy wyraźnie rozróżnić pojęcia klasyfikacji, nazywanej inaczej taksonomią, oraz typologii modeli biznesu [Baden-Fuller, Morgan, 2010; Lambert, 2015; Möller i in., 2021]. Według słownika języka polskiego klasyfikacja oznacza „zaliczenie zjawiska, przedmiotu do odpowiedniego działu, grupy”, „systematyczny podział przedmiotów lub zjawisk na klasy, działy, poddziały, itp., dokonywany według określonej zasady” [*Słownik języka polskiego*, 2003: 324]. Klasyfikacja ma zatem kluczowe znaczenie dla skuteczności i przyspieszenia procesu poznawczego poprzez zgrupowanie przedmiotu badania według określonych podobieństw. Z kolei typologia jest definiowana jako „ujmowanie zjawisk w ogólne prawa, uogólnianie; także: klasyfikowanie wg typów” [*Słownik języka polskiego*, 2003: 1063].

Z powyższego wyłania się struktura wskazująca na zastosowanie zasady od szczegółu do ogółu w obszarze klasyfikacji, które pozwalają na systematyzację ze względu na wspólne, podobne atrybuty czy inne determinanty. W efekcie klasyfikacja modeli biznesu pozwala na ich uszeregowanie według określonych kryteriów klasyfikacyjnych, które z kolei ułatwiają przełożenie ich lub tylko zbliżenie do sfery działalności biznesowej przedsiębiorstw. Jednakże, jak wskazuje S.Ch. Lambert [2015], w takim podejściu w niewielkim zakresie uwaga została poświęcona badaniu przesłanek leżących u podstaw projektowania klasyfikacji modeli biznesu, a nade często tworzone są one w odpowiedzi na doraźne potrzeby badaczy. Klasyfikacje te są nierzadko dokonywane bez przyjmowania ugruntowanych założeń. Mimo wielu zalet proponowanych klasyfikacji istnieje jednak niedosyt przyjmowania do ich konstrukcji odpowiednich założeń taksonomicznych. Równocześnie podkreśla się, że klasyfikacja ułatwia poznanie modeli, ale luka badawcza dotyczy obszarów stworzenia teoretycznych ram, fundamentów dla określania kształtu modeli biznesu.

Istnieje zatem potrzeba poszerzenia podstaw klasyfikacyjnych o ugruntowane założenia teoretyczne. W doborze kryteriów klasyfikacyjnych wykorzystywane są dwie teorie [Warriner, 1984; Rich, 1992; Lambert, 2015]:

- a) **Filozofia esencjalizmu**, oparta na poglądach Arystotelesa, wykorzystująca kilka podstawowych cech (grupy monotematyczne). Klasyfikacje opracowane w świetle tej teorii nazywane są **typologiami** i mogą przyjąć **formę tradycyjnych** lub **teoretycznych (konceptyjnych)** klasyfikacji. Klasyfikacje tradycyjne przyjmują domniemanie grupowania, gdyż brak jest wyraźnych kryteriów klasyfikacyjnych. Kryteria są bardzo ograniczone w liczbie, szerokie i dotyczą podobieństw i różnic, które są oczywiste dla użytkowników. Typologie tradycyjne są stosowane do określania stanu rzeczy już istniejących. Typologie teoretyczne z kolei oparte są na założeniach teoretycznych np. ekonomii lub zarządzania. Są tworzone na potrzeby badań i niekoniecznie

znajdują odzwierciedlenie w praktyce, mogą przyjmować czysto hipotetyczną postać, także pewnych idealnych typów. *A priori* przyjmowane są takie cechy, które reprezentują przedmiot oraz cel badania i klasyfikacji (np. w oparciu o funkcje przedsiębiorstw w społeczeństwie). Można uznać, że typologie tradycyjne oparte są na ogólnym odbiorze przedmiotu klasyfikacji (*ex post*), a teoretyczne na jego wpływie na realizację określonych celów badania (*ex ante*);

- b) **Filozofia empiryzmu** opiera się na określeniu wielu obserwowalnych cech. W ramach jej realizacji klasyfikacje są określane jako **taksonomie**, które dokonują porównań wielowymiarowych przy wykorzystaniu dużej liczby cech (zmiennych). Taka liczba ogranicza subiektywność tworzenia klasyfikacji w odpowiedzi na potrzeby badacza, choć występuje również pokusa rangowania wśród dużej liczby cech, w odpowiedzi na potrzeby badawcze. W takim przypadku stosowanie metody indukcyjnej w doborze zmiennych może być wsparte doradztwem ekspertów lub dotychczasowym stanem wiedzy. W klasyfikacjach tych nacisk jest prowadzony na wielowymiarową analizę zmiennych (głównie empirycznych) dla określenia jednorodnych ich grup.

Główna różnica między taksonomią a typologią sprowadza się do rozróżnienia taksonomii jako rodzajów rzeczy obserwowalnych na świecie na podstawie doświadczeń empirycznych (podejście *down-bottom*), a typologii jako określania typów, klas czy rodzajów rzeczy bądź zdarzeń w oparciu o wskazania teoretyczne, koncepcyjne, określone przez naukowca (podejście *top-down*) [Baden-Fuller, Morgan, 2010]. Podsumowanie funkcji i atrybutów wskazanych podejść do konstrukcji klasyfikacji zawiera tabela 1.7.

Tabela 1.7. Podstawowe założenia funkcji typologii i taksonomii w konstrukcji klasyfikacji

Typologie	Taksonomie
Wytwór filozofii esencjalizmu	Wytwór filozofii empiryzmu
Kategorie (typy) pochodzenia conceptualnego	Kategorie pochodzenia empirycznego (z obserwacji)
Kilka głównych cech (atrybutów)	Wiele cech (atrybutów)
Analiza przez dedukcję	Analiza przez wnioskowanie
Głównie klasyfikacje jakościowe (oparte na ogólnych, subiektywnych kryteriach pomiaru, np. ze względu na pełnione funkcje, zakres oraz rodzaj działalności i inne)	Głównie klasyfikacje ilościowe, formowanie klastrów z wykorzystaniem procedur badawczych i oprogramowania statystycznego (np. <i>z-score</i> , liniowe funkcje dyskryminacyjne). Wykorzystywane różne miary pozyskane z empirii (np. wynik finansowy, aktywa, przychody, certyfikaty, liczba klientów i inne)
Klasyfikowanie monotetyczne	Klasyfikowanie politetyczne
Klasyfikacje specyficzne, hipotetyczne	Klasyfikacje generalne, powszechne
Ograniczona użyteczność	Możliwość szerszego wnioskowania

Źródło: opracowanie własne na podstawie Lambert [2015].

Podejście typologiczne umiejscowione jest w zakresie modeli biznesu, w perspektywie cech charakteryzujących przedsiębiorstwa i ich działalność gospodarczą. W tym ujęciu typologia modeli biznesu może być realizowana z ukierunkowaniem na ich ujęcie ogólne, związane z istotą. Taksonomia skupia się natomiast na klasyfikacji z uwzględnieniem cech wpływu przedsiębiorstw na określone obszary, zjawiska, cele i odwrotnie. Taksonomie modelu biznesu tworzone są na bazie danych empirycznych z wykorzystaniem danych empirycznych oraz grupowaniem ich w klastry na bazie określonych cech wspólnych [Möller i in., 2021].

Klasyfikacje modeli biznesu oparte na taksonomii są rzadkie, gdyż wymagają dodatkowych, złożonych procedur konstrukcyjnych, wskazanych powyżej. Niemniej jednak analiza literatury pozwala przytoczyć pewne przykłady pochodzenia empirycznego, formowane z wykorzystaniem metod ilościowych (tabela 1.8).

Tabela 1.8. Wybrane klasyfikacje taksonomiczne modelu biznesu

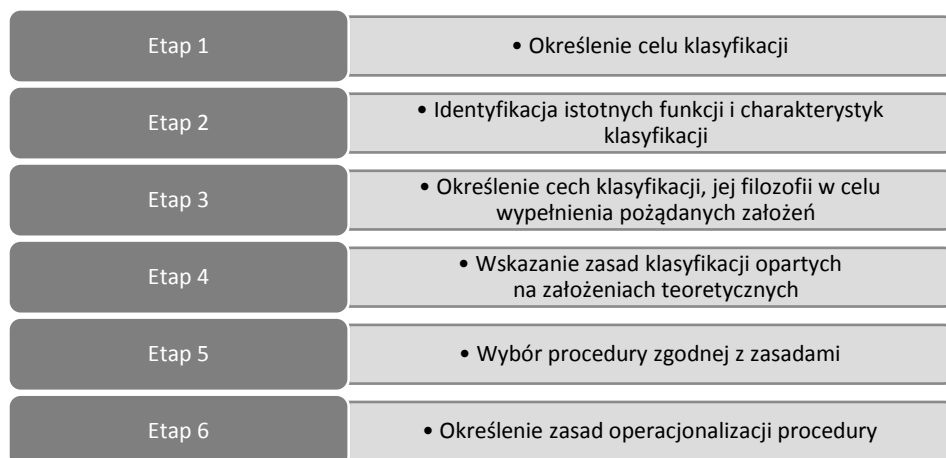
Autor	Klasyfikacja	Uwagi
1	2	3
Jang i in. [2020]	Wyróżniono trzy główne modele biznesu międzynarodowej działalności budowlanej, które zostały zdywersyfikowane w oparciu o wskaźniki: ROA, udział w rynku, wzrost przychodów	Dotyczy międzynarodowych firm budowlanych; opracowana w oparciu o m.in. dywersyfikację międzynarodową, regionalną, branżową, produktową, zasoby ludzkie, finansowe i materialne, regiony geograficzne, projekty. Zastosowano dwuetapową analizę skupień, z uwzględnieniem rentowności, wzrostu i pozycji konkurencyjnej
Sabatier, Mangematin, Rouselle [2010]	Modele związane z produkcją farmaceutyczną leków (zawarte także w tabeli 1.6): współpraca dla odkrywania, biznes wirtualny, model przekształceniowy, pośrednictwo w technologii. Modele dotyczące optymalizacji działań: platforma technologiczna, produkcja kontraktowa	Klasyfikacja dla firm biotechnologicznych. Wymienione dwie główne grupy modeli mogą występować równocześnie
Morris i in. [2006]	Model dostosowanych technicznie usług (zaawansowane, specjalistyczne, wysoko dostosowane). Model produktu dostosowanego (produkty znormalizowane, ale wysokiej jakości, skupienie na transakcji, wysoka dźwignia operacyjna). Model usług dostosowanych (najliczniejszy w grupie; wartość kreowana poprzez oferowanie wysoce zindywidualizowanych usług, głównie dla innych przedsiębiorców w zasięgu krajowym; wysokie marże, niski lub średni wolumen obrotu; źródłem przewagi są możliwości techniczne i R & D). Model franczyzodawcy produktu (współpraca z przedsiębiorstwami, konkurencja jakością produktu, innowacjami, wydajnością, informacją i możliwościami technicznymi; duże wolumeny obrotu, wartość tworzona głównie w relacjach z podmiotami niższego szczebla)	Dotyczy przedsiębiorstw amerykańskich, bez wyraźnego wydzielenia branż lub innych atrybutów

cd. tabeli 1.8

1	2	3
Bigliardi, Nosella, Verbano [2005]	Małe firmy badawcze (<i>small research companies</i>), zintegrowane firmy uprzemysłowione (<i>industrialized integrated firms</i>), firmy usługowe (<i>service compa- nies</i>), tradycyjne firmy zintegrowane (<i>traditional integrated firms</i>)	Dotyczy włoskich przedsiębiorstw biotechnologicznych; analiza klastrów

Źródło: opracowanie własne.

Badania literaturowe przeprowadzone przez F. Möllera z zespołem [2021] nad dyfuzjami taksonomii modelu biznesu do różnych branż i technologii wskazują, że często dotyczą one wybranych obszarów, pomijając inne (przemysł odzieżowy, przemysł motoryzacyjny, ochronę zdrowia), jak również rzadko uwzględniając równocześnie branżę oraz technologię (np. przemysł 4.0, *block-chain*, IoT, testy genetyczne). Tymczasem podkreślają, że zrozumienie modelu biznesu ma kluczowe znaczenie dla sukcesu prowadzonej działalności. Obszar ten wymaga zatem dalszego uzupełniania. W konstrukcji klasyfikacji możliwe jest zastosowanie określonej procedury (rysunek 1.6).



Rysunek 1.6. Etapy budowy klasyfikacji

Źródło: Lambert [2015].

Mając powyższe na uwadze, uwzględniając również pozostałe przedstawione w tym punkcie rozważania, wyznaczono do realizacji cel w postaci opracowania autorskiej klasyfikacji modeli biznesu znajdującej zastosowanie w działalności związanej z udzielaniem świadczeń opieki zdrowotnej. Stanowi on cel C3 realizowanych badań i będzie zrealizowany w ramach rozważań badawczych zawartych w rozdziale drugim monografii. Przy uwzględnieniu złożoności i wskazanej luki badawczej dotyczącej niskiego stopnia eksploracji problematy-

ki badań taksonomicznych prowadzone prace badawcze będą dotyczyły zaprezentowania taksonomii modelu biznesu jednostek ochrony zdrowia, opartej na ogólnodostępnych danych empirycznych.

1.3. Dyfuzja koncepcji modelu biznesu do rachunkowości

Relacje modelu biznesu i rachunkowości stanowią dość złożony przedmiot badań, choć zainteresowanie tym obszarem niewątpliwie wzrasta. Badania dotyczą w przeważającej części sprawozdawczości i ujawniania informacji o modelu biznesu [Lassini, Lionzo, Rossignoli, 2016; Michalak, 2016].

Rachunkowość jako nauka praktyczna rozwija się w odpowiedzi na bodźce pochodzące z otoczenia, jak i zjawiska oddziałujące wewnątrz podmiotów sprawozdawczych. Rachunkowość przekształca się w kierunku, można rzec, „społecznym”, wychodząc poza krąg ściśle związany z działalnością przedsiębiorstwa, stając się narzędziem znacznie szerszego niż tradycyjnie zastosowania, a mianowicie tworzenia relacji i oddziaływania na szerszą perspektywę interesariuszy. W miarę upływu czasu rachunkowość, w zakresie powiązaniem w różnym stopniu z tematyką modelu biznesu, rozrasta się, początkowo dotycząc rachunkowości środowiskowej, społecznej, nadzoru korporacyjnego czy też informacji o ryzyku, zasobach intelektualnych i niematerialnych [Bąk i in., 2022: 33 i n.], a następnie przechodząc na obszar sprawozdawczości, w kierunku podkreślania społecznej odpowiedzialności biznesu (CSR), wreszcie kierując się w stronę sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, z którą powiązane są bezpośrednio inicjatywy GRI (Global Reporting Initiative) czy też raportowania zintegrowanego.

Zmiany te wyraźnie wykazują relacje ze zmianą orientacji w kierunku teorii interesariuszy, z równoczesnym podkreśleniem, że dzięki wyeksponowaniu i zaspokajaniu potrzeb różnorodnych, często zewnętrznych interesariuszy, możliwe staje się równoczesne zwiększanie wartości dla akcjonariuszy [Mahonen, 2020]. Tym samym następująca reorientacja przedsiębiorstw i stylu zarządzania, w nurcie teorii interesariuszy, w istocie nie spowodowała odwrócenia od powszechnie wypełnianych przez wiele lat założeń teorii właścicieli, a jedynie stopniowe przeniesienie potrzeb tych drugich na nieco dalsze pola w hierarchii potrzeb. W istocie można sądzić, że potrzeby właścicieli nie są mniej ważne, ale na pewno są w mniejszym stopniu eksponowane. W takim ujęciu można to identyfikować jako zmianę strategii działania firm, która nie deprecjonuje istotności celi właścicieli, jednak zmienia sposób, w jakie są one osiągane. Dla ich zaspokojenia stworzono hierarchię innych, współistniejących celów, co pozwala na równoczesne realizowanie celów właścicieli oraz zabezpieczanie potrzeb innych interesariuszy, którzy dotąd w hierarchii celów znajdowali się na odległych pozycjach. Zmianie uległy zatem również sposób realizacji celów, a także pełnione

funkcje i odgrywane role przedsiębiorstw. Pojawiły się funkcje społeczne i środowiskowe, dbałość i troska o potrzeby szerszego grona interesariuszy, luźniej powiązanych z przedsiębiorstwem, obszaru oraz zakresu działania i wpływów przedsiębiorstwa. To bez wątpienia należy ocenić pozytywnie.

Tymczasem w obszarze sprawozdawczości nadal akcentuje się, że sprawozdawczość zintegrowana i powiązane z nią elementy uznają prymat inwestorów (w tym właścicieli większościowych i mniejszościowych) ponad innymi interesariuszami. Również ramy raportowania zintegrowanego podkreślają ten aspekt, a interesariusze, będący dostarczycielami kapitału niefinansowego, są postrzegani przez pryzmat wartości dostarczanej dla inwestorów zapewniających kapitał finansowy. Kapitał finansowy dzierży zatem prym zasobu, bez którego jakakolwiek wartość nie mogłaby powstać. Podkreśla się nawet, że skupienie się na różnych interesariuszach jest bezcelowe, gdyż mogą oni równocześnie odgrywać różne role: klienta, pracownika, właściciela i inne [Mahonen, 2020], co zaburza systematykę podejścia do ich potrzeb i funkcji. Pozwala to uznać, że inwestorzy i inni interesariusze w badanym obszarze będą zajmowali co najmniej równorzędną pozycję.

Opisane procesy przeobrażania są obecne także w obszarze rachunkowości. Sugeruje się przeobrażenie ram raportowania zintegrowanego w kierunku silniejszego uznania tworzenia wartości dla interesariuszy oraz wykorzystania w tym kontekście teorii interesariuszy Freemana jako podstawy teoretycznej przy założeniu, że organizacje powinny dążyć do zaspokajania potrzeb i oczekiwań wszystkich interesariuszy, a nie skupiać się wyłącznie na określonej ich grupie. Co istotne, w tym dążeniu niekoniecznie wartość musi być kreowana poprzez wykorzystanie jednego z sześciu kapitałów – tak jak to określono w ramach koncepcyjnych International Integrated Reporting Council [2013c; 2021] – ale poprzez wypełnienie oczekiwań czy zapewnienie satysfakcji interesariuszy, które niekoniecznie powodują konsumpcję określonego kapitału [Dameri, Ferrando, 2022]. W procesie poszerzania kręgów raportowania o wartości tworzonej w modelu biznesu, aspektach środowiskowych, społecznych i innych istotne znaczenie odgrywa sfera regulacyjna. Wyrazem procesów dążących do jednolitości, porównywalności, zapewnienia kompletności, a w rezultacie zwiększenia wiarygodności raportowanych danych, z równoczesnym potwierdzeniem zidentyfikowanej potrzeby regulacji tego obszaru, jest przyjęcie w 2022 r. nowej dyrektywy Komisji Europejskiej o sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, która zawiera 10 standardów dotyczących raportowania środowiskowego, społecznego i *governance* (Europejskie Standardy Sprawozdawczości w zakresie Zrównoważonego Rozwoju, ESRS). Obok zwiększenia zakresu podmiotowego obligatoryjnego raportowania regulacja ta poszerza również krąg podmiotów zobowiązanych i uprawnionych do raportowania informacji niefinansowych [Dyrektywa Parlamentu Europej-

skiego i Rady w sprawie zmiany rozporządzenia..., 2022; Rozporządzenie delegowane Komisji Europejskiej uzupełniające dyrektywę..., 2023], jak również przyjęcie w 2023 r. standardów International Financial Reporting Standards w zakresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (IFRS S1 i IFRS S2). Warto jednak zauważyć, że samo opracowanie standardów nie zapewnia zapewnienia porównywalności informacji. Potwierdziła to w badaniach H. Waniak-Michalak [2017], zauważając, że mimo wykorzystania standardów GRI porównywalność informacji sprawozdawczych nie została dotrzymana.

Poszukując związków modelu biznesu z rachunkowością, należy przypomnieć, że model biznesu odzwierciedla formułę tworzenia wartości przez przedsiębiorstwo. Procesy z tym związane realizowane są w ramach określonych struktur organizacyjno-funkcjonalnych przedsiębiorstwa, ale również przepływają do – nie zawsze możliwego do skwantyfikowania – otoczenia. Często nabierają rozpędu lub wyhamowują pod wpływem oddziaływania innych determinant, na które przedsiębiorstwo ma niewielki lub żaden wpływ. Można rzec, że dzieje się to niejako z rozpędu, siłą, która pochodzi z przedsiębiorstwa, jednakże zaczęła już „żyć własnym życiem”. Równocześnie efekty tej aktywności pojawiają się w przestrzeni ogólnej, społecznej czy środowiskowej, ale ich beneficjentem jest także przedsiębiorstwo. Właśnie z perspektywy rozpatrywania tych zjawisk na poziomie konkretnego przedsiębiorstwa szczególny przedmiot zainteresowania stanowi to, jak model biznesu znajduje odzwierciedlenie w finansach i rachunkowości przedsiębiorstw. Jeśli przyjąć, że działalność przedsiębiorstwa w określonym modelu generuje wartość, która może być wyrażona w jednostkach pieniężnych, to wartość ta pojawia się w formie przepływów finansowych przychodów, kosztów, zysków i strat, wreszcie dochodów czy też przepływów pieniężnych. Jest ona odzwierciedlona w wartości majątku, kapitałów i zobowiązań. Pozwala to bez wątpliwości uznać, że relacje model biznesu – rachunkowość występują [Chluska, 2017], pytanie tylko, czy można je zidentyfikować, wyróżnić i pogrupować. Czy wykazują one charakter stałych, podlegających systematyzacji relacji, czy może relacji okresowych, zmiennych?

Trudna jest odpowiedź na tak przedstawione zagadnienia, ale bez wątpienia nie są to kwestie odosobnione. Wielu badaczy, a także organizacje o globalnym zasięgu, zajmuje się odzwierciedleniem modelu biznesu w rachunkowości (głównie sprawozdawczości). Jeśli jednak podkreślić rosnące znaczenie sprawozdawczości przedsiębiorstw, komunikacji z różnymi, coraz szerszymi grupami interesariuszy, to model biznesu, który z istoty próbuje usystematyzować działalność jednostki i jej cele, jest sam w sobie również narzędziem komunikacji z interesariuszami, podstawą procesów decyzyjnych. Taka sytuacja udowadnia istnienie związków, pytanie tylko, na ile można je sklasyfikować i ująć w określone ramy.

Przyjęty model biznesu, odzwierciedlający sposób generowania wartości, poprzez unikalną konfigurację zasobów i procesów, w naturalny sposób wpływa na cykl operacyjny przedsiębiorstwa, sposób wykorzystania zasobów i kapitałów oraz ryzyko. Determinuje również sposób identyfikacji i ujmowania w księgach rachunkowych oraz prezentacji w sprawozdaniu finansowym poszczególnych operacji gospodarczych [Michalak, Bek-Gaik, Karwowski, 2018: 125]. W rezultacie kształtuje sytuację finansową i majątkową jednostki, która jest następnie ujawniana w sprawozdaniu finansowym w postaci struktury aktywów i pasywów, strumieni kosztów i przychodów czy też przepływów pieniężnych. Skutkiem powyższego, gdy zmianie ulega model biznesu, również wskazana konfiguracja i inne rezultaty podlegają modyfikacji, a zmiana ta, poprzedzona odpowiednimi procedurami związanymi z ujawnianiem i wyceną, jest komunikowana interesariuszom. Gdyby taka informacja, która ma bez wątpienia dużą wartość prognostyczną, nie była przekazywana interesariuszom, to przydatność sprawozdawczości dla szacowania przyszłych przepływów pieniężnych byłaby znacznie osłabiona [European Financial Reporting Advisory Group, 2013]. To pozwala dowiedzieć, że związki modelu biznesu i rachunkowości istnieją.

Nadal jednak rola modelu biznesu w rachunkowości jest kontrowersyjna [Girella, Tizzo, Ferrari, 2019]. Istnieje wiele stanowisk dyskusyjnych, negujących konieczność i możliwość implementacji modelu biznesu do rachunkowości [Singleton-Green, 2014], podnosząc negatywny wpływ dla przejrzystości i porównywalności informacji sprawozdawczych, a także ich neutralności. Wyraźnie rozróżnia się w tym zakresie sprawozdawczość finansową, w ramach której implikacje te są znacznie bardziej wątpliwe, podczas gdy w obszarze sprawozdawczości niefinansowej jest to nieco mniej dyskusyjne [Girella, Tizzo, Ferrari, 2019].

Podstawowe sprawozdanie finansowe powinno być oparte na zasadach ogólnych, w celu wiernego odzwierciedlenia rzeczywistego stanu finansowego i majątkowego, a nie kształtowane przez specyficzne informacje, oparte na charakterze jednostki, także jej modelu biznesu. W tym kontekście podkreśla się również ograniczenie porównywalności sprawozdań przedsiębiorstw czy też nawet niezdolność sprawozdania finansowego do prezentacji informacji o modelu biznesu, a w jego ramach o sposobie tworzenia wartości [International Integrated Reporting Council, 2013c; Lassini, Lionzo, Rossignoli, 2016].

Z drugiej strony, zwolennicy tej koncepcji wskazują, że model biznesu ma dużą wartość poznawczą, która wyraża się w możliwości poznania modelu biznesu prowadzonej działalności jeszcze przed oceną finansową danych sprawozdawczych. Ma to duże znaczenie np. dla inwestorów długoterminowych. W kontraście do oponentów zwolennicy uważają, że wpływ modelu biznesu zwiększa porównywalność przedsiębiorstw w ramach branży [European Financial Reporting Advisory Group, 2013]. Inni zauważają równocześnie, że

uwzględnianie wzorców sprawozdawczych czy wskazówek do ujednolicania raportowania o modelu biznesu, mimo że zwiększa porównywalność, to jednak może zmniejszać koncentrację na unikatowych cechach modelu biznesu jednostki sprawozdawczej [Michalak, Bek-Gaik, Karwowski, 2018: 163].

Szerokie badania trendów badawczych w zakresie relacji informacji gospodarczych z entropią w procesach rachunkowości (lata 1974-2020) ujawniły pięć rozwijających się podstawowych kierunków badawczych, wśród których znalazły się również model biznesu wraz z jego oceną, a także raportowanie CSR i dywersyfikacja działalności przedsiębiorstw [Abad-Segura, Gonzalez-Zamar, Squillante, 2021]. Bez wątpienia potwierdzić zatem można, że obszar sprawozdawczości ukierunkowanej na realizację celów i korzyści społecznych stanowi ważny czynnik rozwoju modelu biznesu i jego sprawozdawczości. Wskazuje się, że społeczna odpowiedzialność powinna być włączona w misję firmy, nawet jeśli takie działania wymagają poświęcenia części celów ukierunkowanych na maksymalizację zysków. Rachunkowość ma tutaj duże znaczenie, gdyż sukces w realizacji tych działań zależy także od umiejętności komunikacyjnych i ich skuteczności, ale przede wszystkim od zagwarantowania rzetelności informacyjnej. Systemy księgowe będą musiały być w stanie zmierzyć i wiarygodnie raportować nie tylko zyski w wymiarze ekonomicznym, ale i korzyści społeczne i środowiskowe, jak też koszty. Obecnie dopasowanie to jest widoczne również w podkreślanej już sferze regulacyjnej, w której zachodzą procesy standaryzacji raportowania niefinansowego. Tworzy się zatem pewna konstrukcja modelu biznesu, powiązana silnie z systemem rachunkowości [Coate, Mitschow, 2015]. Pojawia się równocześnie wątpliwość, czy sprawozdania niefinansowe stanowią odzwierciedlenie rachunkowości, czy mogą być one emanacją modelu biznesu.

Niewątpliwie zakres raportowania niefinansowego, wyrażający się w narracyjnej formie wyrazu, w dużej części wykracza poza ramy klasycznej rachunkowości finansowej, prezentując również informacje przetwarzane w ramach rachunkowości zarządczej, dotąd rozpatrywanej jako dostarczająca informacji interesariuszom wewnętrznym [Raulinajtys-Grzybek, Karwowski, 2022]. Konsekwencją takich procesów jest, zdaniem Autorki, konieczność redefiniowania zakresów rachunkowości finansowej i zarządczej, gdyż z ugruntowanych założeń rachunkowość zarządcza, na co wskazują również przytoczeni badacze, nie podlega ujawnieniom zewnętrznym. Przytoczyć tu można również stanowisko prezentowane przez J. Samelaka [2013: 79], które co prawda dotyczy sprawozdawczości finansowej, jednak możliwe jest rozpatrzenie go w ujęciu rozszerzającym *per analogia*. Po pierwsze, autor podkreśla, że w ramach sprawozdawczości finansowej prezentowane są także informacje niefinansowe, po drugie, proponuje, by sprawozdawczość finansową rozpatrywać w znacznie szerszym zakresie niż wyłącznie w ramach systemu rachunkowości, podkreślając, iż część

tworzonych w sprawozdawczości informacji pochodzi spoza tego systemu. Podobnie, choć wyraźnie na znacznie szerszą skalę, charakterystyka ta dotyczy raportowania niefinansowego, które korzystając z systemu rachunkowości, wykracza poza tradycyjnie pojęte jej ramy albo też znajduje się „na granicy rachunkowości” [Kawacki, 2018]. Sprawozdawczość niefinansowa i tworzone w jej ramach sprawozdania niefinansowe uznawane są bowiem za sprawozdania spoza zbioru rocznego sprawozdania finansowego oraz raportu biegłego rewidenta, natomiast na tle przepisów dyrektywy 2014/95/UE sprawozdania niefinansowe dotyczą ochrony środowiska, ładu korporacyjnego i polityki społecznej [Bek-Gaik, Krasodomska, 2018].

Na podstawie powyższych różnych stanowisk można uznać, że tradycyjnie rozumiane rozróżnienie rachunkowości finansowej i zarządczej na bazie kierunków i zakresów ujawnianych informacji traci na znaczeniu. Przywołane argumenty uzupełnia uznanie, że szczególne dopasowanie rachunkowości z modelem biznesu jest widoczne z perspektywy procesowej. Współcześnie rozumiana rachunkowość stanowi system dynamiczny, odzwierciedlający szereg realizowanych przez przedsiębiorstwo działań i procesów. Jak wskazują J. Michalak, B. Bek-Gaik i M. Karwowski [2018: 18-19], w etapach realizacji rachunkowości obejmujących identyfikację i pomiar, wycenę, ewidencję i sprawozdawczość różne modele biznesu będą wpływały na odmienne rozpatrywanie wartości prognozy istotności, ryzyko i trwałość sposobu tworzenia wartości, generowanie przepływów pieniężnych oraz sytuację finansową jednostki, przyjęte modele i zasady wyceny aktywów i pasywów, ewidencję i rozliczanie kosztów, a wreszcie na stosowane wzorce ujawnień sprawozdawczych o sytuacji majątkowej i finansowej jednostki. Mając na uwadze dominującą funkcję informacyjną rachunkowości, należy przyjąć, że istotność modeli biznesu wzrasta, gdyż wpływają one na realizację tej właśnie funkcji rachunkowości, uzupełniając ją o wypełnianie funkcji kontrolnej, analitycznej i wielu innych obszarów rachunkowości.

Wartościowe badania przenikania koncepcji modelu biznesu na tle dotychczasowych badań przeprowadził M. Karwowski [2021]. Wynika z nich, że (na poziomie dość wysokiego uogólnienia) w pracach innych badaczy wykorzystanie elementów modelu biznesu, w tym głównie aspektów kreowania wartości, pojawia się w roku 1997. Na przestrzeni kolejnych lat w dyscyplinie rachunkowości, audytu, rachunkowości zarządczej i raportowania zintegrowanego elementy modelu biznesu są wykorzystywane do identyfikacji ryzyka badania (rachunkowość, audyt), przełożenia strategii na działania (rachunkowość zarządcza), poprawy strategii zarządzania finansami firmy (rachunkowość), tworzenia długoterminowej wartości (raportowanie zintegrowane). Elementy sprawozdawczości modelu biznesu można odnaleźć, choć w formie pobocznej, przypadkowej, również w wielu skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych grup kapitałowych [Chluska, 2018].

Podstawową konceptualizację modelu biznesu, rozpatrywaną z perspektywy rachunkowości, opracował International Integrated Reporting Council [2013c; 2021]. W sposób wyraźny cechuje ją znacznie większa wszechstronność niż podejścia zaproponowane przez inne organizacje [Girella, Tizzo, Ferrari, 2019], w tym te stanowiące standardy rachunkowości. Jak się okazało, są to najbardziej powszechne wytyczne po dziś dzień.

Co istotne, to właśnie IIRC opracował szczegółowe wytyczne raportowania zintegrowanego. Raport zintegrowany powinien być zorientowany na interesariuszy, wyrażać przyszłościowe cele strategiczne, sformułowane w oparciu o realizowany model biznesu [Eccles, Krzus, 2010]. Sprawozdawczość ta powinna zawierać zarówno pozytywne, jak i negatywne oceny oraz w sposób zrozumiały wyjaśniać związki między determinantami wpływającymi na tworzenie wartości i trwałość modelu biznesu [International Integrated Reporting Council, 2013c; Raemaekers, Maroun, Padia, 2016; McNally, Cerbone, Maroun, 2017].

Inne regulacje, dotyczące modelu biznesu, można odnaleźć w *Strategic Report Guidance* (opublikowany w roku 2014, a zaktualizowany w 2018 r.) brytyjskiego Komitetu Sprawozdawczości Finansowej (Financial Reporting Council), który zawiera wytyczne sporządzania raportu strategicznego, stanowiącego odpowiednik sprawozdania zarządu, choć o szerszym zakresie ujawnień, ukazującego w sposób holistyczny i istotny model biznesu prowadzonej działalności przedsiębiorstwa, podkreślając równocześnie, że powinien on być zgodny z celami przedsiębiorstwa. Model biznesu powinien odzwierciedlać, jak przedsiębiorstwo generuje wartość, w jakiej strukturze i z wykorzystaniem jakich kluczowych zasobów oraz relacji, a także jak wpływa na kwestie środowiskowe i społeczne oraz jakie ryzyka go kształtują [Financial Reporting Council, 2014; 2018b].

W ramach standardów *GRI Sustainability Reporting* (Global Reporting Initiative) [GRI, b.r.], które w szczegółowy sposób przedstawiają proces raportowania zrównoważonego rozwoju, model biznesu jest przedstawiany w niewielkim stopniu jako element sprawozdania o strategii zrównoważonego rozwoju. Standardy zawierają wskazówki w zakresie raportowania informacji z obszarów: społecznego, ekonomicznego i środowiskowego. Raport powinien obejmować głównie te obszary, które istotnie wpływają na ocenę jednostki przez interesariuszy oraz na podejmowane przez nich decyzje. Model biznesu, obok wyznaczonych celów przedsiębiorstwa i strategii, ma przyczyniać się do zapobiegania negatywnym wpływom i wzmacniać osiągnięcie pozytywnych wpływów na ekonomię, środowisko i ludzi [GRI Standards, 2022]. Jest również wskazywany jako czynnik determinujący sposób zastosowania standardów GRI, jednakże nie jest w szczegółach omawiany, a raczej wspomniany jako element wymagający rozważenia lub wpływający na określone kwestie, szczególnie w zakresie standardów dedykowanych sektorom związanym z węglem, gazem i olejem. W przeważającej części standardów GRI jest on zupełnie pomijany [GRI, b.r.].

W Polsce opracowany został Standard Informacji Niefinansowych (SIN), który wspomaga realizację obowiązków raportowania informacji niefinansowych. Został on przygotowany pod koordynacją Stowarzyszenia Emitentów Giełdowych oraz Fundacji Standardów Raportowania. Stanowi on pewną uproszczoną formę standardów GRI. SIN rekomenduje ujawnianie informacji niefinansowych z wyodrębnieniem trzech głównych zakresów: zarządczego (przeciwdziałanie korupcji i łapownictwu), środowiskowego (zagadnienia środowiskowe) oraz pracowniczego i społecznego (sprawy społeczne i pracownicze, poszanowanie praw człowieka). Spółki powinny realizować zasadę „stosuj lub wyjaśnij”, która oznacza konieczność ujawnienia każdego zakresu, a w przypadku niestosowania określonych polityk – ujawnienia tej informacji i wskazania przyczyny. Istotne podkreślenia jest, że wyraźnie wskazano, iż wypełnianie obowiązków zawartych w ustawie o rachunkowości, w zakresie ujawnień informacji niefinansowych, może być realizowane w ramach dotychczas stosowanego systemu raportowania, np. GRI (o ile spółki takie raportowanie realizowały), wymaga to jednak weryfikacji pod kątem spełniania wszystkich wymogów regulacyjnych. Ponadto opracowany SIN pełni właśnie funkcję standardu, który może być wykorzystany do konstrukcji raportu na temat informacji niefinansowych. SIN zaleca zastosowanie kluczowych wskaźników wyników (*key performance indicators*, KPIs), które powinny być porównywalne, dostosowane do sytuacji i specyfiki sektora, w którym działa przedsiębiorstwo, a także pozwalające na ujawnienie trendów zmian w wynikach działalności spółek w odniesieniu do branży [Fundacja Standardów Raportowania, 2017; Błażyńska, 2019: 12-13]. Jest to szczególnie istotne, gdyż praktyka raportowania KPI wskazuje różne determinanty i ograniczenia wpływające na wybór i zakres raportowania tych wskaźników [Krasodomska, Zarzycka, 2021; Zarzycka, Krasodomska, 2021; 2022].

W standardzie wskazano, że z punktu widzenia wyników niefinansowych (społecznych i środowiskowych) i zrozumienia przez interesariuszy, jak przedsiębiorstwo wpływa obecnie i w przyszłości na otoczenie, kluczowe znaczenie mają strategia oraz realizowany model biznesu przedsiębiorstwa. W opisie modelu biznesu należy podkreślić jego unikalność, a także społeczne i środowiskowe konsekwencje zastosowania tego modelu, charakter jego oddziaływania. Przedstawić należy strukturę zarządzania w przedsiębiorstwie aspektami środowiskowymi i społecznymi, a także strategię rozwoju z uwzględnieniem tych aspektów. W charakterystyce realizowanego modelu biznesu należy wskazać charakterystykę łańcucha dostaw, w tym kluczowe obszary oddziaływania na te dwa istotne obszary otoczenia. W badaniu łańcucha dostaw istotne jest ponadto, jak dostawcy oddziałują na otoczenie społeczne i środowiskowe [Fundacja Standardów Raportowania, 2017: aneks 5].

Zróżnicowanie regulacyjne, ale również wybiórcze i fragmentaryczne podejście do sprawozdawczości modelu biznesu w pozostałych przedstawionych standardach i opracowaniach, w zestawieniu z kompleksowością ram IIRC oraz stosunkowo wysoką popularnością ich stosowania, jak również przejrzystą ich konstrukcją, co znacznie ułatwia ich implementację i dalszą modyfikację w odniesieniu do potrzeb jednostek gospodarczych, pozwala pozytywnie ocenić ich treść i użyteczność. W rezultacie ujawnianie i sprawozdawczość modelu biznesu na fundamentach założeń IIRC są podstawą badań prowadzonych w niniejszej monografii i podlegają uszczegółowieniu w dalszych jej częściach.

Implementacje modelu biznesu w sposób wyraźny są widoczne zarówno w obszarze strategii działania firm, jak i sprawozdawczości finansowej oraz niefinansowej, choć w tych trzech obszarach adaptacja przebiega w częściowo odmienny sposób [Girella, Tizzo, Ferrari, 2019]. Przenikanie modelu biznesu do rachunkowości dotyczy zarazem obszaru rachunkowości finansowej i niefinansowej, głównie sprawozdawczości oraz rachunkowości zarządczej, choć jak dotąd badania i aplikacje dotyczące tego drugiego obszaru są rzadsze. W zakresie rachunkowości finansowej można wskazać trzy podstawowe obszary dyfuzji [European Financial Reporting Advisory Group, 2013; Michalak, Bek-Gaik, Karwowski, 2018: 23]:

- ujmowanie składników aktywów i pasywów,
- wycenę składników aktywów i pasywów oraz strumieni przychodów i kosztów,
- sprawozdawczość, w tym zasady i sposoby ujawniania składników aktywów i pasywów oraz przychodów i kosztów, konfigurację aktywów i innych zasobów.

Realizowany przez przedsiębiorstwo model biznesu w bezpośredni sposób kształtuje przychody i koszty działalności, naturalnie wpływa również na strukturę aktywów, kapitałów i zobowiązań, determinuje też w rezultacie zawartość przyjętych zasad (polityki) rachunkowości [Chluska, 2017].

Model biznesu jest rozpatrywany już w warstwie fundamentalnej rachunkowości, z perspektywy realizacji cech jakościowych sprawozdania finansowego, w tym przede wszystkim wiernej prezentacji, przydatności, porównywalności i zrozumiałości. W rezultacie prac EFRAG nad dyfuzją modelu biznesu do rachunkowości, a w szczególności sprawozdawczości, sformułowano stanowisko popierające ten proces. Podkreślono, że odpowiednie ujmowanie informacji o modelu biznesu jest przydatne, gdyż przyczynia się do zwiększenia stopnia wiernej prezentacji, porównywalności i zrozumiałości sprawozdań finansowych. Wskazane jest ujęcie modelu biznesu w ramach MSSF zawsze wtedy, gdy przyczynia się to do lepszego odzwierciedlenia rzeczywistości gospodarczej, a także do większej spójności i jakości informacji, też celem ułatwienia dokonywania badań porównawczych [European Financial Reporting Advisory Group, 2013].

Zdaniem Międzynarodowej Rady Sprawozdawczości Finansowej (IASB) odwołanie do modelu biznesu, w miejsce odwołań do intencji kadry zarządzającej, powinno zredukować uznaniowość i zmienność w ujmowaniu i wycenie aktywów [Michalak, Bek-Gaik, Karwowski, 2018: 129]. Model biznesu dotyczy bowiem szerszej perspektywy, jest bardziej stabilny i wymaga mniej dokumentacji dla jego weryfikacji w porównaniu do intencji zarządzających [European Financial Reporting Advisory Group, 2013].

W zakresie wyceny podkreśla się, że wpływ modelu biznesu widoczny jest również w kształtowaniu rozwiązań polityki rachunkowości poprzez wybór odpowiednich metod i kategorii wyceny, zależnej od funkcji, jaką pełni składnik aktywów, a która to funkcja determinowana jest z kolei przyjętym modelem biznesu. Inny sposób postępowania będzie realizowany np. w odniesieniu do budynku ujętego jako składnik aktywów trwałych, inny w odniesieniu do traktowania go jako inwestycji długoterminowej, a jeszcze inny, gdy budynek ten jest produktem finalnym działalności operacyjnej jednostki, przeznaczonym do sprzedaży.

Sprawozdanie finansowe powinno odzwierciedlać logikę prowadzonej działalności przedsiębiorstwa, a ta z kolei stanowi podstawę wyboru zasad (polityki) rachunkowości, zasad wyceny i ujawniania informacji sprawozdawczych, sposób prezentacji informacji, wybór kryteriów ich grupowania. Co istotne, podkreśla się, że podejście oparte na zasadach, będące podstawą tworzenia standardów rachunkowości (MSSF), sprzyja tworzeniu elastycznych norm, a to z kolei otwiera szersze możliwości wykorzystania modelu biznesu w sprawozdaniu finansowym, choć równocześnie czynnikiem ograniczającym wartość poznawczą o modelu biznesu jest skupienie założeń koncepcyjnych wokół podejścia bilansowego, podczas gdy model biznesu koncentruje się na tworzeniu wartości, głównie poprzez strumienie przychodów i kosztów [Karwowski, 2021]. Dlatego też w badaniach [Disle i in., 2016] podkreślono dwa wymiary włączenia tej koncepcji: jeden związany z dokonywaniem wyborów księgowych, a drugi dotyczący prezentowania dodatkowych informacji. Mimo że koncepcja ta w rachunkowości ewoluuje, to autorzy wskazują, iż może to być dopiero jej początek rozwoju w rachunkowości.

Model biznesu jest również elementem treści Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) i Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (MSR), choć w przeważającej części wystąpień jest to realizowane pośrednio. W sposób nieco bardziej wyraźny ujęty jest w MSR 12 „Podatek dochodowy”. W treści standardu wskazuje się, że model biznesu należy rozpatrzeć w zakresie sposobu wyboru metody ujmowania podatku odroczonego dotyczącego nieruchomości inwestycyjnych wycenianych w wartości godziwej, które równocześnie podlegają odpisom amortyzacyjnym na cele podatkowe. Mimo że MSSF nie odnoszą się bezpośrednio do modelu biznesu, to wskazują to pojęcie. Wykorzystano to w treści MSSF 9 „Instrumenty finansowe”, ale poja-

wiał się także w treści projektów założeń koncepcyjnych MSSF, choć w ostatecznej wersji został pominięty [European Financial Reporting Advisory Group, 2013]. MSSF 9 zakłada, że klasyfikacja aktywów finansowych jest zależna m.in. od wyników oceny modelu biznesu zarządzania danym portfelem aktywów finansowych. Z kolei zmiana podejścia do klasyfikacji aktywów finansowych może powodować konieczność przeklasyfikowania i zmian zasad wyceny posiadanych instrumentów finansowych lub ich części. W standardzie pojęcie modelu biznesu jest wykorzystane w ujęciu wąskim, bowiem odnosi się do wybranego sposobu zarządzania częścią działalności przedsiębiorstwa, tj. zarządzania grupami aktywów finansowych dla realizacji celu biznesowego i generowania przepływów pieniężnych. Model ten wskazuje, czy przepływy pieniężne będą pochodzić z przepływów wynikających z realizacji postanowień zawartej umowy, ze sprzedaży aktywów finansowych czy z obu tych źródeł. Podkreśla się, że nie odnosi się on do pojedynczych pozycji aktywów finansowych, lecz do ich grup, co czyni go konceptem bardziej stabilnym i powszechnym. Ponadto jest on potwierdzeniem pewnych faktów, a nie deklaracji. Znajomość wpływu różnych modeli biznesu na konfigurację aktywów i pasywów dla tworzenia wartości dla właścicieli wskazuje, że model biznesu może być pomocny w wyborze ujawniania, wyceny i prezentacji elementów sprawozdania finansowego [Rozporządzenie Komisji Europejskiej zmieniające rozporządzenie..., 2016]. Ujęcie modelu biznesu w standardzie MSSF 9 stanowi jak dotąd najszersze jego rozpoznawanie, w szczególności uznaje się, że [Michalak, Bek-Gaik, Karwowski, 2018, 70-71]:

- kluczowy personel kierowniczy jest odpowiedzialny za ustalenie celu modelu biznesu,
- model biznesu i zamiary kierownictwa nie są tożsame, gdyż zamiary mogą również odnosić się do pojedynczych transakcji,
- jednostka może stosować więcej niż jeden model biznesu w odniesieniu do zarządzania instrumentami finansowymi,
- „model biznesu nie jest wyborem, ale faktem, który może być obserwowany poprzez sposób zarządzania jednostką i raportowania informacji do kluczowego personelu kierowniczego jednostki [...]”.

Podkreślić należy, że postanowienia standardu MSSF 9 dotyczą wąskiego problemu instrumentów finansowych, jednakże trudno w pełni podzielić ostatni z prezentowanych atrybutów, że model biznesu nie jest wyborem, lecz faktem. Z perspektywy obserwacyjnej bez wątpienia tak jest, ale w istocie fakt wynika z wcześniej podejmowanych decyzji, dotyczących rodzaju i formy prowadzonej działalności oraz nabycia zasobów.

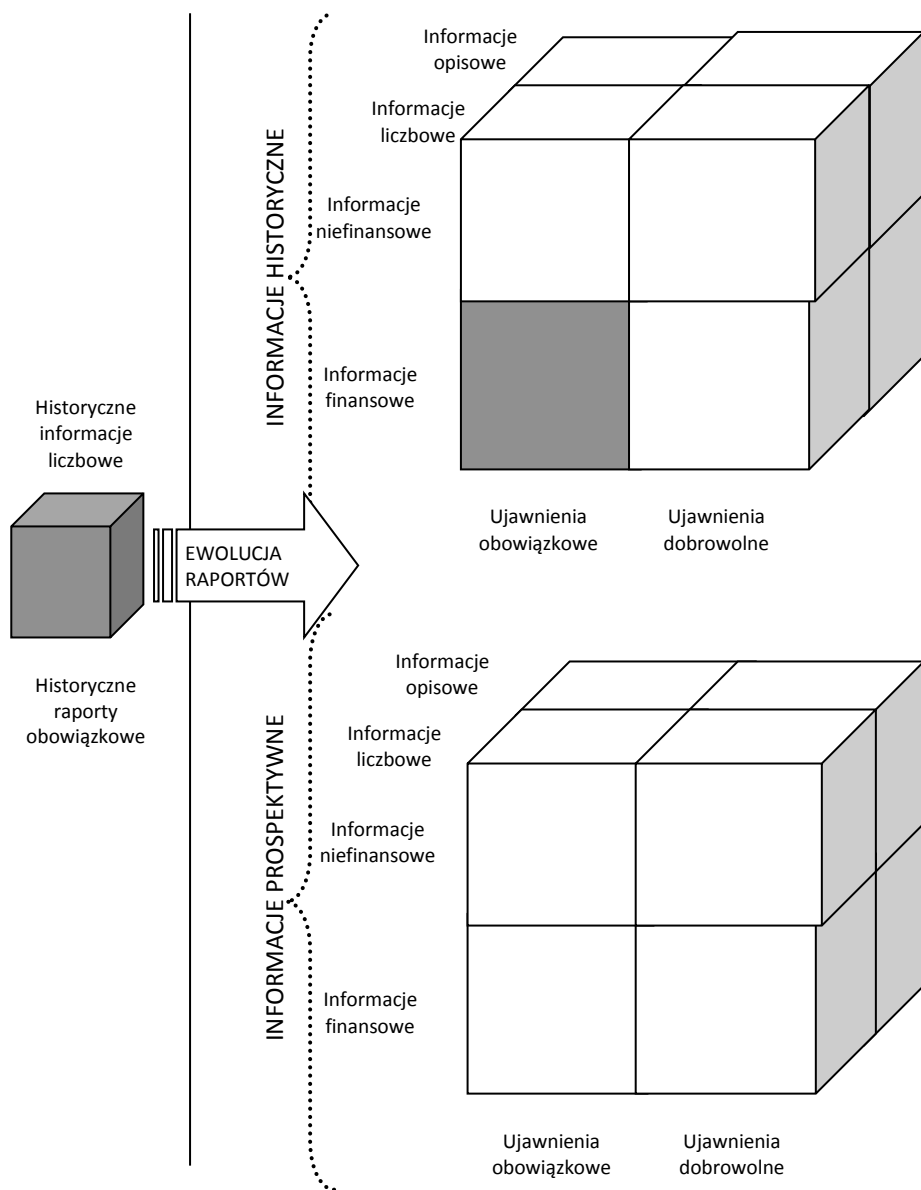
Pośrednio elementy modelu biznesu można odnaleźć w treści dotyczących rachunkowości zabezpieczeń w MSR 39. Inne standardy, które odwołują się do koncepcji modelu biznesu, choć w sposób pośredni, to: MSR 2, MSR 40, MSSF 8.

Przywołuje je również Interpretacja nr 13. Pewne elementy modelu biznesu można odnaleźć w projektach standardów, w tym: MSR 19, MSSF 10, MSSF 15, MSSF 16 oraz MSSF 17, a dotyczyły one ujmowania, wyceny i prezentacji transakcji w sprawozdaniu finansowym, lecz z pominięciem definiowania modelu biznesu, albo też wyłącznie do uzasadnienia dokonywanych w tekstach standardów zmian [Michalak, Bek-Gaik, Karwowski, 2018: 70]. Mimo że przytoczone badania J. Michalaka, B. Bek-Gaik i M. Karwowskiego [2018: 71] wskazują, iż model biznesu nie stanowi istotnego przyczynku do ustalania zasad (polityki) rachunkowości oraz prezentacji informacji w sprawozdaniu finansowym, to jednak mając na względzie wzrost jego znaczenia w działalności współczesnych przedsiębiorstw, należy dążyć do zwiększenia jego roli w sprawozdawczości finansowej, również w drodze regulacji bilansowych (np. standardów rachunkowości czy też polityki rachunkowości).

Istotnym przyczynkiem do rozwoju modelu biznesu na płaszczyźnie rachunkowej jest rozwój raportowania zintegrowanego, które w swym dominującym założeniu ma stanowić spójny, holistyczny obraz przedsiębiorstwa. Model biznesu to kluczowy element sprawozdawczości zintegrowanej, w tym raportowania zintegrowanego [International Integrated Reporting Council, 2013c; 2021]. IIRC rekomenduje, by informacja finansowa oraz informacja niefinansowa nie były komunikowane w odosobnieniu, lecz w postaci jednego, wspólnego raportu zintegrowanego, który obejmuje swoim zakresem szeroki horyzont informacyjny [International Integrated Reporting Council, 2013c].

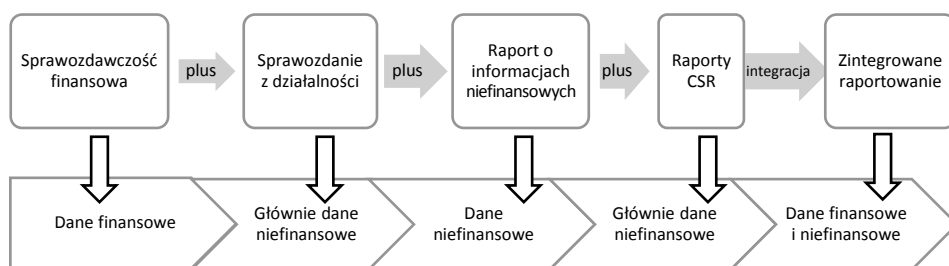
Rozwój raportowania zintegrowanego bezpośrednio wiąże się z ewolucją raportu rocznego (rysunek 1.7) poprzez odejście w sprawozdawczości od prezentowania jedynie obligatoryjnych, historycznych informacji finansowych i poszerzanie sprawozdawczości niefinansowej. Ewolucja raportów rocznych przebiega na czterech płaszczyznach: (1) uzupełnienie informacji finansowych o informacje niefinansowe, (2) uzupełnienie informacji liczbowych o informacje opisowe (kwalitatywne), (3) zwiększanie roli i zakresu ujawnień dobrowolnych, (4) zwiększenie roli informacji dla celów prognostycznych.

Rozwój raportowania zintegrowanego wiąże się z krytyką tradycyjnego sprawozdania finansowego. W tym świetle raportowanie zintegrowane stanowi kolejny etap w ewolucji sprawozdawczości, gdyż łączy elementy przedstawione dotychczas w sprawozdaniu finansowym, sprawozdaniu z działalności, sprawozdaniu CSR i raporcie o informacjach niefinansowych w spójną całość firm (rysunek 1.8) [Dratwińska-Kania, Ferens, Szewieczek, 2021: 29].



Rysunek 1.7. Ewolucja raportu rocznego

Źródło: Marcinkowska [2004: 10].



Rysunek 1.8. Ewolucja koncepcji raportowania przedsiębiorstwa

Źródło: Dratwińska-Kania, Ferens, Szewieczek [2021: 29].

Raportowanie zintegrowane obejmuje istotne informacje na temat strategii, zarządzania, wyników i perspektyw organizacji na przyszłość w sposób, który odzwierciedla ekonomiczny, społeczny i środowiskowy kontekst. Sprawozdawczość zintegrowana rozwija się w odpowiedzi na zwiększone i ugruntowujące się istotnie zapotrzebowanie na informacje o działaniach organizacji w zakresie społecznej odpowiedzialności biznesu i zrównoważonego rozwoju [Świdarska, Bek-Gaik, 2016: 8].

W zakresie sporządzania raportów zintegrowanych w największym stopniu wykorzystanie znajdują wskazane ramy raportowania IIRC. Misją IIRC stało się stworzenie globalnie akceptowanych ram raportów zintegrowanych, które łączą w przejrzysty, spójny i porównywalny format informacje dotyczące spraw środowiskowych, społecznych i na temat ładu korporacyjnego, tak aby pomóc przedsiębiorstwom w podejmowaniu bardziej zrównoważonych decyzji oraz umożliwić inwestorom i innym zainteresowanym interesariuszom poznanie, w jaki sposób przedsiębiorstwo działa, kreuje i podtrzymuje wartość [Fijałkowska, Sobczyk, 2018]. Celem ram raportowania zintegrowanego miało być zatem połączenie sprawozdawczości finansowej i sprawozdawczości dotyczącej zrównoważonego rozwoju. Proponuje się, aby sprawozdawczość zintegrowana była jednym dokumentem, który obejmuje i łączy w sobie istotne informacje finansowe i niefinansowe prezentowane obecnie w różnych sprawozdaniach. Warto jednak podkreślić, że sprawozdawczość zintegrowana to nie tylko podejście wąskie, obejmujące jeden, zbiorczy raport finansowy, to również pewna struktura sprawozdawcza, proces dotyczący integracji różnych aspektów sprawozdawczych, co niekoniecznie musi przyjąć postać jednego, zbiorczego raportu. Sprawozdawczość zintegrowana przedstawia w sposób holistyczny informacje ekonomiczne i pozaekonomiczne, które umożliwiają prezentację i ocenę dokonanych w obszarze finansowym, społecznym i środowiskowym. Prezentuje informacje o realizacji działań zrównoważonego rozwoju, społecznej odpowiedzialności, ujawnia model biznesu jednostki, pokazuje powiązania strategiczne. W ten sposób wpływa na lepsze zrozumienie jednostki, jej zdolności do kreowa-

nia wartości, poprawę relacji z inwestorami, zwiększa zaufanie innych interesariuszy. Dodatkowo przynosi rezultat w postaci poprawy jakości prezentowanych informacji, uwypukla czynniki decydujące o sukcesie organizacji, zwiększa zaangażowanie pracowników poprzez ich uczestnictwo w realizacji działań zrównoważonego rozwoju, następnie komunikowanych wewnątrz i na zewnątrz organizacji [Dratwińska-Kania, Ferens, Szewieczek, 2021: 38-39].

Ewolucja sprawozdawczości korporacyjnej i zintegrowanej to proces ciągły, gdyż stanowi reakcję na stale zmieniające się oczekiwania otoczenia, interesariuszy. Jak wskazuje I. Sobańska [2012: 188]: „Przyjęcie oczekiwań odbiorców informacji jako jednolitej formy różnicowania się konstytuuje całościowy system rachunkowości i zapewnia jego jedność [...] na coraz wyższym poziomie złożoności i w jego nowych formach organizacji charakterystycznych dla społeczeństwa ponowoczesnego, w tym formach sieciowych”.

Zintegrowana sprawozdawczość spotyka się również z krytyką i sceptycyzmem, że nie niesie ładunku potencjału i nie służy żadnemu użytecznemu celowi oraz jest mało prawdopodobne, by miała duży wpływ na praktyki sprawozdawczości finansowej oraz na społeczeństwo [Flower, 2015]. Również z perspektywy istotnych do zarządzania zmian klimatycznych wskazuje się, że obecny zakres raportowania zintegrowanego nie ma mocy sprawczej, by zmienić sposób, w jaki duże przedsiębiorstwa radzą sobie z ryzykiem zmian klimatycznych w krótkim okresie. Zakres ujawnień skutków społecznych i środowiskowych działania firm, zarządzanie ryzykiem zrównoważonego rozwoju w sprawozdawczości zintegrowanej są zatem niewystarczające. Integracja danych finansowych i niefinansowych również okazuje się niewystarczająca. Konieczne staje się podjęcie dodatkowych działań, by wyprzedzić czas, w którym to katastrofa klimatyczna doprowadzi do zmiany paradygmatu w praktyce korporacyjnej. Możliwe jest wprowadzenie np. korekty zysków o koszty utraty bioróżnorodności, emisji CO², zwiększenia zasięgu i upowszechnienia bieżącej komunikacji, m.in. poprzez witryny internetowe [Atkins i in., 2015]. Z kolei J. Maniora [2017] podkreśla, w oparciu o przeprowadzone badania 250 największych międzynarodowych korporacji w zakresie relacji raportowania zintegrowanego oraz różnych wariantów raportowania zrównoważonego rozwoju (ESG) lub też braku takiego raportowania, że raportowanie zintegrowane nie cechują szczególne zalety stanowienia tzw. nadrzędnego mechanizmu raportowania. Nie potwierdzono, że firmy odnoszą korzyści z przejścia z odrębnego raportowania ESG na raportowanie zintegrowane.

Równocześnie wiele jest stanowisk popierających potencjał raportowania zintegrowanego. Podkreśla się potencjał poszerzenia konwencjonalnej rachunkowości, który ułatwia szerszą kontrolę i promuje w większym stopniu zintegrowaną koncepcję wartości [McNally, Maroun, 2018]. Można oczekiwać, że

w tym obszarze kluczowe będą elementy: tworzenie wartości oraz model biznesu, a także rozpoznawanie klienta i jego oczekiwań względem tej wartości. Elementy te będą wyznaczały ścieżkę przeprojektowania raportowania zintegrowanego. Mowa jest nawet o raportowaniu biznesu (*business reporting*, BR) oraz raportowaniu kapitału intelektualnego (*intellectual capital reporting*, IC) [Roslender, Nielsen, 2021]. Wskazani autorzy – co również kluczowe dla prowadzonych w niniejszej rozprawie rozważań – podkreślają, że w ramach koncepcyjnych IIRC jest kilka kluczowych pojęć, które dotąd nie były dogłębnie zbadane, w tym w ramach nauki rachunkowości. Są to właśnie proces tworzenia wartości oraz model biznesu. Model biznesu został wyraźnie osadzony w strukturze raportu zintegrowanego. Stanowi on jeden z ośmiu jego elementów (tabela 1.9), które w całościowym opracowaniu mają pokazać proces kreowania wartości przez przedsiębiorstwo, właściwy dla jednostki sprawozdawczej [International Integrated Reporting Council, 2021: 38].

Tabela 1.9. Elementy raportu zintegrowanego

Element	Charakterystyka – kluczowe pytania
Profil przedsiębiorstwa i jego otoczenia zewnętrznego	Czym zajmuje się przedsiębiorstwo, co robi i w jakich warunkach funkcjonuje?
Ład korporacyjny	W jaki sposób nadzór korporacyjny wspiera zdolność przedsiębiorstwa do tworzenia wartości w krótkim, średnim i długim okresie?
Model biznesu	Jaki jest model biznesu przedsiębiorstwa?
Szanse i ryzyka	Jakie specyficzne ryzyka i szanse wpływają na zdolność przedsiębiorstwa do tworzenia wartości w krótkim, średnim i długim okresie oraz jak przedsiębiorstwo nimi zarządza?
Strategia i alokacja zasobów	Dokąd zmierza przedsiębiorstwo oraz jakie są środki i sposoby do realizacji celu?
Dokonania	W jakim stopniu przedsiębiorstwo zrealizowało cele strategiczne i jakie osiągnęło wyniki w aspekcie ich wpływu na kapitały?
Podsumowanie wyników, perspektywy na przyszłość	Jakie wyzwania i niepewności może napotkać przedsiębiorstwo w realizacji strategii i jakie są potencjalne implikacje dla jego modelu biznesu i przyszłych wyników?
Podstawa sporządzenia i prezentacji	W jaki sposób przedsiębiorstwo określa, które kwestie należy uwzględnić w zintegrowanym raporcie, i jak mierzy się lub ocenia takie kwestie?

Źródło: opracowanie własne na podstawie Dratwińska-Kania, Ferens, Szewieczek [2021: 42]; International Integrated Reporting Council [2021: 8].

Model biznesu pokazuje procesy tworzenia wartości. Jest systemem złożonym z nakładów i aktywów początkowych (*inputs*), działalności biznesowej (*business activities*), efektów końcowych działalności (*outputs*) oraz rezultatów (*outcomes*), kreuje określoną wartość w krótkim, średnim i długim terminie. Dyfuzja modelu biznesu do rachunkowości i finansów, mimo głosów oponentów, jest zatem nieunikniona. Znajduje potwierdzenie nie tylko w akceptacji i pozytywnym wzmocnieniu ze strony organizacji branżowych [European Fi-

nancial Reporting Advisory Group, 2013], ale również w zmianach standardów i wytycznych raportowania (np. standardów IFRS S, standardów ESRS) [International Financial Reporting Standards, 2022; 2023; b.r.; Rozporządzenie delegowane Komisji Europejskiej uzupełniające dyrektywę..., 2023], a także zmianach legislacyjnych prawa bilansowego [Ustawa o zmianie ustawy o rachunkowości, 2017; Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie zmiany rozporządzenia..., 2022; Rozporządzenie delegowane Komisji Europejskiej uzupełniające dyrektywę..., 2023]. Utrwali ona komunikację na linii menadżerowie–inwestorzy i zrozumienie sprawozdawczości finansowej firm.

Prezentowane są wyraźne stanowiska za włączeniem elementów modelu biznesu do treści założeń koncepcyjnych MSSF, co pozwoliłoby uwiarygodnić ten element poprzez oparcie na weryfikowalnych dowodach. Ponadto założenia koncepcyjne powinny podkreślać i ilustrować, w jaki sposób model biznesu może odgrywać rolę w ujmowaniu, wycenie, prezentacji i ujawnianiu informacji zgodnie z konkretnym standardem rachunkowości, np. w zakresie rozpoznawania, wyceny i ujmowania dochodów netto lub elementów innych dochodów całkowitych [European Financial Reporting Advisory Group, 2013].

Jak już podkreślono, prym w rozpatrywaniu modelu biznesu w ramach rachunkowości dzierżą wytyczne opracowane przez IIRC w 2013 r. Na poziomie wytycznych międzynarodowych w proces ten włączyła się również IASB, która wydała w tym samym roku dokument *Przegląd ram koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej*, w którym dyskusji publicznej poddano argumentację za definiowaniem modelu biznesu i przeciw temu [International Accounting Standards Board, 2013]. Rezultaty tej dyskusji wyraziły się w przekonaniu o braku konieczności jednolitego definiowania modelu biznesu z perspektywy rachunkowości, w tym głównie sprawozdawczości [Sorrentino, Smarra, 2015]. Co warto jednak podkreślić, dyskusja ta nie oznaczała ignorowania samej koncepcji i jej wykorzystania, a jedynie rozpatrywanie warstwy definicyjnej.

W ramach działania rynku Unii Europejskiej model biznesu został włączony do rachunkowości na bazie Dyrektywy 2014/95/UE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 22 października 2014 r. zmieniającej dyrektywę 2013/34/UE w odniesieniu do ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy [2014]. W świetle wprowadzonych przepisów wszystkie duże jednostki interesu publicznego, za które uważa się spółki notowane na rynkach publicznych oraz wskazane na podstawie odrębnych regulacji prawnych (w tym ze względu na rozmiar lub rodzaj działalności gospodarczej – za duże jednostki uznaje się te, które zatrudniają powyżej 500 pracowników), mają obowiązek ujawnić w sprawozdaniu z działalności syntetyczny opis modelu biznesu, w tym dotyczący spraw środowiskowych, społecznych i pracowniczych, oraz niefinansowe kluczowe wskaźniki wyników związane z ich działalnością (tzw. KPI).

W ślad za tymi regulacjami również w polskim prawie bilansowym odnajdujemy elementy dotyczące modelu biznesu. Wyrazem tego jest wprowadzenie, w odniesieniu do dużych jednostek zaufania publicznego, obowiązku złożenia oświadczenia na temat informacji niefinansowych, którego element stanowi zwięzły opis modelu biznesu jednostki [Ustawa o zmianie ustawy o rachunkowości, 2017]. Element ten to integralna część sprawozdania z działalności zarządu, ale może być również prezentowany w odrębnej formie. Również w Krajowych Standardach Rachunkowości, a w szczególności w Krajowym Standardzie Rachunkowości 9 „Sprawozdanie z działalności”, można odnaleźć elementy nawiązujące do modelu biznesu. KSR 9 stanowi wytyczne sporządzania sprawozdania z działalności (w tym także sprawozdania zarządu z działalności lub sprawozdania komplementariuszy), sporządzanego na podstawie przepisów art. 49, 49b i art. 55 Ustawy o rachunkowości [2023]. W punktach 6.5 i 6.6 bezpośrednio wskazano elementy, które powinny być zawarte w opisie modelu biznesu. Są to [Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie ogłoszenia uchwały..., 2018: pkt. 8.5]:

- profil działalności przedsiębiorstwa, cel i sposób działania oraz sposób tworzenia i dostarczania wartości w perspektywie długoterminowej,
- uzupełnienia wymienionych elementów o: wartość oferowaną różnym segmentom klientów, relacje z kontrahentami, kanały komunikacji, dystrybucji i sprzedaży, organizację wewnętrzną i najważniejsze procedury funkcjonowania, kluczowe zasoby, zrealizowane kluczowe działania w celu przekształcenia nakładów w wyniki, związki z innymi partnerami (interesariuszami), które pozwalają na tworzenie wartości.

Opis ten może w całości lub części zastąpić opis charakterystyki działalności jednostki i jej zasobów, które umożliwiają zrozumienie działalności jednostki, a o których mowa we wcześniejszych częściach tego standardu. Ponadto istotne zmiany w przyjętym modelu działalności (modelu biznesu) powinny być komunikowane. Zawartość sprawozdania z działalności emitentów papierów wartościowych jest regulowana dodatkowo przepisami Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie informacji bieżących i okresowych przekazywanych przez emitentów papierów wartościowych... [2018].

Jak zauważono, model biznesu znajduje bezpośrednie przełożenie w polityce rachunkowości. Przede wszystkim wybrane metody wyceny, ujmowania i prezentacji transakcji gospodarczych determinowane są przez realizowany model biznesu, który określa umiejscowienie aktywów w cyklu obrotowym i ich funkcje w przedsiębiorstwie. W rezultacie można uznać, że odczyt modelu biznesu jest w pewnej części możliwy w treści polityki rachunkowości, a przedsiębiorstwa o podobnym rodzaju działalności charakteryzuje zbliżona treść polityki rachunkowości, także w zakresie kluczowych zasobów czy procesów [Karwowski, 2017]. Jednakże związki modelu biznesu i polityki rachunkowości mogą być

niedużo bardziej istotne, otóż bowiem możliwe jest uznanie, że rozumienie modelu biznesu pozwala na kształtowanie polityki rachunkowości, które wspomaga realizację podstawowej funkcji rachunkowości – informacyjnej, wspomagającej proces decyzyjny [Pielaszek, Świdorska, Krysik, 2014; Chluska, 2017], a równocześnie różne funkcje, jakie pełnią podobne aktywa, lecz w odmiennych przedmiotach działalności, determinują sposób pomiaru, dokumentacji, ujmowania i prezentowania tych składników w sprawozdaniu finansowym.

Badając relacje modelu biznesu i rachunkowości, należy z jednej strony zwrócić uwagę na pewną niekonsekwencję, a z drugiej podkreślić stale trwającą dyfuzję badanej koncepcji do rachunkowości. Niekonsekwencja wynika z nieco mylnych, a może raczej niejednoznacznych założeń. Otóż podkreśla się, że sprawozdawczość o modelu biznesu jest obligatoryjna wyłącznie dla określonych, dużych jednostek, o których mowa powyżej. Tymczasem uważa lektura Krajowych Standardów Rachunkowości poszerza krąg podmiotów sprawozdawczych o wszystkie jednostki, które sporządzają sprawozdanie z działalności². Mimo że zapisy standardu KSR 9 stanowią wyłącznie zalecenia, pewne dobre praktyki, niemniej jednak nie można zignorować faktu ich istnienia i należy wskazać, że występują regulacje w prawie polskim, które do sprawozdawczości o modelu biznesu włączają szerszy krąg mniejszych podmiotów. Z drugiej strony sytuacja ta stanowi wyraźne potwierdzenie i intencję poszerzania grupy podmiotów raportujących o modelu biznesu, co ugruntowuje pozycję badanej koncepcji na płaszczyźnie sprawozdawczości przedsiębiorstw oraz jej dostosowywania do zmiennych oczekiwań interesariuszy, w tym tendencji do prezentowania holistycznego, a równocześnie w miarę syntetycznego obrazu działalności przedsiębiorstwa.

Równocześnie model biznesu rozwija się także na płaszczyźnie rachunkowości zarządczej. Rachunkowość zarządcza jest wykorzystywana do badania elementów składających się na model biznesu, zarządzania nimi i kształtowania ich konfiguracji, wytyczania i realizacji strategii przedsiębiorstwa w taki sposób, by efektywnie wspomagać procesy zarządcze w przedsiębiorstwie (tabela 1.10).

² Oświadczenie na temat informacji niefinansowych stanowi obligatoryjny element sprawozdania z działalności. Dodatkowe opisy modelu biznesu jednostki, z uwzględnieniem postanowień KSR 9, stanowią wyraz dobrych praktyk. W przypadku jednostek zobligowanych do sporządzenia oświadczenia dodatkowe elementy w sprawozdaniu z działalności mogą przybierać charakter ogólny i odnosić się do treści zawartych w oświadczeniu [Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie ogłoszenia uchwały..., 2018: pkt 6.2].

Tabela 1.10. Metody rachunkowości zarządczej przydatne przy analizie poszczególnych elementów modelu biznesu

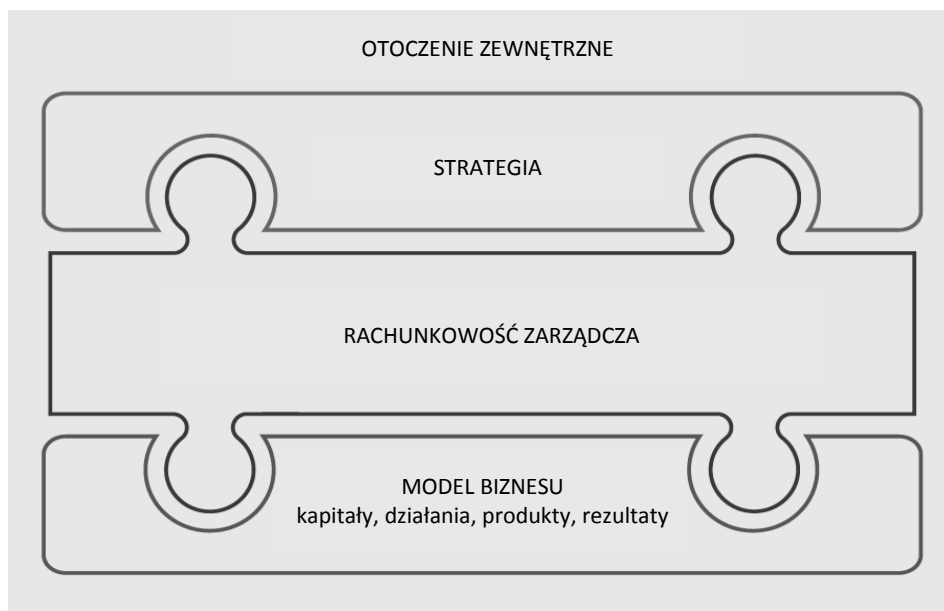
Elementy modelu biznesu według Osterwaldera [2004]	Metody rachunkowości zarządczej
– Segmenty klientów – Relacje z klientami	– Analiza rentowności segmentów klientów (wieloblokowy i wielostopniowy rachunek kosztów) – Analiza wartości klientów w całym cyklu utrzymywania relacji z nimi (<i>customer lifetime value</i>)
Kanały dystrybucji	Analiza rentowności kanałów dystrybucji
Propozycja wartości	Rachunek kosztów celu (rachunek kosztów docelowych) wraz z technikami analizy wartości dla klientów
Kluczowe procesy	– Rachunek kosztów działań – Rachunek kosztów strumieni wartości – Rachunek cech i charakterystyk produktów
Zasoby	Zasobowy rachunek kosztów, budżetowanie strategiczne, kapitałowe i operacyjne
Kluczowi partnerzy	Rachunkowość otwartych ksiąg, rachunkowość międzyorganizacyjna
– Strumienie przychodów – Struktura kosztów	Rachunek kosztów zmiennych, analiza koszty–rozmiary–wyniki, metody kalkulacji kosztów, rachunek kosztów <i>kaizen</i> , budżetowanie operacyjne

Źródło: Michalak, Bek-Gaik, Karwowski [2018: 32].

Narzędzia rachunkowości zarządczej są także wykorzystywane do zarządzania innowacyjnymi modelami biznesu, w tym przede wszystkim do informowania o finansowych i niefinansowych efektach wprowadzania innowacji do modelu biznesu [Świdarska, Raulinajtys-Grzybek, Pielaszek, 2017]. Autorzy wskazują np. zaawansowane raporty rentowności klientów, kanałów dystrybucji, kalkulację kosztów cyklu życia nowego produktu, *target costing*, system pomiaru i wykorzystania kluczowych zasobów, Zrównoważoną Kartę Dokonań i inne. Badania w zakresie wykorzystania rachunkowości zarządczej dla sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju wskazały, że największe zainteresowanie wykazują informacje o działalności przedsiębiorstw, ich interesariuszach oraz ekonomicznym wpływie na otoczenie [Baran, Raulinajtys-Grzybek, Karwowski, 2020]. Warto zauważyć, że równocześnie są to elementy raportowane w ramach sprawozdawczości modelu biznesu.

Globalne zasady rachunkowości zarządczej (*global management accounting principles*) zostały opracowane w kooperacji CIMA (Chartered Institute of Management Accountants) i AICPA (American Institute of CPAs) jako forma przewodnika po najlepszych praktykach w rachunkowości zarządczej, by wspomagać podejmowanie decyzji, które będą dążyły do osiągania zrównoważonej wartości w różnych przedsiębiorstwach (małych, średnich i dużych). W treści tych zasad wyróżniono model biznesu, choć nie jest on bezpośrednio badany, a raczej uznawany za istotny kontekst prowadzonych działań zarządczych. Model biznesu definiuje się tu zgodnie z podejściem określonym przez IIRC. Jedna

z czterech podstawowych zasad rachunkowości zarządczej, rozważanych w ramach omawianych treści, włącza strategię organizacji do jej modelu biznesu, przy równoczesnym wyraźnym wskazaniu, że nie są te pojęcia tożsame. Zasada ta pomaga organizacjom w modelowaniu różnych scenariuszy i ich wpływie na generowanie i utrzymanie wartości, a rachunkowość zarządcza pozwala na analizę tych różnych scenariuszy [Baran, Raulinajtys-Grzybek, Karwowski, 2020]. Rachunkowość zarządcza łączy strategię z modelem biznesu poprzez system zarządzania dokonania (rysunek 1.9). Celem zarządzających jest trwale tworzenie wartości dla interesariuszy w czasie, co można osiągnąć przy założeniu, że model biznesu jest elastyczny i odporny na zakłócenia.



Rysunek 1.9. Relacje rachunkowości zarządczej, strategii i modelu biznesu

Źródło: Chartered Global Management Accountants [2017: 15].

Model biznesu jest powiązany z otoczeniem zewnętrznym i systemem zarządzania organizacją. W konsekwencji czynniki polityczne, ekonomiczne i społeczne wymagają szczególnej uwagi. Przykładem może tu być wpływ rewolucji przemysłu 4.0, która oddziałuje na intensyfikację wykorzystania niektórych systemów rachunkowości zarządczej [Piosik, 2022]. Istotną rolę odgrywa także otoczenie konkurencyjne, które generuje kontekst określonego ryzyka i możliwości, szans i zagrożeń, w których rosnące oczekiwania interesariuszy muszą być zaspokojone. Realizacja modelu biznesu w odniesieniu do założeń jest na bieżąco, w ramach systemu rachunkowości zarządczej, monitorowana i raportowana do określonych decydentów. Zasady (standardy) rachunkowości zarządczej

wskazują, że model biznesu wyjaśnia, w jaki sposób wartość jest tworzona, dostarczana i przechwytywana, a także, obok badania rynku i makro-ekonomicznego otoczenia, przyczynia się do osiągnięcia zrównoważonego rozwoju. Podkreśla się, że sprawozdawczość zewnętrzna, w której wyróżniono, iż wartość dla organizacji powstaje, gdy organizacja wykazuje zaangażowanie w relacje z szeroką bazą interesariuszy w celu komunikowania strategii, modelu biznesu i wyników organizacji, wymaga dostosowania do raportowania modelu biznesu. Konieczna jest taka agregacja danych, aby w sposób wyraźny wydzielić cztery główne komponenty modelu biznesu. W przekroju tych komponentów należy badać alokację zasobów, działania, nośniki kosztów, dokonania. Model biznesu powinien być także (łącznie z łańcuchem tworzenia wartości) testowany pod kątem odporności na ewentualne istotne zmiany warunków makroekonomicznych, fluktuacje płynności oraz wpływ innych zagrożeń [Chartered Global Management Accountants, 2017].

Koncepcja modelu biznesu znajduje silne powiązanie także z ładem korporacyjnym [Mahonen, 2020]. Autor uznaje, że odpowiedzialność zarządu za zarządzanie przedsiębiorstwem z zachowaniem zasad ładu korporacyjnego, w połączeniu ze zrównoważonym rozwojem działalności przedsiębiorstwa, stanowi praktycznie to samo. Ma to związek z tym, że w ostatnich dekadach pojawiły się oczekiwania wobec integracji działań na rzecz różnych interesariuszy, a także by względy środowiskowe, społeczne i zrównoważonego rozwoju były włączane na stałe do procesów tworzenia wartości oraz działań inwestycyjnych.

Przykład, jak model biznesu może kształtować wartość przychodów, dochodów oraz obliczanej na ich podstawie marży zysku, a także wskaźników finansowych (np. ROA, ROE), został zaprezentowany przez R.A. McLeana i R.I. Garisa [2005]. Na przykładzie działalności pośrednictwa (tzw. agent wydatków lekowych) w zawieraniu różnych umów finansowania wydatków lekowych wskazano, jak zastosowanie innych niż US GAAP zasad ewidencji przychodów rzutuje na obliczane wskaźniki marży na pokrycie oraz ROA i ROE. Podkreślono pewną wadliwość ogólnie przyjętych zasad rachunkowości, które nie pozwalają na rejestrację transakcji gospodarczych w sposób w pełni odzwierciedlający istotę przyjętego modelu biznesu. Obowiązujące regulacje traktują wszystkie płatności według planu jako przychód agenta. Obejmują one nie tylko realizowaną marżę zysku, ale i przychód przekazywany kolejno aptekom, stanowiący równocześnie koszt działalności. Przy uwzględnieniu modelu biznesu agenta, który polega na pełnieniu funkcji brokera, przekazującego jedynie środki finansowe, możliwe jest zarejestrowanie transakcji z pominięciem przychodów i kosztów w części dotyczącej przepływu środków od nabywcy do sprzedawcy. W takim rozwiązaniu, mimo że kwota zrealizowanej marży jest identyczna,

w sposób wyraźny wzrastają wartości marży i oparte na nich wartości wskaźników finansowych. Przedstawiony przykład potwierdza, że model biznesu znajduje odzwierciedlenie w strukturach rachunkowości, jednak równocześnie podkreśla, iż regulacje rachunkowości mogą nie w pełni podążać za modelami biznesu przedsiębiorstw. W tym kontekście należy uznać, że sprawozdawczość odgrywa w takich przypadkach szczególną rolę, jeśli bowiem się przyjmie, iż obowiązujące standardy rachunkowości nie pozwalają w pełni ująć w księgach rachunkowych transakcji gospodarczych w sposób, który w jak najwierniejszy sposób odzwierciedla model biznesu, to właśnie sprawozdawczość może tę lukę wypełnić, wyjaśniając sporne i niedorozumiane kwestie.

Podsumowując prowadzone rozważania, **należy potwierdzić zrealizowanie pierwszego celu C1 monografii, dotyczącego prezentacji charakterystyki, terminologii i typologii modelu biznesu. Przedstawiono w szerokim ujęciu obszary i zasady jego ujawniania w rachunkowości przedsiębiorstw, w szczególności na tle zróżnicowania form prowadzenia działalności przedsiębiorstw oraz polityki rachunkowości i stosowanych wzorców i schematów sprawozdawczych.** Wskazać należy, że bez wytyczenia wyraźnych ram sprawozdawczych nie będą występowały na poziomie jednostek przesłanki do jednolitego prezentowania modelu biznesu. Uporządkowana formuła sprawozdawcza może z kolei stać się determinantą rozwoju modelu biznesu na „niższych” płaszczyznach rachunkowości, poprzedzających etap sprawozdawczy, czyli w obszarze ujawniania i wyceny. Może to być również argumentem za dyfuzją tej koncepcji do mniejszych organizacji, co w rezultacie wpłynie na poprawę jakości ich komunikacji z interesariuszami. Obserwowalne rozbudowanie badanej koncepcji na poziomie terminologicznym czyni bardziej skomplikowanym proces jej odzwierciedlania w rachunkowości, z drugiej jednak strony pozostawia pewną swobodę dekonstrukcji w odniesieniu do zaspokajania potrzeb konkretnych organizacji. Tymczasem na płaszczyźnie atrybutów jakościowych sprawozdawczości, a w szczególności transparentności, zrozumiałości, wiarygodności, wiernej reprezentacji i wreszcie porównywalności w czasie i przestrzeni, warstwa terminologiczna, rozpatrywana na tle potrzeb systemu rachunkowości, powinna być konstruowana w oparciu o fundamenty teorii interesariuszy i z zachowaniem wskazanych cech. Wyznacza to zasadność określania wyraźnych ram modelu biznesu, jego definiowania i klasyfikowania.

Rozdział 2

Kreacja wartości dla interesariuszy w strukturze modelu biznesu jednostek ochrony zdrowia

2.1. Łańcuch tworzenia wartości w jednostkach ochrony zdrowia

Rozdział drugi przedstawia rozwinięcie i poszerzenie (w rezultacie realizacji badań własnych) fundamentów koncepcji modelu biznesu, przedstawionych w rozdziale pierwszym, z ukierunkowaniem na perspektywę funkcjonowania jednostek ochrony zdrowia i świadczenia usług związanych z ochroną życia i zdrowia ludzkiego. **Przewodnim zamiarem rozważań prowadzonych w tej części monografii staje się zatem w pierwszej kolejności realizacja celu dotyczącego identyfikacji i opisu procesu tworzenia wartości oraz kształtowania modelu biznesu w jednostkach ochrony zdrowia (C2)**, co zostanie przedstawione w ramach podrozdziałów 2.1-2.3 traktujących odpowiednio o łańcuchu tworzenia wartości w podmiotach, które wykonują świadczenia opieki zdrowotnej, interesariuszach zainteresowanych działalnością tych podmiotów i jej rezultatami, którzy oddziałują w różnym stopniu na kształt modeli biznesu. W dalszej części rozwinęte zostaną refleksje na temat ram konstrukcyjnych modeli biznesu jednostek ochrony zdrowia. Niniejszy rozdział, w ostatnim czwartym punkcie, przedstawia wyniki badań własnych prowadzonych w odniesieniu do kolejnego celu (C3), wyrażonego jako opracowanie autorskiej klasyfikacji modeli biznesu znajdujących zastosowanie w działalności związanej z udzielaniem świadczeń opieki zdrowotnej. Dla realizacji tych celów postawiono hipotezę H1 traktującą, iż istnieją potrzeba i możliwość opracowania klasyfikacji modeli biznesu odzwierciedlających zróżnicowanie działalności jednostek ochrony zdrowia. W ramach weryfikacji hipotezy H1 i realizacji celów C2 i C3 zaprezentowano w ostatniej części niniejszego rozdziału (podrozdział 2.4) **taksonomię modeli biznesu jednostek ochrony zdrowia**.

W badaniach wykorzystano metody krytycznej analizy literatury przedmiotu, indukcji i wnioskowania. W rozdziale odniesiono się również do metod związanych z analizą skupień, przy użyciu narzędzi statystycznych i opracowanej bazy danych empirycznych o działalności jednostek ochrony zdrowia. W rezultacie **przedstawiono autorską taksonomię modeli biznesu badanych jednostek**, która w istotnym zakresie uzupełnia zidentyfikowaną lukę badaw-

czą w operacjonalizacji modeli biznesu w środowisku jednostek ochrony zdrowia. Opracowana taksonomia posiada istotny walor badawczy, gdyż została opracowana w warunkach znacznego ograniczenia subiektywności kreacyjnej badacza, wyrażającej się w ogólnym ustalaniu przekrojów klasyfikacyjnych w odniesieniu do potrzeb realizowanych badań. Taksonomia bazuje na metodzie klastrowania, wprowadzając istotny walor obiektywności wyników badania.

Organizacje działają w przyjętym systemie realizacji założonego celu działania, który – jak podkreślono w rozdziale 1 – może być skoncentrowany na zaspokajaniu potrzeb właścicieli/inwestorów. Można także zaobserwować ukierunkowanie celów przedsiębiorstw na wypełnianie potrzeb innych interesariuszy. Dokonuje się to w ślad za założeniami teorii interesariuszy, która przesuwając punkt ciężkości i skupienia z przedsiębiorstwa i podmiotów bezpośrednio silnie z nim związanych (właścicieli, kontrahentów, kredytodawców itd.) na inne, dotąd niezauważane albo ignorowane lub nieznacznie uznawane grupy interesariuszy, które, co szczególnie ważne, reprezentują nieco inne potrzeby i cele, można rzec, mniej nacechowane monetarnie.

Bez względu jednak na rozpoznaną grupę, której potrzeby są zaspokajane, realizacja celów przedsiębiorstw wiąże się z tworzeniem wartości. Wartość może być postrzegana w różnych formach i kontekstach, w postaci materialnej, w tym finansowej, a także niematerialnej, subiektywnego odbioru przez finalnego odbiorcę [Lewicka, 2014], np. w postaci dobrobytu, dobrego samopoczucia, zadowolenia czy też troski i dbałości, oraz w wielu innych kontekstach. Jej pomiar, szczególnie w naukach ekonomicznych, stanowi przedmiot wielu badań i wiąże się z różnorodnymi trudnościami i wyzwaniem [Kariozen, 2011]. Niewątpliwie wartość w wymiarze finansowym dominuje wśród celów realizowanych przez przedsiębiorstwo, ale nie stanowi już wyłączności.

Wartość jest kategorią, którą ekonomiści próbują oszacować, co okazuje się niezmiernie trudne. Trudność ta wynika z określenia, czym jest wartość, dopiero później bowiem można ją zmierzyć. To pojęcie o charakterze ogólnym, wieloznacznym, nieostre i w rezultacie trudne do zdefiniowania. Jest ono przedmiotem badań filozoficznych w zakresie aksjologii, czyli nauki o wartościach, choć jak wskazuje B. Nadolna [2011], badania aksjologiczne, dotyczące rozważań nad wartością, mogą być przeprowadzane w różnych dyscyplinach naukowych. Wtedy przybiera ona różną postać. Według *Wielkiej Encyklopedii PWN* [2005: 13] wartość w rozumieniu filozofii to „podstawowa kategoria aksjologii, oznaczająca wszystko to, co cenne i godne pożądanego, co stanowi cel ludzkich dążeń”. Dla rozpatrywania wartości istotna jest zatem kwestia poddania wartościowaniu, które pozwala uznać to „coś” za *a priori* wartościowe, jeśli jest ono poddane z góry procesowi oceny, często przez samego badacza [Łobocki, 2009: 149]. Wartościowanie można również powtórzyć, czyli przeprowadzić ocenę *a posteriori*, po wystąpieniu lub na podstawie faktów. Należy też rozróżnić

przedmiot wartościowania – czyli to, czemu wartość jest przypisywana, oraz podmiot wartościowania – czyli ten, który tę wartość określa i przypisuje. W oparciu o powyższe rozważania można uznać, że wartość może być ekonomicznie postrzegana na tle jej użyteczności, czyli zdolności towaru czy usługi do zaspokojenia potrzeb. Pojawia się tu bowiem podmiot wartościowania, czyli ten, z perspektywy którego oceniana jest użyteczność, oraz przedmiot wartościowania – towar lub usługa.

Wartość w klasycznej szkole ekonomii może być rozpatrywana w ujęciu A. Smitha oraz D. Ricardo. A. Smith wyróżnił dwa pojęcia wartości: wartość użytkową oraz wartość wymienną, a miernikiem wartości wskazał pracę, postrzeganą jako koszt alternatywny względem wolności, spokoju i szczęścia [Lipiński, 1968: 288, 315; Drenda, 2016]. Z kolei D. Ricardo uznawał, że miarą wartości może być wyłącznie czas pracy poświęcony na wytworzenie określonego dobra (ale z perspektywy pracy robotnika, a nie wydatków na jego pracę). Takie rozpatrywanie wartości podkreśla równocześnie subiektywne podejście do jej rozpoznania. K. Marks pojęcie wartości traktował jako kategorię społeczną, a wartość (użytkową) rozumiał jako stopień zaspokojenia potrzeb [Lipiński, 1968: 288, 315; Drenda, 2016]. Z czasem do propozycji oceny wartości głównie na podstawie jej użyteczności dodano również koszty (produkcji). W świetle przekonań przedstawiciela neoklasycznej szkoły ekonomii i twórcy szkoły z Cambridge A. Marshalla [Zagóra-Jonszta, 2014] w teorii wartości należy połączyć elementy subiektywne oraz obiektywne. Marshall założył, że związki między wielkościami ekonomicznymi mają charakter funkcjonalny oraz nie istnieje prymat konsumpcji, a wartość i cenę w równym stopniu określają czynniki subiektywne – leżące po stronie popytu (użyteczność), jak i obiektywne – pozostające po stronie podaży (koszty produkcji). Mimo przyjęcia wielu uproszczeń i założeń, w tym warunku doskonałej konkurencji i niezależności konkurentów oraz braku wpływu na cenę zarówno kupujących, jak i sprzedających (cena równowagi ustalona w punkcie przecięcia krzywej popytu i podaży), założenia Marshalla pozwoliły uznać użyteczność i koszty za czynniki określające wartość [Zagóra-Jonszta, 2014]. Istotne jest także uwzględnienie postulatów J.B. Saya, który do określania wartości dodał takie atrybuty jak praca nieprodukcyjna oraz użyteczność dobra z perspektywy potencjalnego nabywcy [Próchnicki, 2006: 154; Nadolna, 2011]. Takie postrzeganie wartości w sposób istotny poszerza jej horyzont pomiaru. Temat ten rozwinął W. Mises, negując wymierny pomiar wartości w ekonomii w jednostkach pieniężnych. Uznał on, że określeniem wartości zajmuje się sam człowiek, który uczestniczy w wymianie dóbr. Przypisując przedmiotom określoną wartość, kieruje się w tym procesie własnym osądem, potrzebami, uznaniem i preferencjami. Podstawową przesłanką wymiany dóbr jest różna wartość nadawana im przez człowieka, który skłon-

ny jest dokonać wymiany wtedy, gdy wartość oddawanego dobra jest dla niego mniejsza niż dobra otrzymanego w wyniku wymiany. Jeśli więc wartość tych dóbr jest taka sama, to do wymiany nie dochodzi. Powoduje to, że tym samym zasobom możliwe jest przypisane różnej wartości [Nadolna, 2011].

Mimo rozwoju kolejnych teorii w naukach ekonomicznych współczesne rozważania wokół pomiaru i wyrazu wartości koncentrują się na jednostkach pieniężnych, zazwyczaj wyrażonych w formie ceny lub innej wartości pieniężnej. Nietrudno zauważyć, że podejście to jest stosunkowo wygodne przede wszystkim z perspektywy komparatywnej, która dominuje w społeczeństwie zglobalizowanym, z łatwym dostępem do informacji.

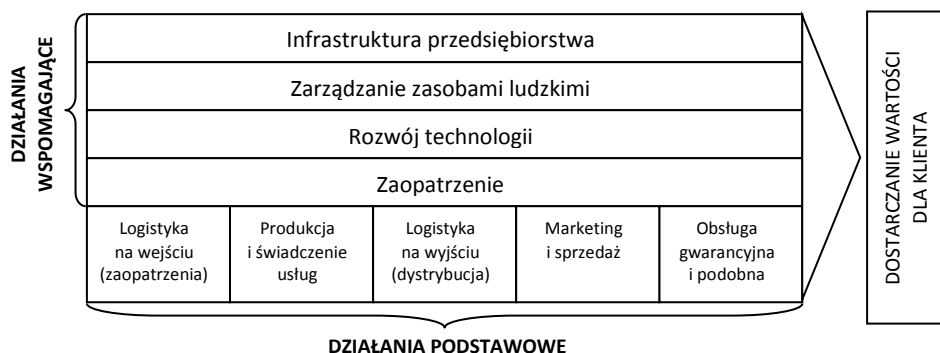
Z perspektywy teorii ekonomii wartość określa cenę lub zespół cech rzeczy, którą można wyrazić w wartości pieniężnej wraz ze wskazaniem użyteczności, potrzeby bądź innych atrybutów [Nadolna, 2011]. Nie jest to, jak wskazano, jedyna kategoria wartości. Współcześnie wartość można definiować np. poprzez pryzmat zestawu cech, które pozwalają zaspokoić określone potrzeby, czyli w sposób mocno subiektywny, ewentualnie jako „ilość jednostek zawartych w danej wielkości fizycznej” [Zagóra-Jonszta, 2014: 20]. Równocześnie jednak postuluje się odejście od definiowania wartości na gruncie teoretycznym, pozostawiając wartość w sferze dostosowywania jej znaczenia do potrzeb podmiotów działających w różnych obszarach ekonomii (teoretyk, przedsiębiorca, konsument, księgowy) [Zagóra-Jonszta, 2014].

Jeden z najbardziej znanych współczesnych ekonomistów zajmujących się tematem wartości, M.E. Porter twierdzi [2006: 18], że wartość może „przybrać postać niższych niż u konkurencji cen produktów i usług o porównywalnych właściwościach lub też unikalnych korzyści, których wartość zdecydowanie przekracza cenę, którą trzeba zapłacić za produkt”. Autor definiuje zatem wartość przez pryzmat finansowy, ceny, jaką klienci są skłonni zapłacić [Czakon, 2005: 15]. Natomiast łańcuch wartości stanowi narzędzie, dzięki któremu możliwe jest wyodrębnienie aktywności realizowanych przez przedsiębiorstwo oraz powiązane z nim podmioty (dostawcy, klienci), które są źródłem tej wartości [Porter, 2006: 18].

Koncepcja łańcucha wartości (*value chain*) zaproponowana przez M. Portera przedstawia działalność przedsiębiorstwa jako sekwencję następujących po sobie faz, określonych, usystematyzowanych działań, których realizacja przyczynia się do powstania wartości dla klienta. Łańcuch wartości odzwierciedla zatem ciąg wzajemnie zależnych i częściowo po sobie następujących lub równolegle przebiegających działań, realizowanych celem tworzenia wartości dla klienta. Perspektywa ta, szczególnie gdy rozpatrywana jako dążenie do rozwoju i wzmocnienia wartości, stanowi etap silnie uzależniony od tworzenia wartości rozpatrywanej z perspektywy procesów wewnętrznych, gdyż wydajne procesy

wewnętrzne pozwalają na dostarczanie lepszych usług do klientów [de Waal, 2007: 146]. Łańcuch wartości służy „do wyodrębnienia spośród ogółu zadań realizowanych przez nabywców, dostawców i firmy, osobnych, lecz powiązanych ze sobą działań, które są źródłem wartości”, a koncepcja łańcucha wartości „pozwała w sposób systematyczny spojrzeć na źródła wartości generowanej dla nabywcy (umożliwiającej żądanie wyższych cen) i zrozumieć, dlaczego jeden produkt lub usługa może wyprzeć z rynku inne” [Porter, 2006: 18, 22]. W takim ujęciu uwaga jest skupiona na marży, przychodach i kosztach realizowanych działań [Czakon, 2005: 15]. Łańcuch wartości jest uznawany za narzędzie zarządzania wartością przedsiębiorstwa, za którą uważa się dążenie do pomnażania wartości z perspektywy wszystkich interesariuszy podmiotu [Zarzecki, 2017]. Łańcuch wartości pozwala wydzielić procesy (działania) podstawowe i pomocnicze (wspomagające) [Porter, 1985]. Każdy z nich ma określone miejsce w systemie łańcucha wartości po to, by ostatecznie dostarczyć klientowi pożądaný produkt, czyli wykreować i przekazać coś, co stanowi dla klienta wartość. Wyróżnienie to jest szczególnie istotne także z perspektywy badania działań przynoszących wartość i nieprzynoszących wartości. W tym ujęciu, bez względu na branżę, w której działa przedsiębiorstwo, można wyróżnić dziewięć kategorii działań, z których pięć klasyfikuje się w ramach działań podstawowych, zaś pozostałe cztery w obszarze działań wspierających (pomocniczych, wspomagających) [Borowski, 2013].

Działania podstawowe obejmują trzy podstawowe fazy: fazę przedprodukcyjną, fazę produkcji oraz fazę sprzedaży, natomiast działania pomocnicze dotyczą działań zarządczych i doradczych, a także strategii funkcjonalnych (rysunek 2.1).



Rysunek 2.1. Łańcuch wartości przedsiębiorstwa

Źródło: opracowanie własne na podstawie Porter [1998: 37].

Podział i badanie działań według zaproponowanej na rysunku 2.1 struktury stanowią narzędzie poszukiwania ich wzajemnego oddziaływania oraz występowania innych zależności, które pozwalają zwiększyć efektywność i skutecz-

ność tworzenia wartości dla klienta oraz osiągania przewagi konkurencyjnej, a przede wszystkim pozwalają na eliminację lub ograniczenie działań nieprzynoszących wartości.

Łańcuch wartości Portera klasycznie jest uznawany za narzędzie analizy strategicznej i tworzenia przewagi konkurencyjnej. Tymczasem formułowana krytyka jego zastosowania dotyczy zarówno słabego zainteresowania ze strony praktyki, jak i podkreślenia, że często jest on błędnie interpretowany jako kategoria wartości dodanej [Borowski, 2013]. Wątpliwości dotyczą również stosowanych kryteriów wyodrębniania działań podstawowych i wspierających, stosowanego nazewnictwa [Czakon, 2005: 18-23]. Mimo że klasycznie łańcuch wartości skupia się na tworzeniu przewagi konkurencyjnej, to jednak jego potencjał jest znacznie szerszy. Ponadto w niektórych branżach może być wykorzystany częściowo. Tak jest w ochronie zdrowia, otóż bowiem w dużej części rynku opieki zdrowotnej działania konkurencyjne schodzą na dalszy plan albo nie występują, ale troska o dobro klienta jest nadal aktualna. Dlatego też podkreśla się inne walory łańcucha wartości. Umożliwia on identyfikację źródeł kosztów, przychodów, zysków, a także rozpoznanie potrzeb w zakresie zmian realizowanych w przedsiębiorstwie procesów i ich wpływów na założone cele, jak również powiązania wewnętrzne i zewnętrzne z dostawcami i klientami [Dratwińska-Kania, Ferens, Szewieczek, 2021: 144]. Łańcuch wartości wychodzi zatem poza ramy przedsiębiorstwa, rozpatrując je jako nieodłączny element szerszego systemu – określonego łańcucha zależności. W tym systemie występują dostawcy, odbiorcy, konkurenci. Przedsiębiorstwo tworzy zatem wewnętrzny łańcuch wartości, stanowiąc równocześnie element łańcucha zewnętrznego.

Włączenie łańcucha wartości do systemu rachunkowości znalazło potwierdzenie m.in. w 1996 r., w którym to Institute of Management Accountants (IMA), międzynarodowa organizacja skupiająca specjalistów z zakresu rachunkowości zarządczej i zarządzania finansami, uznała analizę łańcucha wartości za narzędzie rachunkowości zarządczej [Nita, 2008: 10-11]. Wspomaga on zarządzanie przedsiębiorstwem np. w procesach tzw. *lean management* czy *lean accounting* [Maskell, Kennedy, 2007]. Zarządzanie łańcuchem wartości stanowi, obok metod *visual management* i ciągłego doskonalenia, jedną z podstawowych metod *lean accounting*. W tym obszarze koncentruje się ono na monitorowaniu jakości podstawowych wyników działalności, obsłudze klienta i tworzeniu wartości dodanej.

Łańcuch tworzenia wartości w podmiotach świadczących usługi ochrony zdrowia ulega przeobrażeniom. Zarządzanie wartością w usługach zdrowotnych, ze względu na ich charakter, stanowi szczególne wyzwanie. Jednym z pierwotnych czynników różnicujących jest oddzielenie wartości w sferze usług od wartości produktów. Wynika to z niematerialnego charakteru usługi i silnego, emocjonalnego zaangażowania klienta, a także szczególnej sytuacji osobistej, w której znalazł się klient jako pacjent lub jego najbliższy. Mimo że nadal war-

tość koncentruje się wokół klienta [Suchecka, Owczarek, 2011], to jednak wyraźnie można odróżnić emocjonalne zaangażowanie klienta np. w procesie kupna usługi fryzjerskiej od jego zaangażowania w przypadku korzystania z usługi porady medycznej czy zabiegu inwazyjnego. Dotyczy to również identyfikacji czynników kluczowych dla realizacji procesów leczniczych z perspektywy tworzenia wartości dla pacjentów oraz innych uczestników tego procesu [Putyło, 2018]. Przede wszystkim następują przesunięcie siły nacisku, uwypuklenie innych wymiarów wartości, a nawet można uznać, że również podkreślenie i nasilenie dualizmu w tym obszarze. Wartość podlega tu ponadto wyraźnej egzemplifikacji w odniesieniu do poprzednich etapów jej definiowania. Ochronę zdrowia przestaje się traktować jako dobro luksusowe, a relacje w kontaktach z branżą medyczną przekształcają swój charakter w zbliżony do innych transakcji rynkowych. Równocześnie rośnie w szybkim tempie samoświadomość potrzeb zdrowotnych, a w efekcie popyt na usługi związane z ochroną zdrowia. Zmienia się też specyfika tego popytu. Usługi zdrowotne są coraz bardziej powszechne, dostępne, ale i zaawansowane. W tym kontekście wartość przyjmuje postać niematerialną w postaci komfortu i satysfakcji pacjenta z otrzymania szybkiej, terminowej, skutecznej (zadowolającej) usługi zdrowotnej, świadczonej przy użyciu dobrych, nowoczesnych technologii i w komfortowych warunkach. Nie można jednak ignorować faktu, którego sami zresztą często doświadczamy, że mimo pewnego upowszechniania i przyzwyczajania się do usług opieki zdrowotnej (co może nieco „spłycać” odczuwanie wartości) w wielu bardziej skomplikowanych, a często i nagłych przypadkach, wartość dla klienta osiąga pułap niemożliwy do zrealizowania w porównaniu z innymi obszarami życia.

Z perspektywy ekonomicznej jednostek ochrony zdrowia wartość przyjmuje postać finansową wyrażającą się w generowaniu strumieni przychodów, kształtowania struktury kosztów, a w efekcie dochodów. Może być określana jako stan zdrowia pacjenta będący rezultatem poniesionych kosztów [Porter, 2010]. Szczególne zainteresowanie wartością w ochronie zdrowia jest związane z wysokimi i rosnącymi w szybkim tempie kosztami opieki zdrowotnej oraz związanym z tym zamierzeniem ich powiązania z uzyskiwanymi rezultatami zdrowotnymi, a nie samym faktem realizacji świadczeń zdrowotnych. Zaproponowane przez M.E. Portera i E.O. Teisberg [2006: 98-99] podejście (*value-based healthcare*, VBHC) do rozumienia wartości nadal w centrum uwagi plasuje beneficjenta, którym jest pacjent, a równocześnie egzemplifikuje wartość jako będącą ilorazem efektów zdrowotnych istotnych dla pacjenta i kosztów ich uzyskania w postaci wydatków na realizację całego cyklu opieki zdrowotnej. Wykorzystuje zatem również analizę jakości opieki zdrowotnej, wynagradzając jednostki nie za usługę, ale za efekt w postaci wyleczenia lub poprawy stanu zdrowia pacjenta. Fundamentalnym celem i zadaniem działania jednostki ochrony zdrowia są dostarczenie wysokiej wartości dla pacjenta i jej zwiększanie

[Porter, 2020]. Podejście to, niewątpliwie trudne do realizacji, stanowi istotną rewolucję w rozpatrywaniu wartości w ochronie zdrowia, gdyż łańcuch wartości rozpatruje w ujęciu szerokim, zintegrowanym, wychodzącym poza konkretną jednostkę ochrony zdrowia, oraz wymaga wykorzystania określonych wskaźników zdrowotnych. VBHC odwołuje się do następujących założeń:

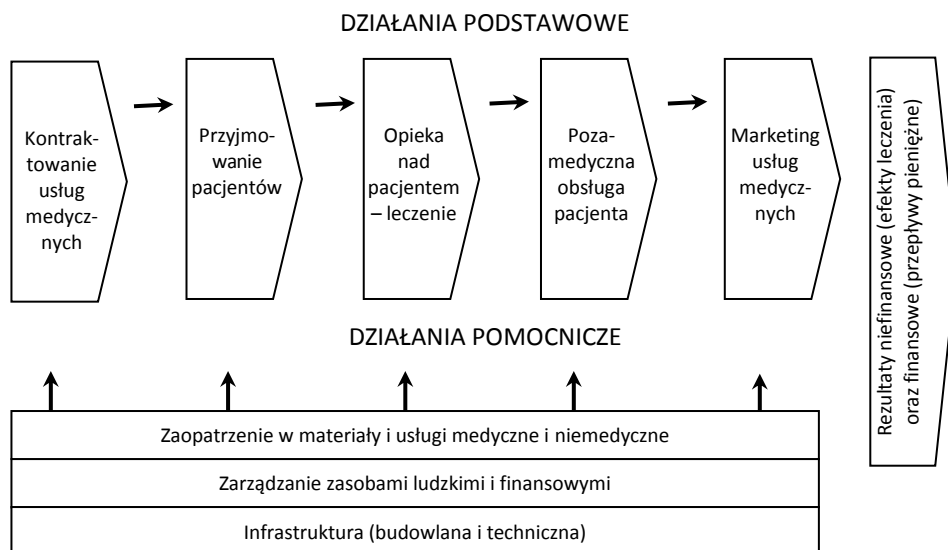
- organizacja opieki zdrowotnej jest oparta na jej cyklach oraz przebiegu choroby,
- wartość jest tworzona dla pacjentów,
- konieczne jest mierzenie kosztów i wyników leczenia, które dotyczą całego procesu leczenia, w tym poprzez wprowadzanie konkurencji między świadczeniodawcami mierzonej nie kosztami czy cenami usług, lecz wynikami ich realizacji w postaci określonej wartości dla pacjenta,
- usługodawcy koncentrują się na świadczeniu usług, w których są najlepsi, w zamian świadczenia szerokiego zakresu usług,
- pacjenci są zaangażowani w proces leczenia i uzyskiwania pożądanych rezultatów, w tym poprzez działania prewencyjne i diagnostyczne [Porter, Teisberg, 2006: 382-383; Pajewska, Partyka, Czerw, 2020; Porter, 2020].

Podejście to znajduje coraz szersze zastosowanie w reorganizacji systemów opieki zdrowotnej na świecie, szczególnie w obszarze finansowym, gdyż łącząc płatność z uzyskanymi wynikami zdrowotnymi, a nie samym faktem wykonania usługi, następuje zatem odejście od finansowania w formule *fee-for-service* czy kapitałowej. Angażuje w proces tworzenia wartości podstawowe grupy interesariuszy systemu ochrony zdrowia, obejmujące: świadczeniodawców, ubezpieczycieli, dostawców, pacjentów, pracodawców oraz władze państwowe. Jego zastosowanie wiąże się równocześnie z wieloma trudnościami, np. dotyczącymi dostępu do odpowiedniej informacji pozwalającej ocenić jakość świadczenia, rozmieszczenia jednostek ochrony zdrowia i ich współpracy (koncentracja na usługach, powiązanie z jednostkami wysokospecjalistycznymi), a także rozpatrywania świadczeń w formule bardziej zbliżonej do zintegrowanej niż jednostkowej. Szczególnie przydatne okazują się rejestry medyczne, które zawierają dane medyczne pacjentów. Jako przykład wskazuje się Szwecję, najbardziej zaangażowany europejski kraj wdrażający VBHC, która już w 2010 r. posiadała rejestry zawierające dane medyczne ok. 85% pacjentów [Charlesworth, Davies, Dixon, 2012]. Co więcej, należy podkreślić, że prezentowane przez Portera i Teisberga podejście może znaleźć zastosowanie na różnych poziomach zarządzania opieką zdrowotną, a zwłaszcza na poziomie jednostek ochrony zdrowia.

W świetle samofinansowania publicznych podmiotów można przyjąć, że wartość ekonomiczna przyjmuje w tych podmiotach istotną rolę, zbliżoną do podmiotów komercyjnych. Generowanie zysków jest bowiem konieczne zarówno dla przetrwania, jak i dla rozwoju powiązanych ze zwiększaniem jakości usług.

W stosowanych systemach organizacji i finansowania ochrony zdrowia wartość dla klienta znajduje w dużym stopniu odzwierciedlenie w wartości rozpatrywanej również z perspektywy jednostki ochrony zdrowia. Im większy jest stopień zaspokojenia indywidualnych potrzeb pacjenta, czyli kształtowanie wartości dla pacjenta, w tym większym stopniu tworzona jest wartość dla podmiotu, a to z kolei wpływa na relację pacjent–usługodawca [Putyło, 2018]. Uznanie wartości jako celu samego w sobie upowszechnia się w sektorze ochrony zdrowia. Podkreśla się wartość z perspektywy pacjenta, ale też innych uczestników tego systemu, traktując ją holistycznie jako kategorię łączącą interesy różnych stron, z dominującym celem zabezpieczenia potrzeb zdrowotnych społeczeństwa. Odbywa się to w integracji i koordynacji wszystkich elementów systemu ochrony zdrowia [Suchecka, Owczarek, 2011], niemniej jednak najważniejsze (obok oczywiście beneficjenta – klienta) miejsce w całym łańcuch tworzenia wartości dla klienta zajmuje jednostka ochrony zdrowia (opieki zdrowotnej).

Procesami (działaniami) podstawowymi w jednostce są te bezpośrednio związane z realizacją usług zdrowotnych, czyli działania lecznicze, takie jak rejestracja pacjentów, wybór metod leczenia, diagnoza, leczenie i opieka pielęgniarska i lekarska, rehabilitacja, wypisy i kontrole. Do działań podstawowych zalicza się również działania związane z zawieraniem umów o świadczenia opieki zdrowotnej, marketingiem (rysunek 2.2). Do działań pomocniczych zaliczyć można logistykę zaopatrzenia, zarządzanie zasobami ludzkimi, badania i rozwój [Jarosiński, 2008: 52-53].



Rysunek 2.2. Łańcuch wartości w przychodni

Źródło: opracowanie własne na podstawie Jarosiński [2008: 53].

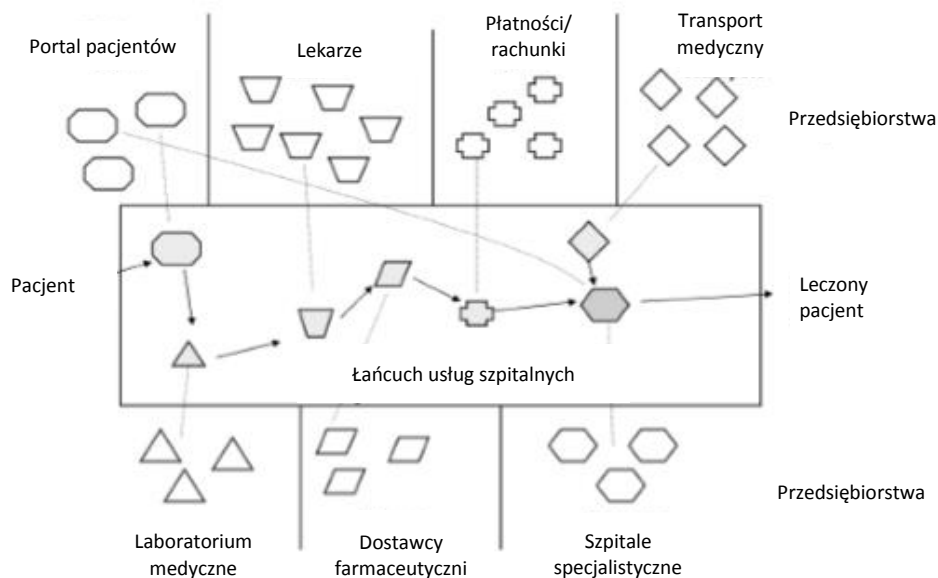
W ochronie zdrowia obserwowalne jest przeobrażenie łańcucha tworzenia wartości. Dzieje się tak podobnie, jak w wielu innych branżach, choć determinanty są częściowo różne. Wynika to głównie z charakteru dostarczanych w systemie ochrony zdrowia dóbr. Łańcuch tworzenia wartości w ochronie zdrowia jest silnie osadzony na gruncie kompleksowości technologicznej, co w aspekcie modeli biznesu osadza ją blisko rozwoju innowacyjnego. Czynniki silnie determinujące to również czynnik ludzki, a także rozwój chorób cywilizacyjnych oraz odkrywanie nowych metod postępowania diagnostycznego i leczniczego. Mimo wszystko także w tym sektorze odczuwalne są presja konkurencji, trudność w pozyskiwaniu klientów oraz zaspokajaniu ich potrzeb, co w efekcie skutkuje zróżnicowaniem oferty produktowej [Rodriguez, Svensson, Eriksson, 2021].

W relacji do teorii interesariuszy jednostki ochrony zdrowia to podmioty, których model biznesu jest silnie kształtowany nie tylko wewnętrznie, ale i przez innych (poza właścicielami i inwestorami) interesariuszy i uczestników rynku ochrony zdrowia [Rodriguez, Svensson, Eriksson, 2021]. W rezultacie łańcuch tworzenia wartości powinien dążyć do zwiększenia efektywności i sprawności działania jednostki ochrony zdrowia, jej wydajności, polepszenia koordynacji działań, w tym w drodze optymalizacji kosztów, poszukiwania źródeł dodatkowych przychodów, optymalizacji wykorzystania zasobów, generowania nadwyżek finansowych, wzrostu jakości i bezpieczeństwa świadczeń zdrowotnych, skupienia uwagi na pacjencie, skrócenia czasu oczekiwania, optymalizacji procesów leczniczych i zwiększenia ich skuteczności, zwiększenia satysfakcji i bezpieczeństwa pacjentów, ograniczenia transferu pacjentów między placówkami i minimalizacji negatywnych wpływów na środowisko, np. poprzez redukcję odpadów [Minvielle i in., 2014; Świdarska, Pielaszek, 2015: 230; Rodriguez, Svensson, Eriksson, 2021].

W ujęciu syntetycznym łańcuch tworzenia wartości obejmuje trzy jej wymiary, które ze sobą współdziałają i wzajemnie na siebie oddziałują, choć z różną siłą:

- ekonomiczny,
- społeczny i
- środowiskowy.

Mimo istnienia tych trzech wymiarów w środku każdego łańcucha wartości tkwią zawsze pacjent i zaspokojenie jego potrzeb (rysunek 2.3).



Rysunek 2.3. Łańcuch usług szpitalnych

Źródło: Viswanadham [2021] z tłumaczeniem własnym.

Łańcuch tworzenia wartości usług szpitalnych jest rezultatem kooperacji wielu organizacji i związanych z tym procesów leczniczych (podstawowych) oraz procesów pomocniczych, które dokładają swoją „cegiełkę” do osiągnięcia rezultatu w postaci wyleczenia, zabezpieczenia czy innego zaspokojenia potrzeb zdrowotnych pacjenta.

Tworzenie wartości w ochronie zdrowia przybiera postać wielowymiarową, także w formie opieki zintegrowanej, która stanowi szczególną formę, rozbudowanego poza koncentrację w jednym podmiocie, łańcucha tworzenia wartości. Zgodnie z definicją World Health Organization [2001] opieka zintegrowana to koncepcja, która łączy następujące elementy: zasoby na wejściu, procesy świadczenia usług (diagnostykę, terapię, rehabilitację i promocję zdrowia) oraz zarządzanie i organizację tych procesów. W tym kontekście integracja pozwala osiągnąć maksymalizację efektów przy założonych nakładach, efekt skali oraz ciągłość i w domniemaniu związaną z tymi elementami skuteczność działań zdrowotnych. Ze względu na znaczną złożoność składowych integracja jest nie tylko szczególnym i trudnym wyzwaniem, ale również przyjmuje różne poziomy, modele i zakresy (tabela 2.1).

Tabela 2.1. Zakresy integracji w opiece zdrowotnej

Klasyfikacja	Wyszczególnienie
Poziom: – makro – mikro – mezo	– W perspektywie makro tworzenie wartości (dodanej) rozpatrywane jest na tle integracji polityki zdrowotnej w przekroju całego społeczeństwa, gospodarki, kraju – W sferze mezo integracja opieki zdrowotnej dotyczy tworzenia powiązań, sieci jednostek ochrony zdrowia dla koordynacji opieki zdrowotnej nad pacjentem w systemie – Na poziomie mikro tworzenie wartości realizowane jest w przestrzeni wewnętrznej, czyli z perspektywy rozwoju poszczególnych, indywidualnie postrzeganych podmiotów
Model: – DMP – populacyjny	– Model DMP (<i>Disease Management Pathways</i>), czyli oparty na konkretnych wybranych przypadkach chorobowych – Model populacyjny, skoncentrowany na poprawie skuteczności procesów zdrowotnych w określonej, szerszej populacji
Typy: – organizacyjny – funkcjonalny – usługowy – kliniczny	– Integracja organizacyjna występuje w postaci fuzji lub innego typu współpracy pomiędzy różnymi podmiotami ochrony zdrowia – Integracja funkcjonalna związana jest z łączeniem procesów niemedycznych, np. wsparcie informacyjne, elektroniczna dokumentacja medyczna – Integracja usługowa następuje poprzez łączenie na poziomie organizacyjnym różnych usług zdrowotnych, np. w zespole wielospecjalistycznym – Integracja kliniczna dotyczy łączenia opieki świadczonej pacjentom w jeden spójny proces, w tym w ramach zawodów medycznych i między nimi, np. poprzez wykorzystanie wspólnych wytycznych i procedur postępowania leczniczego
Przestrzeń: – pionowa – pozioma	– Realizacja integracji w przestrzeni pionowej dotyczy współpracy na różnych etapach świadczenia usług. Integracja ta powoduje połączenie organizacji z różnych poziomów usługodawców w ramach wspólnie kierowanej struktury (np. opieka podstawowa oraz diagnostyka, rehabilitacja i inne) – Integracja pozioma dotyczy łączenia jednostek z tego samego poziomu rodzajowego świadczenia usług zdrowotnych (np. szpitale powiatowe, opieka społeczna)
Wymiar: – realny – wirtualny	– Realny, wdrażany poprzez fuzje przedsiębiorstw i w efekcie udostępnianie zasobów i infrastruktury – Wirtualny, skupiający się na tworzeniu sojuszy, powiązań, sieci i pewnych umów o charakterze umownym
Płaszczyzna: – strukturalna – kliniczna – informacyjna	– Strukturalna – Kliniczna – Informacyjna

Źródło: opracowanie własne na podstawie Norris [2002]; Lewis, Rosen, Goodwin [2010]; Hermanowski, Rutkowski [2015]; World Health Organization [2016].

Zintegrowana opieka zdrowotna, w świetle poszerzania wpływów teorii agencji, poza dominującą rolę lekarza wprowadza również nowych uczestników procesu zaspokajania potrzeb pacjenta. Wskazać tu można np. rolę menadżera opieki farmaceutycznej [Hermanowski, Rutowski, 2015], choć w warunkach polskich temat ten jest w bardzo początkowej fazie wdrażania i występuje nieznacznie rzadko.

Przyczyn i celów wprowadzania zintegrowanej opieki zdrowotnej jest wiele, ale wśród najważniejszych wskazać można rozwój usług zdrowotnych i ich znaczną fragmentaryzację, starzenie się społeczeństwa, a także wzmocnienie

pacjenta – jego potrzeb i życzeń, jako podmiotu na rynku usług zdrowotnych [Mur-Veeman i in., 2003; Hermanowski, Rutowski, 2015]. Działania dążące do lepszego zaspokajania potrzeb pacjentów przebiegają w postaci medycyny skoncentrowanej na pacjencie, która kieruje się w stronę stworzenia warunków leczenia pozwalających pacjentowi na komfort i ograniczenie stresu związanego z chorobą, albo medycyny spersonalizowanej, skupiającej się na doborze leków w oparciu o genetykę pacjenta. Dopasowane usługi mają na celu podniesienie nie tylko jakości, ale i atrakcyjności tych działań dla klientów. Działania dopasowania wymagają ponoszenia dodatkowych kosztów, w tym kosztów wyposażenia IT, centrów obsługi pacjenta, wykwalifikowanego personelu, jak również kosztów utraconych korzyści związanych głównie z ograniczeniem skali i realizacją korzyści skali. Rezultatem jest jednakże tworzenie korzyści społecznych. Działania te znajdują w rezultacie odzwierciedlenie w definiowaniu nowych modeli biznesowych [Minvielle i in., 2014].

Synteza przeprowadzonych rozważań pozwala uznać, że zróżnicowanie wartości w ochronie zdrowia stanowi wypadkową wpływu wielu czynników o charakterze egzogenicznym i endogenicznym, w tym zarządzania procesem jej tworzenia i podziału w różnych wymiarach, np. zintegrowanej czy skoordynowanej opieki zdrowotnej, albo też tworzenia sieci szpitali [Hellich, Wierzowiecka, 2017]. Można jednak konstatować, że w każdym przypadku wartość koncentruje się na perspektywie podstawowego klienta, którym jest pacjent. Cel działalności jednostki ochrony zdrowia dla tego interesariusza wykracza poza wymiar finansowy, skupiając się, co dość oczywiste, na wymiarze niematerialnym w postaci dobrostanu pacjenta. Równocześnie potrzeby i cele innych interesariuszy także podlegają realizacji, w tym w wymiarze finansowym, choć ich pozycja w rankingu potrzeb jest nieco niższa.

Opierając się na koncepcji łańcucha wartości, można uznać, że model biznesu rozpatruje wartość z perspektywy szerokiej, łącząc potrzeby różnych interesariuszy, zajmujących zróżnicowane pozycje w rankingu istotności dla organizacji, oraz całego systemu powiązań, w którym łańcuch wartości jest realizowany. Niemniej jednak jego konstrukcja i odzwierciedlenie w systemie rachunkowości będą również kształtowane przez zasadę kompetencji, wyrażającą się w komunikowaniu informacji odbiorcom, którzy posiadają elementarną wiedzę w odczytywanym zakresie oraz potrzebę jej zgłębiania. Rozważania w tym zakresie stanowią przedmiot kolejnej części niniejszego rozdziału, która traktuje odpowiednio o interesariuszach jednostek ochrony zdrowia oraz adaptacji koncepcji modelu biznesu do specyfiki działalności tych podmiotów.

2.2. Interesariusze jednostek ochrony zdrowia i ich potrzeby poznawcze

We współczesnym świecie informacja stanowi podstawowe dobro, które uznawane jest jako kluczowy element sukcesu procesu decyzyjnego. Informacja tworzona w systemie rachunkowości, a także w każdym innym systemie informacyjnym, ma za zadanie komunikować się z ludźmi, przekazywać dane o określonym stanie rzeczy czy fakcie. Obejmuje ona zatem sprecyzowany cel, aby dostarczyć określonej wiedzy, przedstawić określony stan. W związku z tym uznaje się, że informacja jest generatorem wiedzy [Dziekański, 2012: 389-390]. Proces transmisji informacji, jej komunikowania, nie dzieje się sam dla siebie, przybiera określony wymiar i kierunek, na końcu którego znajduje się odbiorca tworzonej informacji.

Na płaszczyźnie prakseologii [Zalewska, 2010] komunikacja skupia się na komunikatach o charakterze informacyjnym, czyli takich, które niosą ze sobą bagaż danych i informacji, wspierających w dłuższym horyzoncie czasowym w podejmowaniu decyzji. Komunikat informacyjny wywołuje u odbiorcy bezpośrednio obserwowalną zmianę stanu świadomości oraz wiedzy. Poza tym komunikacja dotyczy też dwóch innych obszarów, o charakterze związanym z wydawaniem przez przełożonego poleceń, by podwładny (1) wykonał określone zadanie lub (2) zaniechał określonego działania.

Informacja może być rozpatrywana jakościowo i ilościowo. Teoria ilościowa skupia się na ilości informacji i ich rozmiarze, podczas gdy teoria jakościowa uznaje informację za transformację jednego komunikatu w drugi. M. Mazur [1970], twórca jakościowej teorii informacji, twierdzi, że informacja nie może być rozpatrywana jako rzecz czy wydzielona część, gdyż stanowi ona pewną relację, która zachodzi między zależnymi od niej komunikatami, zaś komunikaty to „odróżnialne stany fizyczne”, inaczej określane jako „odróżniony w torze sterowniczym stan fizyczny” [Strzelecki, 2014: 179]. J. Petzel [1999: 35-38], rozpatrując charakter informacji i wskazując, że wiadomość może zawierać różne informacje, a równocześnie dana informacja może być odtwarzana przez różne wiadomości, wyróżnił trzy podgrupy definicyjne: (1) definicje cybernetyczne, (2) definicje na gruncie teorii informacji, (3) definicje informatyczne. Termin „informacja” można zatem uznać za bardzo rozległy i wielowątkowy, który może być rozpatrywany z perspektywy podmiotu tworzącego, podmiotu odbierającego czy też samego procesu tworzenia oraz komunikowania i odbioru.

Zdaniem Autorki można jednak przytoczyć kilka definicji, najbardziej adekwatnych do potrzeb prowadzonych rozważań. Pierwsza z nich uznaje informację za „zbiór faktów, zdarzeń, cech itp. określonych obiektów (rzeczy, procesów, systemów), zawarty w wiadomości (komunikacie), tak ujęty i podany w takiej postaci (formie), że pozwala odbiorcy ustosunkować się do zaistniałej sytuacji i podjąć odpowiednie działania umysłowe lub fizyczne” [Sienkiewicz, 2005: 62].

Informację można również definiować przez pryzmat transformacji jednego komunikatu asocjacji informacyjnej w drugi komunikat asocjacji informacyjnej [Mazur, 1970: 70-79]. Z perspektywy ekonomicznej, leżącej w kręgu zainteresowań niniejszej monografii, informację zdefiniował Z. Messner [1971: 26] jako „wiadomości stanowiące agregatowe wielkości o faktach i zjawiskach ekonomicznych, które występują w gospodarce [...] oraz przedsiębiorstwach”. W ujęciu Messnera informacje są rozumiane na poziomie gospodarek krajowych lub światowej jako makroinformacja, natomiast na poziomie przedsiębiorstwa jako mikroinformacja.

Informację ekonomiczną można również dezagregować w wielu warstwach poznawczych, w tym jako: informację makroekonomiczną i mikroekonomiczną, informację taktyczną, strategiczną, teoretyczną i operatywną, informację o ludności, nakładach pracy, zasobach przyrody, produkcji i usługach, środkach produkcji, finansach, informację techniczną, techniczno-ekonomiczną i społeczno-ekonomiczną, informację zdezagregowaną i zagregowaną, informację prospektywną i retrospektywną [szerzej: Matysek, 2010].

W realizacji różnych funkcji spełnianych przez informację (ekonomiczną) podkreśla się: odpowiednią identyfikację odbiorców, ich wiedzę i jej rozpoznanie, poznanie ich potrzeb decyzyjnych oraz wynikających z nich potrzeb informacyjnych, a nawet kształtowanie potrzeb i reakcji odbiorców poprzez określony proces komunikacyjny. Stanowi to wyraz realizacji funkcji sterującej informacją, gdyż pozwala na określone, pożądane sterowanie odbiorcami [Matysek, 2010]. Odbiorca (interesariusz) jest informowany o reputacji, profesjonalizmie jednostki. Jako przykład wskazać można kształtowanie reputacji przedsiębiorstwa, które jest procesem długim, opartym na szerokim spektrum interesariuszy postrzegających firmy na bazie dostępnych im informacji. Wybór spośród dostępnych informacji i ich interpretacja zależne są również od grupy interesariuszy [Derun, Mysaka, 2018]. W tym kontekście istotne jest zatem uznanie informacji za użyteczną, czyli taką, która stanowi kluczowy element dla rozwiązania określonego problemu. Użyteczna informacja powinna być skutecznie wykorzystana dla procesu decyzyjnego, badawczego oraz zarządczego [Unold, 2004]. Istotne jest podkreślenie, że problem decyzyjny jest rozwiązywany przez określonego użytkownika. Wyróżnia się dodatkowo, w ramach rozpoznawania użyteczności informacji i sprawności działania, skuteczność (osiągnięcie zakładanego celu), korzystność (wynik użyteczny uzyskany przez odbiorcę jest większy od nakładów poniesionych na pozyskanie informacji) oraz ekonomiczność informacji (relacja wyniku użytecznego do poniesionych nakładów jest większa od 1) [Kurek, 2010]. Informacje ekonomiczne o przedsiębiorstwie zawarte są w wielu źródłach, w tym głównie w sprawozdaniu finansowym, które ma na celu przedstawienie odbiorcom informacji użytecznych, wyrażonych wartościowo i opisowo (słownie). W świetle regulacji bilansowych użyteczna informacja prezentowana w sprawozdaniu finan-

sowym to taka, która spełnia kryterium przydatności i wiarygodności, wraz z zachowaniem rzetelnego i jasnego obrazu sytuacji finansowej i majątkowej przedsiębiorstwa [Komunikat Ministra Finansów w sprawie ogłoszenia uchwały..., 2018].

Nieco odmiennie sprawę użyteczności informacji przedstawiono w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości. Użyteczność informacji determinuje tu fakt spełniania cech jakościowych określonych w założeniach koncepcyjnych sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych [Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, 2016]. Obejmują one fundamentalne: przydatność (*relevance*) i wierną prezentację (*faithful representation*), oraz cechy uzupełniające: porównywalność, sprawdzalność, zrozumiałość i terminowość. Informacja finansowa jest uznana za użyteczną, jeśli spełnia równocześnie obie wskazane cechy fundamentalne, tj. wtedy, gdy jest przydatna i wiernie prezentuje przedmiot obserwacji (informacji) [Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, 2016: CJ4]. Jednakże wypełnienie obu wskazanych cech równocześnie jest niezmierznie skomplikowane, gdyż wykazują one nieco odmiennie charakterystyki. Przydatność rozumiana jest jako (pozytywny) wpływ na podejmowanie decyzji gospodarczych przez użytkowników informacji w drodze pomocy w ocenie zaistniałych zdarzeń. Ze względu na jej charakter przyjmuje ona postać cechy subiektywnej [Rówińska, 2016], gdyż potrzeby interesariuszy powinny podlegać analizie jako punkt wyjściowy dla celów tworzenia sprawozdania finansowego. Równocześnie podkreślić należy, że nie jest możliwe zaspokojenie potrzeb wszystkich odbiorców, gdyż różnią się one ze względu na wydzielone grupy, ale i wewnątrz grup. Istotne jest natomiast wykluczenie rozważnych działań, które ograniczają przydatność, takich jak: zatajenie, zniekształcenie lub opóźnienie w komunikacji. Spełnienie cechy przydatności jest w efekcie niezmierznie trudne i realizowane częściowo.

Wierną prezentację rozumie się natomiast jako cechę obiektywną, która wiąże się z wyceną składników majątku, kompletnością, brakiem błędów i bezstronnością w prezentacji faktycznej sytuacji przedsiębiorstwa. Wśród cech uzupełniających należy wskazać bliski związek zrozumiałości z przydatnością. Ta druga zyskuje na znaczeniu, gdy odbiorca posiada wiedzę na temat komunikowanego obszaru, zjawiska.

Użyteczność informacji wykazuje ponadto silną korelację dodatnią ze zrozumiałością oraz z terminowością, bowiem informacja jest przydatna i użyteczna, tylko gdy może być wykorzystana, a zatem gdy jest dostarczona lub dostępna dla odbiorcy w odpowiednim czasie. Możliwość weryfikacji prezentowanych kwot, wykorzystanych metod, algorytmów i innych użytych parametrów pozwala w sposób obiektywny dokonać sprawdzenia informacji i jej uwiarygodnienia. Ostatnia uzupełniająca cecha jakościowa – porównywalność – także wpływa na użyteczność prezentowanych informacji, która wzrasta, jeśli istnieje możliwość ich porównywania w czasie i przestrzeni. Pomimo wskazanych cech i dążenia do

ujawniania wiarygodnych i rzetelnych informacji podkreśla się, że tradycyjna rachunkowość ma ograniczone możliwości prezentowania informacji o rzeczywistej, szeroko rozumianej i wychodzącej poza aspekt czysto ekonomiczny wartości firmy i jej reputacji, co wymaga jej uzupełniania o inne elementy, w tym związane z pozycją rynkową i kapitałem intelektualnym [Derun, Mysaka, 2018]. Wskazuje się również, że niezbędna jest współpraca z kluczowymi interesariuszami w określaniu zestawu ujawnianych informacji o tworzeniu wartości czy wykorzystaniu kapitału naturalnego, ale również istotne staje się wdrażanie systematycznych procedur dla monitoringu i sprawozdawczości informacji o charakterze środowiskowym [van Putten i in., 2021]. Potrzeby interesariuszy w zakresie ujawniania informacji były przesłanką konstrukcji badań opisanych w rozdziałach 4 i 5 niniejszej monografii.

Z powyższego wyłania się pozycja użytkownika (odbiorcy, interesariusza) i jego identyfikacji jako istotnego ogniwa dla rozpatrywania informacji i jej użyteczności. W ochronie zdrowia i jednostkach ją tworzących interesariusze przybierają różne funkcje, role i formuły, choć niezmiennie w samym centrum pozostaje pacjent. Interesariusz stanowi równocześnie siłę sprawczą, która wywołuje określone zachowania organizacji, a jego rola i zakres w miarę kolejnych dekad wzrastają. Znajduje to potwierdzenie np. w rozwoju i uznaniu jako istotnej dla systemów informacyjnych i powiązanych z nimi systemów decyzyjnych teorii interesariuszy.

Nie ustalono konsensusu odnośnie do definiowania interesariuszy, a szeroka konceptualizacja teorii interesariuszy i spełnianie wielu różnych celów skutkują opracowywaniem wielu definicji i klasyfikacji, często konstruowanych w odniesieniu do artykułowanych potrzeb. Natomiast w miarę upływu lat obserwowalna jest ewolucja postrzegania pozycji interesariuszy³, których rola z podmiotu, na który oddziałuje przedsiębiorstwo, przekształca się w siłę sprawczą, wpływającą na organizację [Miles, 2017]. Klasycznie interesariusz był postrzegany jako ten, który dostarcza organizacji krytycznych zasobów oraz oczekuje w zamian za to benefitów [Hill, Jones, 1992: 133]. Współcześnie to rozumienie rozrasta się, przede wszystkim ze względu na brak konieczności spełniania warunków dostarczania zasobów lub innych wartości bezpośrednio do przedsiębiorstwa. W związku z tym interesariusz stał się przedmiotem zainteresowania wielu dyscyplin i rozpatrywany jest na wielu odmiennych płaszczyznach. R.E. Freeman [1984] zaproponował, by interesariusza rozpatrywać jako grupę lub osobę, która może wpływać na osiąganie celów i wyników organizacji albo też na którą to oddziałują te realizowane cele i osiągnięte przez organizację wyniki.

³ Termin „interesariusz” (*stakeholder*) został po raz pierwszy użyty w 1963 r. w dokumencie wewnętrznym Stanford Research Institute (SRI International, Inc.) w aspekcie negacji, że jedyną grupą, w stosunku do której zarządzający organizacją mają być responsywni, są akcjonariusze (właściciele) [Parmar i in., 2010].

Interesariusze to bardzo szeroka, niedookreślona grupa, dla której można zidentyfikować pewne atrybuty, występujące jako rozłączne lub w relacji wzajemnej, w tym [Miles, 2017]:

- grupa (koalicja, zbiór, rynek, sąsiedztwo, sieć, zbiór publiczny lub społeczny), indywidualna osoba (aktor, agent, założyciel, członek, uczestnik, strona) lub organizacja (instytucja, korporacja, przedsiębiorstwo),
- sojusznicy, beneficjenci, świadczeniodawcy, klienci, uczestnicy łańcucha wartości, wierzyciele,
- strategiczni, znaczący, polityczni, możliwi do zidentyfikowania i konkretyzacji,
- bieżący, przeszli lub przyszli,
- zależni od organizacji, czerpiący z niej korzyści lub uzyskujący negatywne wpływy (poszkodowany, naruszenie jego praw),
- wpływający pozytywnie na organizację poprzez zaangażowanie zasobów, tworzenie wartości, zmiany lub wsparcie albo wpływający negatywnie poprzez grożenie, przeciwstawianie się, utrudnianie w sposób bezpośredni czy pośredni, w tym za pośrednictwem opinii innych,
- relacje między interesariuszami a organizacją, które przyjmują postać zależną jednych od drugich (działa w obie strony) oraz współzależnych, formę relacji bezpośrednich i pośrednich, aktywnych i pasywnych, dobrowolnych i przymusowych, zewnętrznych i wewnętrznych, dotyczących istotnej części lub tylko ram ogólnych, formalnych i nieformalnych, prawnych, ekonomicznych, operacyjnych, społecznych oraz moralnych i wiele, wiele innych rodzajów połączeń.

Uznanie za interesariusza wiąże się ze spełnieniem warunków, które mogą występować łącznie lub odrębnie. Wśród istotnych wskazać należy [Mitchell, Agle, Wood, 1997: 854]:

- możliwość oddziaływania na organizację,
- uzasadnienie istnienia i relacji między interesariuszem a organizacją,
- wagę (istotną, pilną) żądania interesariusza względem organizacji.

W identyfikacji interesariuszy można w rezultacie wykorzystać konstrukcję pytań:

- Kto jest uznawany za interesariusza i dlaczego oraz w jakiej formie?
- Jakie są relacje i ich natura oraz ich legitymizacja między interesariuszem a przedsiębiorstwem (w obie strony)?
- Jakie są oczekiwania/żądania interesariusza i siła wpływu na przedsiębiorstwo?

Przedstawione rozważania dotyczące istoty użyteczności oraz identyfikacji interesariuszy można zastosować w badaniach wielu przedsiębiorstw z różnych branż, w tym z systemu ochrony zdrowia. **Interesariuszem jednostki ochrony zdrowia można określić osobę, grupę osób lub organizację, która jest bezpo-**

średnio lub pośrednio zainteresowana działalnością jednostki oraz wpływa na tę działalność oraz działalność jednostki ochrony zdrowia oddziałuje na tego interesariusza.

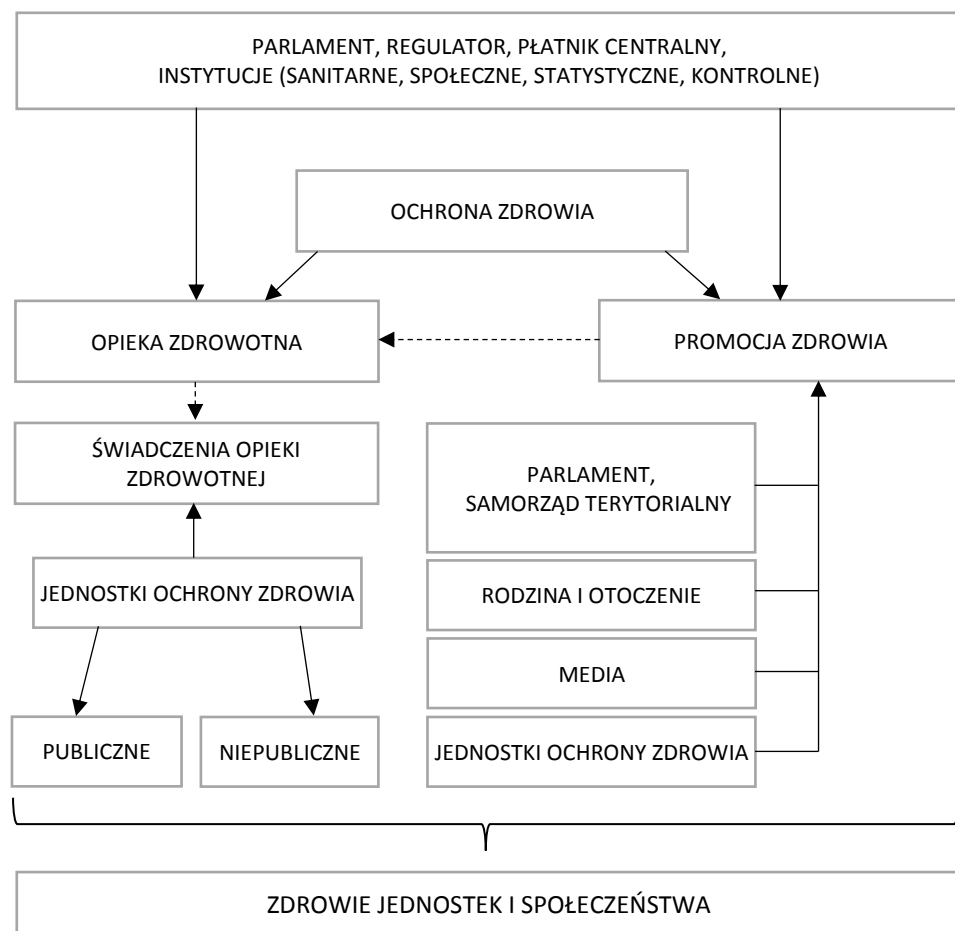
Rozpatrywanie i klasyfikowanie interesariuszy jednostek ochrony zdrowia warto jednak rozpocząć od charakterystyki systemu ochrony zdrowia, który determinuje działalność wspomnianych jednostek. System ochrony zdrowia w świetle definicji WHO to „spójna całość, której liczne powiązane między sobą części [...] wspólnie oddziałując, wpływają (pozytywnie) na stan zdrowia populacji” [Kleczkowski, Roemer, van der Werff, 1984: 13 – tłum. własne]. Stan zdrowia rodzi szereg problemów identyfikacyjnych, także związanych z subiektywizmem osądu, gdyż zdrowie przypisuje się przede wszystkim do jednostki (człowieka), a dopiero w kolejnym kroku rozpatruje jako stan szerszej społeczności. Warto zaznaczyć, że zdrowie nie jest kształtowane wyłącznie przez sformalizowane działania w ramach ochrony zdrowia. Istotną rolę odgrywają genetyka człowieka, jego indywidualne cechy i zachowania, status ekonomiczny, zatrudnienie, zwyczaje żywieniowe, edukacja, warunki środowiskowe i rodzinne, społeczne, gospodarcze i polityczne. Uważa się, że komponenty te kształtują stan zdrowia w ok. 60% [Viswanadham, 2021].

Pojęcie to rozwija się i obecnie jest rozumiane jako stan, w którym brak jest choroby i niepełnosprawności oraz osiągnięto całkowity dobrostan fizyczny, psychiczny i społeczny [World Health Organization, 1948; Poździuch, Ryś (red.), 1996: 42; Stahl (red.), 2004: 238]. Z kolei ochrona zdrowia może być definiowana jako działania mające na celu [Wielka Encyklopedia PWN, 2003]:

- zapobieganie chorobom,
- leczenie chorób,
- utrzymanie rozwoju psychicznego, fizycznego i społecznego człowieka,
- przedłużanie życia,
- stworzenie warunków zdrowego rozwoju dla następnych pokoleń.

System ochrony zdrowia obejmuje „całokształt działań podejmowanych na rzecz ochrony zdrowia populacji w płaszczyźnie politycznej, prawnej, ekonomicznej, społecznej i kulturowej” [Poździuch, Ryś (red.) 1996: 45], które są realizowane w dwóch podstawowych nurtach: promocji zdrowia i wszelkich działań prozdrowotnych oraz ochrony zdrowia. Działania dla utrzymania, poprawy lub przywrócenia zdrowia wdrażane są w różnych formach organizacyjnych i na różnych poziomach, także w formule mniej zorganizowanej, np. gospodarstwa domowego i innych struktur, w których i wokół których funkcjonuje człowiek (warunki życia, dbałość o higienę, zdrowy tryb życia). Działania prowadzone są również na szczeblu centralnych decyzji politycznych oraz samorządów terytorialnych, przy koncentracji na poziomie sformalizowanych struktur organizacyjnych reprezentujących podmioty świadczące różnorodne usługi zdrowotne i podobne (rysunek 2.4). Centrum działań systemowych stanowią

jednostki opieki zdrowotnej. W ramach ich działalności następuje próba połączenia ograniczonych zasobów z zaspokajaniem nieograniczonych i rosnących potrzeb zdrowotnych pacjentów [Sobiech, 1990: 109; Rudawska, 2007: 13; Lubińska (red.), 2009: 314]. Stanowi ona najniższy, a równocześnie najważniejszy poziom uregulowanej działalności w zakresie ochrony zdrowia, równocześnie poziom najbardziej kosztowny i wymagający odpowiedniego zarządzania oraz przepływu środków finansowych.



Rysunek 2.4. System ochrony zdrowia

Źródło: opracowanie własne na podstawie Winter [2004].

Regulacja opieki zdrowotnej wyznacza możliwość jej rozpatrywania jako ustrukturyzowanego układu składowych oraz zorganizowanych i powiązanych działań. Działania te dokonywane są w formie standaryzowanych świadczeń i usług profilaktycznych, leczniczych i rehabilitacyjnych [Wąsiewicz, 2000: 23],

których skuteczność zależy od wielu determinant, np. dostępności do zasobów finansowych i niefinansowych oraz skutecznego systemu monitoringu i kontroli, który pozwala na efektywne zagospodarowanie zasobów.

Zróźnicowanie aspektów opieki zdrowotnej powoduje, że klasyfikacja interesariuszy jest rozległa, niemniej jednak uwaga w niniejszej monografii skupia się na aspektach ekonomicznych, zatem ta perspektywa poznawcza będzie determinowała dalsze postępowanie poznawcze. Uzyskane rezultaty nie ograniczą natomiast obszaru klasyfikacji wyłącznie do aspektów związanych bezpośrednio z finansami, bowiem znaczna część kryteriów klasyfikacyjnych cechuje się uniwersalizmem. Natomiast nieco odmiennie identyfikowane będą cele oddziaływania i potrzeby interesariuszy.

Uniwersalny charakter spełnia kryterium podziału interesariuszy ze względu na ich umiejscowienie w relacji z jednostką ochrony zdrowia. Zgodnie z tym kryterium wyróżnia się interesariuszy [Hass-Symotiuk, 2014: 27; 2016b: 33-34]:

- wewnętrznych, obejmujących kadrę zarządzającą różnego szczebla (w tym zarząd), organy nadzorcze (np. rada nadzorcza, rada społeczna) oraz pracowników i ich związki, kontrolerzy wewnętrzni i analitycy,
- zewnętrznych, czyli pacjentów, organy założycielskie/tworzące, organizacje zawodowe medyczne i podobne, organy reprezentujące prawa pacjentów, regulatora rynku, inne instytucje centralne, jednostki samorządu terytorialnego, Narodowy Fundusz Zdrowia, inni płatnicy za świadczenia opieki zdrowotnej (pracodawcy, ubezpieczyciele), urzędy statystyczne, organy podatkowe, inwestorzy, konkurencja, kontrahenci (dostawcy), pracodawcy, instytucje finansowe (banki, zakłady ubezpieczeń), społeczność lokalną i media.

Grupy interesariuszy jednostek ochrony zdrowia oraz ich cele i potrzeby informacyjne w komunikacji z jednostką zawarto w tabeli 2.2.

Potrzeby zarządcze związane są z pełnieniem szeregu funkcji, w tym koordynacyjnych, motywacyjnych i kontrolnych, ale również zarządzania cenami, kosztami i wynikami, implementacją kryteriów ekonomicznych do dokonywanych wyborów medycznych [Hass-Symotiuk, 2016b: 33-34].

Grupą interesariuszy o największym zakresie dostępu do informacji jest kadra zarządzająca, którą cechują związki formalne, wywołujące dostęp do informacji tworzonej w drodze formalnej, na podstawie legitymacji zawartej w przepisach prawa lub kontrakcie, ale również do informacji generowanej *ad hoc*, w odpowiedzi na bieżące potrzeby zarządcze, zgłaszane w wykonywanej funkcji zwierzchnictwa. Podobna sytuacja dotyczy kadry medycznej, choć zakres dostępu do informacji w tym przypadku maleje. Kadra medyczna stanowi jednak istotną grupę realizującą sprawozdawczość medyczną o charakterze rzeczowym. W przypadku innych grup pracowniczych jest on jeszcze węższy, co wynika z faktu, że ta grupa interesariuszy nie wykorzystuje w takim stopniu informacji do operacyjnego i strategicznego zarządzania jednostką ochrony zdrowia.

Tabela 2.2. Interesariusze jednostek ochrony zdrowia oraz ich atrybuty

Grupa	Podstawowe potrzeby informacyjne	Związek z jednostką i charakter relacji
1	2	3
Kadra zarządzająca (w tym zarząd)	Szeroki zakres dostępu do danych finansowych i niefinansowych na potrzeby działań operacyjnych i strategicznych oraz wypełniania zobowiązań zawodowych	Interesariusz wewnętrzny, relacja bezpośrednia, silna, oparta o kontrakt, sformalizowana i niesformalizowana (w zależności od potrzeb)
Kadra medyczna	Stopień wykonania umów, prognozy, wyniki komórek organizacyjnych i całego podmiotu	Interesariusz wewnętrzny, relacja bezpośrednia, o średnim natężeniu, sformalizowana i niesformalizowana (w zależności od potrzeb)
Pracownicy pozostali	Ocena stabilności zatrudnienia i wynagrodzenia, rozwoju	Interesariusz wewnętrzny, relacja pośrednia, siła relacji słaba, niesformalizowana, okresowa/doraźna
Rada nadzorcza (rada społeczna, rada naukowa w instytucjach badawczych)	Wykonanie postanowień kontraktów menadżerskich, sytuacja finansowa, płynność, plany rozwojowe, stabilność, zakres i jakość świadczeń opieki zdrowotnej, ocena stabilności funkcjonowania	Interesariusz wewnętrzny, relacja bezpośrednia, silna, sformalizowana i stała
Regulator rynku (Ministerstwo Zdrowia) oraz inne organy i instytucje centralne	Określanie ram prowadzenia działalności ochrony zdrowia, jej organizacji i finansowania, tworzenie polityki zdrowotnej, zarządzanie dostępnością do świadczeń opieki zdrowotnej	Interesariusz zewnętrzny, relacja bezpośrednia, formalna, siła relacji średnia, okresowa/doraźna
Właściciele i inwestorzy, organ tworzący (założycielski)	Sprawowanie nadzoru i kontroli nad działalnością podmiotu, stopa zwrotu z zainwestowanego kapitału, wyniki finansowe, potencjał rozwojowy, posiadany majątek i jego wykorzystanie, realizacja celów i strategii	Interesariusz zewnętrzny, relacja bezpośrednia, formalna, relacja silna/średnia, stała oraz okresowa i doraźna (zależna od rodzaju właściciela)
Narodowy Fundusz Zdrowia	Wykonanie kontraktu na usługi zdrowotne, dostępność dla pacjentów, sytuacja finansowa	Interesariusz zewnętrzny, relacja bezpośrednia, formalna, siła relacji silna, stała
Inni płatnicy (w tym pracodawcy)	Zakres i dostępność do świadczeń opieki zdrowotnej, jakość usług, stabilność realizacji zobowiązań	Interesariusz zewnętrzny, relacja pośrednia, nieformalna, siła relacji słaba, okresowa/doraźna
Agencja Oceny Technologii Medycznych i Taryfikacji (AOTMiT)	Koszty świadczeń opieki zdrowotnej i komórek organizacyjnych oraz inne podobne dane kosztowe, dane o sytuacji finansowej, zatrudnieniu i wynagrodzeniach, inne dane kliniczne i niefinansowe	Interesariusz zewnętrzny, relacja bezpośrednia, formalna, siła relacji średnia, okresowa/doraźna
Pacjenci (klienci)	Zakres i dostępność do świadczeń opieki zdrowotnej, kolejki oczekujących, jakość świadczonych usług, zatrudnienie, ceny	Interesariusz zewnętrzny, relacja pośrednia, słaba/średnia, nieformalna, okresowa/doraźna
Kontrahenci (dostawcy)	Sytuacja finansowa, płynność, stabilność funkcjonowania	Interesariusz zewnętrzny, relacja pośrednia, nieformalna, siła relacji słaba, okresowa/doraźna
Konkurenci	Zakres usług zdrowotnych, plany rozwoju, strategia, sytuacja finansowa	Interesariusz zewnętrzny, relacja pośrednia, nieformalna, siła relacji słaba, okresowa/doraźna

cd. tabeli 2.2

1	2	3
Instytucje finansowe	Sytuacja finansowa, płynność, zdolność do zabezpieczenia roszczeń finansowych oraz spłaty zadłużenia wraz z odsetkami w ustalonych terminach	Interesariusz zewnętrzny, relacja bezpośrednia, formalna, siła relacji średnia, okresowa/doraźna
Urzędy statystyczne	Dane statystyczne o sytuacji finansowej i majątkowej, zatrudnieniu i wynagrodzeniu, innych zasobach, dane epidemiologiczne i inne kliniczne	Interesariusz zewnętrzny, relacja pośrednia, sformalizowana, siła relacji słaba, okresowa/doraźna
Instytucje podatkowe	Rozliczenia podatkowe i ich uwierzytelnienie	Interesariusz zewnętrzny, relacja pośrednia, sformalizowana, siła relacji słaba, okresowa/doraźna
Media	Stabilność pracy oraz dostępu do ochrony zdrowia, realizowanie zadań społecznych i politycznych, bezpieczeństwo zdrowotne obywateli, sytuacja finansowa	Interesariusz zewnętrzny, relacja pośrednia, nieformalna, siła relacji średnia, okresowa
Lokalne społeczeństwo i politycy	Sytuacja finansowa, stabilność miejsc pracy, dostępność do świadczeń opieki zdrowotnej, wpływ na lokalną gospodarkę i środowisko	Interesariusz zewnętrzny, relacja pośrednia, nieformalna, siła relacji średnia, stała lub okresowa/doraźna
Inne (np. analitycy rynkowi, wolontariusze)	Sytuacja finansowa, stabilność źródeł finansowania, potrzeby w zakresie darowizn i innej pomocy	Interesariusz zewnętrzny, relacja pośrednia, nieformalna, siła relacji słaba, okresowa/doraźna

Źródło: opracowanie własne.

Rada społeczna, która na mocy art. 48 Ustawy o działalności leczniczej [2024] funkcjonuje w podmiocie leczniczym niebędącym przedsiębiorcą, stanowi organ inicjujący oraz opiniujący podmiot tworzący, a także doradczy dla kierownika podmiotu leczniczego, natomiast w gestii jej bezpośrednich delegacji względem podmiotu leży przedstawianie wniosków i opinii w sprawie:

- planu finansowego, w tym inwestycyjnego,
- rocznego sprawozdania z wykonania planu finansowego, w tym inwestycyjnego,
- zaciągania kredytów bankowych lub pozyskiwania dotacji,
- podziału zysku,
- zbycia aktywów trwałych oraz zakupu lub przyjęcia darowizny nowej aparatury i sprzętu medycznego,
- regulaminu organizacyjnego, a także
- dokonywanie analiz skarg i wniosków składanych przez pacjentów, z wyjątkiem regulowanych przez nadzór medyczny.

Istotną pozycję w grupie interesariuszy zajmują Ministerstwo Zdrowia oraz inne organy centralne i instytucje o charakterze państwowym, w tym prawa podatkowego oraz statystyki. Wachlarz potrzeb informacyjnych tych podmiotów jest bardzo szeroki i związany z przedmiotem nadzoru, kontroli i działalności bieżącej. Informacje przekazywane przez jednostki ochrony zdrowia wpływają

na kształt lokalnej, regionalnej i centralnej polityki zdrowotnej. Warto podkreślić, że w tej grupie w podwójnej roli mogą występować zarówno Ministerstwo Zdrowia, jak i jednostki samorządu terytorialnego, które mogą pełnić funkcję organu tworzącego dla publicznych jednostek ochrony zdrowia, a równocześnie działają jako aktywny uczestnik w opracowywaniu i realizacji polityki zdrowotnej oraz wydatkowaniu środków publicznych dla różnych podmiotów prowadzących działalność leczniczą.

Relacje właścicielskie, inwestorskie i nadzorcze bezpośrednio wynikają z praw do zainwestowanego kapitału. Określane są również przepisami regulującymi działalność spółek i innych przedsiębiorstw (zależnie od ich formy prawnej), przepisami dotyczącymi obrotu papierami wartościowym oraz, w zakresie prowadzenia działalności leczniczej, przepisami Ustawy o działalności leczniczej [2024]. Inwestorzy, obok konsumentów, są uznawani za najbardziej liczną oraz wpływową grupę interesariuszy, a ich perspektywa poznawcza skupia się w dużej części na badaniu wyników finansowych, które stanowią podstawę podejmowania decyzji inwestycyjnych. Badania wskazują, że ta grupa interesariuszy w jednostkach ochrony zdrowia w mniejszym stopniu była zainteresowana innowacjami biznesowymi [Derun, Mysaka, 2018].

Organy tworzące kreują, łączą, przekształcają i likwidują podległe im jednostki ochrony zdrowia, przekazują im majątek we władanie (głównie nieruchomości), a także wspierają dodatkowymi środkami finansowymi, głównie na cele inwestycyjne, ale również w realizacji działań promocyjnych i prewencyjnych polityki zdrowotnej. Podejmują decyzje związane z wyborem jej kierownika, opracowują statut jednostki. Wypełniają też zadania związane z tzw. kontrolą właścicielską i nadzorem [Szewieczek, Strojek-Filus, 2015]. Obowiązki nadzorcze i kontrolne organu tworzącego w stosunku do podległego samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej dotyczą [Ustawa o działalności leczniczej, 2024: art. 54, 59, 60, 66]:

- dokonywania oceny sytuacji ekonomiczno-finansowej SPZOZ w oparciu o odrębnie przygotowany przez podmiot raport, obejmujący wskaźniki ekonomiczno-finansowe,
- przyjęcia i wykonania planu finansowego oraz planu inwestycyjnego szpitala, które stanowią podstawę jego gospodarki finansowej,
- określenia zasad oraz wydania zgody dotyczącej zbycia aktywów trwałych, oddania ich w dzierżawę, najem, użytkowanie oraz użyczenie,
- wydania zgody dotyczącej wniesienia majątku SPZOZ lub praw do niego w formie aportu do spółek lub jego przekazania fundacji albo stowarzyszeniom, które nie wykonują działalności leczniczej,
- wydania zgody na wykonanie czynności prawnej mającej na celu zmianę wierzyciela SPZOZ,

- przekazania części mienia nabytego lub przekazanego podmiotowi leczniczemu w przypadku jego przekształcenia czy połączenia z inną jednostką,
- pokrycia straty netto SPZOZ (w określonych przypadkach),
- likwidacji, przekształcenia, połączenia, podziału.

Płatnicy za świadczenia opieki zdrowotnej (NFZ, pracodawcy, instytucje ubezpieczenia zdrowotnego, inne podmioty wykonujące działalność leczniczą) weryfikują zdolność do terminowego i kompleksowego realizowania zawartych umów, zachowanie standardów i jakości świadczeń, badają sytuację finansową i zasoby podmiotu.

Potrzeby informacyjne pacjentów cechuje asymetria informacji na linii pacjent–świadczeniodawca, co stanowi przeszkodę w zwiększaniu roli pacjenta w procesie poprawy jakości realizowanej opieki [Sharma i in., 2012]. Postępuje równocześnie zmiana oczekiwań klientów i ich świadomości, która dokonuje się w różnych branżach. Klienci budują swoje zaufanie do przedsiębiorstwa, przywiązanie i relacje, a zatem udostępnianie niektórych informacji może okazać się szczególnie przydatne.

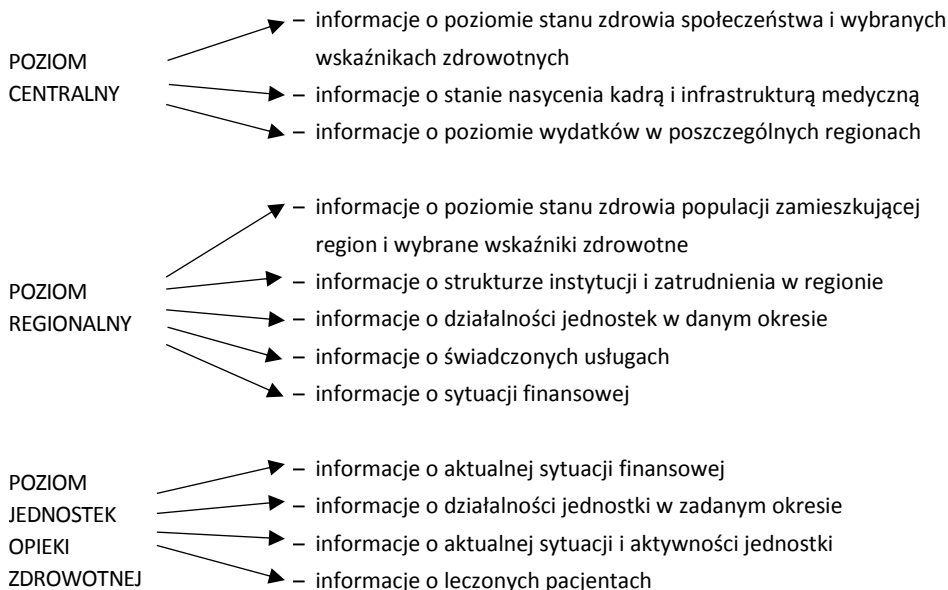
Badanie standingu finansowego przez wierzycieli i innych kontrahentów oraz instytucje finansowe stanowi jeden z kluczowych etapów decyzji w zakresie zaangażowania finansowego, ustanawiania zabezpieczeń lub zawierania innych kontraktów o długookresowym charakterze.

Dla grupy interesariuszy obejmującej lokalną społeczność i lokalne struktury polityczne jednostki ochrony zdrowia są szczególnie interesujące pod kątem oddziaływania na lokalną gospodarkę, relacje społeczne, a przede wszystkim w aspekcie zapewniania bezpieczeństwa zdrowotnego lokalnej społeczności, co łączy się z wypełnianiem mandatu politycznego. Istotne jest również obserwowanie trendów oraz stopnia wykorzystania zasobów [Hass-Symotiuk, 2016b: 32-34]. Podobne argumenty dotyczą działalności mediów, które poprzez swoją aktywność zwiększają świadomość społeczeństwa, ale również wywołują określone (pożądane) zachowania jednostek ochrony zdrowia.

Grupy interesariuszy to organizm aktywny, ulegający zmianom pod wpływem oddziaływania różnych czynników, wśród których jednym z silniejszych jest warstwa regulacji prawnych. Przykład takiego wpływu stanowią pojawienie się w tej grupie i umocnienie pozycji Agencji Oceny Technologii Medycznych i Taryfikacji (AOTMiT). Zadaniem AOTMiT jest m.in. przygotowanie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów w jednostkach realizujących opiekę zdrowotną, a także gromadzenie od wszystkich jednostek danych kosztowych i związanych z nimi danych o zaangażowanych zasobach oraz wykonanych usługach i innych wybranych danych medycznych, które zawarły umowę o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych [Ustawa o świadczeniach opieki zdrowotnej..., 2022: art. 31n, 311c, ust. 4].

Zasięg przekazywanych informacji obejmuje trzy główne obszary: dane kliniczno-kosztowe, dane finansowo-księgowe oraz dane niefinansowe.

Interesariuszy i ich potrzeby można również rozpatrywać z perspektywy poziomu informacji i potrzeb, które prezentują. Nacisk kładziony jest w tej perspektywie na poziomy, które prezentują. Wyróżnia się trzy poziomy: jednostek, regionalny i centralny (rysunek 2.5).



Rysunek 2.5. Charakterystyka głównych potrzeb informacyjnych na poszczególnych poziomach zarządzania w opiece zdrowotnej

Źródło: Frączkiewicz-Wronka [2001: 189].

Nadrzędnym celem sprawozdań finansowych jest dostarczenie użytecznej dla szerokiego kręgu użytkowników informacji o sytuacji finansowej i jej zmianach oraz innych wynikach prowadzonej aktywności. Grupy tych interesariuszy wyznaczają równocześnie szczególne potrzeby informacyjne. Skupiając uwagę na obszarze sprawozdawczości finansowej, która dostarcza informacji wykorzystywanych do operacyjnego i strategicznego zarządzania jednostkami ochrony zdrowia, ale również dokonywania oceny ich sytuacji finansowej i majątkowej czy rozliczania osób decyzyjnych z powierzonych im zadań i celów, należy podkreślić, że istotne znaczenie mają w tym przypadku też posiadana wiedza i umiejętności użytkowników tych informacji. Użytkowników sprawozdawczości finansowej w jednostkach ochrony zdrowia i ich potrzeby informacyjne przedstawiono w tabeli 2.3.

Tabela 2.3. Potrzeby informacyjne użytkowników sprawozdawczości finansowej jednostek ochrony zdrowia

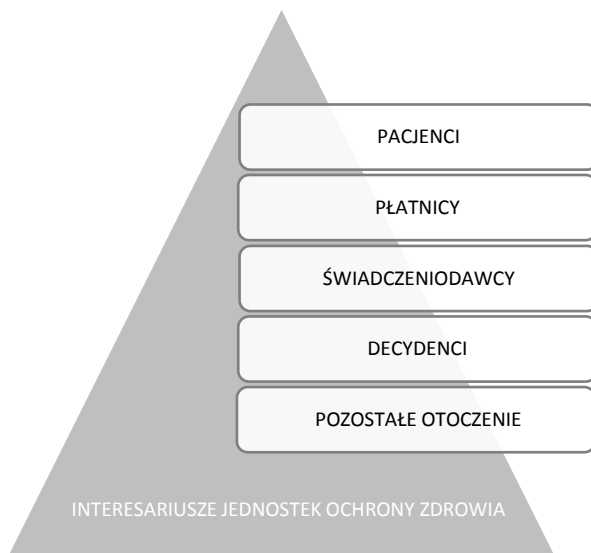
Użytkownicy	Podstawowe potrzeby informacyjne
Właściciele majątku, inwestorzy	Wartość majątku i efektywność jego wykorzystania, sytuacja finansowa, poziom wyniku finansowego – w SPZOZ służą do oceny możliwości dalszego funkcjonowania oraz wyboru optymalnych działań, utrzymania lub zmiany kierownika, oceny zdolności do generowania przychodów i pokrycia ponoszonych kosztów, czyli realizacji zasady samofinansowania. W podmiotach będących przedsiębiorcami chodzi o ustalenie zdolności do wypłacania dywidend, rozmiarów ryzyka związanego z ewentualną inwestycją, poszerzenie zakresu prowadzonej działalności leczniczej
Wierzyciele (kredytodawcy i pożyczkodawcy)	Zdolność do spłaty długów wraz z odsetkami w uzgodnionych terminach, informacje o sytuacji finansowej, zasobach podmiotu, należnościach i zobowiązaniach
Pracownicy i ich reprezentanci	Gwarancja pracy i wypłat wynagrodzeń, pozycja finansowa zakładu opieki zdrowotnej określająca wielkość wynagrodzeń
Klienci (pacjenci), kontrahenci, zleceniodawcy (płatnicy)	Gwarancja realizacji zawartych kontraktów, podaż świadczeń opieki zdrowotnej, dostępność do tych świadczeń, ich jakość i kompleksowość, ceny świadczeń i ich koszty, sytuacja finansowa organizacji
Instytucje rządowe i fiskalne, Główny Urząd Statystyczny	Dane statystyczne dotyczące infrastruktury, przestrzennej lokalizacji zakładu, struktura zatrudnionych kadr medycznych, ich kwalifikacje, rozmieszczenie, wielkość zrealizowanych świadczeń zdrowotnych i ich struktura (niezbędne do kreowania polityki zdrowotnej), a także poziom zadłużenia, sytuacja finansowa, wielkość kosztów, przychodów i wyniki finansowe
Społeczność lokalna	Zanieczyszczenie środowiska, podatki lokalne, miejsca pracy, kreowanie regionalnej polityki zdrowotnej, zabezpieczenie potrzeb zdrowotnych, dostępność do świadczeń opieki zdrowotnej, rozwój regionu
Kierownictwo (zarząd, rady społeczne i nadzorcze, ordynatorzy itp.)	Efektywność wykorzystania zasobów, koszty poniesione na realizację świadczeń zdrowotnych, uzyskiwane przychody, kontrola i analiza prowadzonej działalności, włączenie kryteriów ekonomicznych do wyborów medycznych, opracowanie systemu motywacji, ocena dokonań, wytyczanie przyszłości

Źródło: Hass-Symotiuk [2016b: 35].

Każdy z wymienionych w tabeli 2.3 interesariuszy cechuje się różnymi potrzebami i oczekiwaniami odnośnie do korzyści. Praktycznie każdy z nich jest zainteresowany efektywnym wykorzystaniem zasobów, którymi gospodaruje podmiot. Natomiast dokonywanie oceny podmiotu determinowane jest rodzajem grupy oceniającej, przedmiotu oceny oraz czasu, jakiego dotyczy. By jednak ocena ta była w jak największym stopniu poparta wiarygodnymi danymi, konieczne jest zapewnienie dostępu do nich w odpowiednim czasie oraz w jednolitej i pożądanej formie [Hass-Symotiuk, 2016b: 33-34].

Syntetyzując przegląd różnych podejść do klasyfikacji interesariuszy, można stworzyć grupę: zestaw „5 P” tak zwanych podstawowych, kluczowych interesariuszy w systemie ochrony zdrowia, a w szczególności działalności jednostek świadczących usługi zdrowotne. Grupę tę tworzą: (1) pacjenci, (2) świadczeniodawcy, (3) płatnicy i (4) decydenci (politycy, regulatorzy rynku) oraz (5) inne podmioty

reprezentujące otoczenie bliższe i dalsze (rysunek 2.6). Ostatnia, piąta grupa wyraża trendy rozwojowe współczesnej sprawozdawczości, które poszerzają grono jej odbiorców. Warto podkreślić, że każda z wymienionych grup interesariuszy odmiennie postrzega proces tworzenia wartości w ochronie zdrowia, a wartość oznacza dla nich coś innego [Bowman, Ambrosini, 2010]. Zróżnicowane potrzeby interesariuszy powinny być zaspokojone, jednak w przypadku rozległych grup i potrzeb wywołuje to konieczność zrównoważenia tych działań, tak by w miarę możliwości zaspokoić każdego w dostateczny sposób. Relacje te i działania stanowią część realizowanej strategii informacyjnej podmiotu [Austen, Frączkiewicz-Wronka, 2018].



Rysunek 2.6. Grupa „5 P” kluczowych zewnętrznych interesariuszy jednostek ochrony zdrowia

Źródło: opracowanie własne.

Organizacje ochrony zdrowia, w odpowiedzi na rosnący popyt i oczekiwania pacjentów, w połączeniu z ograniczonym dostępem do zasobów (głównie finansowych) stają przed wyzwaniem przeobrażenia modelu prowadzonej działalności i poprawy dokonań. Tymczasem badania wskazują, że menadżerowie szpitali (finansowanych ze środków publicznych) nadal nie rozpoznają, iż wzrost wartości zasobów, które są w posiadaniu interesariuszy, oraz ich udostępnianie dla jednostek można osiągnąć poprzez odpowiednie kształtowanie relacji z nimi. Takie stanowisko kadry zarządzającej można uzasadnić brakiem wiedzy, ale kluczowe pozostaje w tym przypadku również silne oddziaływanie uwarunkowań politycznych, zależności od publicznych źródeł finansowania, co równocześnie podnosi w rankingu potrzeb informacyjnych pozycję interesari-

szy instytucjonalnych [Austen, Frączkiewicz-Wronka, 2018]. Należy w efekcie prowadzić szeroko zakrojoną akcję informacyjną i edukacyjną w kierunku poszerzenia znaczenia interesariuszy oraz kreacji wartości w modelu biznesu działalności leczniczej. Adaptacja modelu biznesu do uwarunkowań działalności jednostek ochrony zdrowia stanowi przedmiot rozważań kolejnego punktu.

2.3. Model biznesu działalności leczniczej

Rosnąca złożoność organizacji opieki zdrowotnej i warunków jej realizacji powoduje, że analogia ta występuje także w modelach zarządzania opieką zdrowotną. Zarówno zarządzanie klasycznym biznesem, jak i zarządzanie opieką zdrowotną to dynamiczne obszary, które stale się rozwijają. Przez wiele lat uważano, że zarządzanie opieką zdrowotną stoi w odrębności do zarządzania w klasycznym, rynkowo zorientowanym biznesie. Ostatnie lata wskazują na zmianę tego podejścia. Dostrzega się wartość integracji technik zarządzania klasycznym, biznesowym przedsiębiorstwem z opieką zdrowotną, a także implementacji wielu narzędzi i technik stosowanych dotąd wyłącznie w sektorze komercyjnym. Widoczne są tu wpływy modeli opracowywanych dla organizacji biznesowych i ich dyfuzji do opieki zdrowotnej [Burgess, Radnor, 2013; Hood, Dixon, 2015; Rakhmawati, Chalidyanto, Setianto, 2020]. Opieka zdrowotna, korzystając z szerokiej gamy modeli i metod zarządzania biznesowego, może oprzeć na tym swą budowę oraz wzmacniać od wewnątrz organizację ją tworzącą. Z kolei menadżerowie opieki zdrowotnej mogą korzystać z doświadczenia szerszych, pochodzących z innych branż modeli zarządzania biznesowego (np. tradycyjnych jak: zarządzanie przez funkcje, przez zadania oraz przez role), a w szczególności tych, które stanowią przejaw innowacyjności, takich jak TQM czy *reengineering*. Nie wyklucza się równocześnie stosowania koniecznych i uzasadnionych modyfikacji czy innych dostosowań [Trisolini, 2002]. Na tej płaszczyźnie rozpatrywać można również dyfuzję do opieki zdrowotnej koncepcji modelu biznesu.

Koncepcja modelu biznesu rozpowszechnia się i przepływa stopniowo do kolejnych branż. Znajduje coraz szersze zastosowanie także w sektorze ochrony zdrowia [Hwang, Christensen, 2008; Castano, 2014; Szewieczek, 2017]. Można by sądzić, że ochrona zdrowia – jako sektor w przeważającej części finansowany ze środków publicznych – wydaje się niewłaściwa do koncentracji na kwestiach łańcucha wartości, szczególnie kwestiach ekonomicznych. Jest jednak wiele argumentów przeczących tej tezie [Vimarlund, Nikula, Nøhr, 2021]. Za istotne uznaje się konieczność samofinansowania, czyli uzyskiwania przychodów, które nie tylko pokryją koszty, ale i pozwolą na wygospodarowanie nadwyżki ekonomicznej umożliwiającej rozwój oraz dążenie do zwiększania efektywności

i jakości świadczonych usług zdrowotnych, a także współpracę z kontrahentami (szczególnie dostawcami) działającymi na zasadach praw gospodarki rynkowej i w warunkach konkurencji. W efekcie model biznesu stopniowo przenika również do sektora ochrony zdrowia. Analiza recenzowanych publikacji w czasopiśmie naukowych pozwala zauważyć, że wpływy te zaczęły się pojawiać już w latach 80. XX w. (tabela 2.4).

Tabela 2.4. Wyniki analizy baz danych bibliometrycznych dla fraz: „*business model*” oraz „*health care*”

Baza danych	Badane frazy w całości treści artykułu	Badane frazy wyłącznie w tytule artykułu	Dodatkowa informacja
ProQuest	Nordin [1992] – badania nad alternatywną opieką zdrowotną (ASHC)	Hwang, Christensen [2008]	Zamiana frazy „ <i>health care</i> ” na „ <i>healthcare</i> ” lub tylko „ <i>health</i> ” w tytule publikacji nie rozszerza wyników analizy w istotnym zakresie. Lista wyników zwiększa się maksymalnie tylko do 31 (Scopus), ale jednocześnie pierwszy rok publikacji opóźnia się i przesuwa na rok 1999
EBSCOhost	Miaoulis i in. [1985] – badania nad modelem biznesu w obszarze szpitalnych procesów decyzyjnych i relacji marketingowych	Hwang, Christensen [2008]	
Scopus	Consler [1979] – badania procesu decyzyjnego w zakresie nakładów inwestycyjnych na tle pięciu etapów modelu biznesu	Westra, Boylan [1997]	
ScienceDirect	1995 r. (artykuły dotyczące reengineeringu procesów biznesowych). Artykuły w większym stopniu związane z modelem biznesu występują w 1996 r.	Watson [1997]	

Źródło: Szewieczek [2019b].

Dyfuzja koncepcji modelu biznesu do ochrony zdrowia w naturalny sposób dotyczy praktycznie każdego jego elementu, począwszy od warstwy definicyjnej, przechodząc kolejno na klasyfikację, obszary sprawozdawczości i analizy różnych wariantów modeli biznesu oraz ich wykorzystania dla celów zarządzających różnego szczebla zarządzania.

Opierając się na zaproponowanej w rozdziale pierwszym autorskiej definicji modelu biznesu, można dokonać jej adaptacji na grunt jednostek ochrony zdrowia. W tym świetle można uznać, że **model biznesu działalności leczniczej odzwierciedla sposób, w jaki realizowane są działania lecznicze przy wykorzystaniu kluczowych zasobów organizacji oraz jej otoczenia celem tworzenia wartości dla pacjentów związanych z ochroną ich życia i zdrowia, przy jednoczesnym dążeniu do realizacji celów jednostki i innych interesariuszy.**

Współczesne modele biznesu w ochronie zdrowia odpowiadają na nagłe zmiany w otoczeniu i środowisku ich działania oraz ogólnoswiatowe trendy, jak starzenie się społeczeństwa, digitalizację zdrowia [Oderanti i in., 2021] czy wreszcie rosnące oczekiwania pacjentów. W rezultacie elastyczność wyraża się

w szybkim dostosowaniu biznesu do trendów rynkowych. Jednakże zmiana modeli biznesu w ochronie zdrowia styka się z wieloma szczególnymi problemami, wśród których jako istotne wymienić należy silną zależność regulacyjną oraz silne interakcje w łańcuchu dostaw na różnych poziomach [Lopes i in., 2019].

Istotne jest zatem podkreślenie odmienności sektora usług zdrowotnych. Wyniki badań [Wass, Vimarlund, 2016] potwierdzają, że w branży ochrony zdrowia można zidentyfikować wszystkie części klasycznie rozumianego modelu biznesu, ale nie ma wyraźnych wskazówek, jak osiągnąć zrównoważoną wartość w przyszłości. Podnoszoną przyczyną jest to, że w przypadku ochrony zdrowia finansowanej ze środków publicznych (w całości lub dużej części) istnieje potrzeba uwzględnienia także innego wymiaru wartości – wartości społecznej, a także kwestii związanych z dystrybucją usług, tak aby zapewnić zrównoważony rozwój w każdym istotnym wymiarze. Szczególna rola przypada tu potrzebie ochrony zdrowia i życia ludzkiego, która była przedmiotem rozważań we wcześniejszych punktach. Innymi wymiarami są sprawiedliwy i równy dostęp do opieki zdrowotnej dla całego społeczeństwa oraz akceptowane również w wymiarze społecznym uprzywilejowanie wybranych grup społeczeństwa.

N. Viswanadham [2021] proponuje, aby model biznesu w ochronie zdrowia obejmował trzy podstawowe komponenty:

- propozycję wartości dla segmentów klientów (CVP),
- sposób tworzenia tej wartości oraz
- sieć powiązań biznesowych.

W kontekście wartości dla pacjenta przybiera ona postać zarówno ilościową, jak i jakościową. Nie chodzi bowiem wyłącznie o dostępność do świadczeń opieki zdrowotnej, ale przede wszystkim odpowiednią ich jakość i warunki, w których są udzielane, oraz satysfakcję pacjenta i skuteczność działań leczniczych. Istotna jest również kwestia kompleksowości realizowanej zarówno w placówce zdrowotnej, jak i w połączonych ich sieciach. W szerokim rozumieniu modeli biznesu międzyorganizacyjnych, czyli wykraczających przestrzennie poza ramy organizacyjne jednego przedsiębiorstwa, wartość w sensie ilościowym należy rozumieć jako dostępność do kompleksowych usług zdrowotnych w zakresie ich różnorodności, czasu oczekiwania, a przede wszystkim możliwość sprawnej realizacji kolejnych etapów procesów leczniczych, począwszy od screeningu, diagnozy, leczenia, rehabilitacji i innego rodzaju opieki zdrowotnej. Z kolei ustalanie wartości w przekroju poszczególnych segmentów klientów dotyczy badania zysków, kosztów tych segmentów oraz określania modelu przychodowego firmy.

Wśród jednostek ochrony zdrowia szpitale przytaczane są jako instytucje, w których łańcuch wartości znacznie wyróżnia się na tle innych branż. Wynika to z użycia kosztownych materiałów i technologii, które są podatne na procesy starzenia, oraz wiedzy i umiejętności wysoce wyspecjalizowanych grup zawodowych. W rezultacie łańcuchy te są znacznie bardziej wyspecjalizowane, kompleksowe

i zależne od wiedzy i umiejętności oraz skutkują tym, że dotyczące ich modele biznesu charakteryzują się odmiennymi, specyficznymi właściwościami i w związku z tym wymagają starannej uwagi [Rodriguez, Svensson, Eriksson, 2021].

Podobnie jak w rozdziale pierwszym można również przeprowadzić analizę klasyfikacyjną modeli biznesu dedykowanych ochronie zdrowia. Taksonomii modeli biznesu w oparciu o przedsiębiorstwa realizujące badania diagnostyczne, jako będące szczególnie istotnymi w medycynie spersonalizowanej, przeprowadzili M. Kamprath i B. Halecker [2012]. Badacze, w oparciu o wyróżnionych dziewięć komponentów modelu biznesu, 27 wskaźników i 132 cechy szczegółowe, zaproponowali czterowymiarową siatkę taksonomii modeli biznesu. Stanowi ona punkt wyjścia do prowadzenia dalszych klasyfikacji i obejmuje: cztery wymiary/wskaźniki (charakter oferty – czyli kluczowe aktywności, typ klienta-pacjenta – czyli segment klientów, możliwe wykorzystanie diagnostyki – czyli propozycja wartości oraz zależność badawcza [kooperacja z innymi instytucjami]), ponadto dotyczy również kluczowych aktywności. Wskaźniki te prezentują istotne atrybuty, które poprzez ich odpowiednie zredukowanie i systematyzację pozwoliły na grupowanie instytucji według określonych cech. Wyróżnione wskaźniki stanowią równocześnie kluczowe komponenty tworzące model biznesu.

Połączenie tych czterech wskaźników z ich charakterystyką stworzyło w efekcie czterowymiarową macierz (siatkę), która obejmuje kwadraty: rozwój diagnostyki, portfolio produktowe, integracja lider-użytkownik, czynnik wywołujący przychód. Rozwój diagnostyki, który jest rezultatem oddziaływania komponentów: oferta produktowa i zależność badawcza, obrazuje typy modeli biznesu z perspektywy kooperacji, dla których centralnym czynnikiem różnicującym jest wachlarz produktów. Kolejny kwadrat rodzajów modeli biznesu – portfolio produktowe – stanowi rezultat interakcji między komponentami: charakter oferty oraz możliwe wykorzystanie diagnostyki. Charakteryzuje on modele biznesu, w których (nie)materiałny charakter testów jest odnoszony do możliwości ich zastosowania. Można zatem założyć, że ta klasyfikacja modeli biznesu pozostaje ściśle zależna od specjalizacji i charakteru świadczeń opieki zdrowotnej, w tym przypadku rodzaju testów diagnostycznych. Trzeci kwadrat, nazywany „czynnikiem wywołującym przychód” (*revenue enabler*), to rezultat oddziaływania komponentów: typ klienta i możliwe wykorzystanie diagnostyki, odzwierciedla nacisk na rozpatrywanie klientów przynoszących przychód, ale nie z perspektywy płatnika, lecz tego, kto w rzeczywistości przychód indukuje, kto podejmuje decyzję o wykonaniu testu, czyli zazwyczaj lekarza, a pacjenta na rynku prywatnych płatności.

Ostatni kwadrat wydzielania modeli biznesowych, nazywany „lider-użytkownik integracja”, łączy wymiar typu klientów oraz zależności badawczej. W tym obszarze podkreśla się istotną rolę kluczowych aktorów, którzy w procesie rozwoju działalności mogą w znacznym stopniu przyczynić się do

zwiększenia siły wejścia i udziału w rynku badań diagnostycznych. Kluczowe są tutaj umiejętności wskazania, jak i kiedy integrować różnych interesariuszy, np. lekarzy i pacjentów, by rozwijać konkretny produkt diagnostyczny lub oparty na nim proces diagnostyczny.

Budowa siatki dokonana jest w oparciu o wzajemne zależności wskaźników (dwóch) względem siebie, a jej elementy są szczegółowo rozbudowane, dzięki czemu nie tylko zawiera opis modelu biznesu, ale także obejmuje strategiczne wymiary prowadzonej działalności. Jak wskazują autorzy, nie jest jednak pozbawiona wad, które dotyczą przede wszystkim podejścia statycznego, wprowadzenia pewnej redukcji cech, która stwarza ryzyko pominięcia lub nawet niewykrycia cech istotnych. Wady te można jednak zredukować poprzez prowadzenie dalszych badań i obserwacji w dłuższym okresie. Wskazuje się również na brak badań dotyczących znajomości tematyki modeli biznesu oraz ich wykorzystania w działalności biznesowej i poprawie efektywności przedsiębiorstw, co stanowi jedną z kolejnych przesłanek do przeprowadzenia niniejszych badań.

Inne przykłady klasyfikacji modeli biznesu dla działalności leczniczej zaprezentowano w tabeli 2.5. Zastosowane przez badaczy kryteria klasyfikacyjne dotyczą perspektywy działalności (typy i formy organizacji działań operacyjnych) produktowej (rodzaj świadczeń dla klienta).

Tabela 2.5. Wybrane klasyfikacje modelu biznesu w ochronie zdrowia

Autor	Klasyfikacja	Uwagi
1	2	3
Skinner [1974]; Christensen, Grossman, Hwang [2009]; Cook i in. [2014]	Kryterium klasyfikacji – sposób działania oraz rodzaj produktów: (1) sklep z rozwiązaniami (<i>solution shop</i>), (2) skoncentrowana fabryka (<i>focused factory</i>), (3) model hybrydowy	Pierwotnie dla działalności wytwórczej; znajdująca zastosowanie w odniesieniu do sposobu organizacji świadczenia (wybranych) usług medycznych
Callan i in. [2014]	Kryterium klasyfikacji – rodzaj produktów: (1) model biznesu produktów dodatkowych, (2) model biznesu usług dodatkowych, (3) model biznesu gromadzenia danych, (4) reklamowy model biznesu, (5) polecający model biznesu, (6) model biznesu pracy dodatkowej, (7) edukacyjny model biznesu, (8) regulacyjny model biznesu	Typologia ośmiu modeli biznesowych w krajach rozwijających się, dotyczących rozwoju lokalnej ochrony zdrowia
Nijmeijer, Huijsman, Fabbriotti [2014]	Kryterium klasyfikacji – rodzaj produktów: (1) rozbudowany format biznesowy, (2) wspierający format biznesowy, (3) biurokratyczny format biznesowy, (4) minimalny format biznesowy	Klasyfikacja dedykowana modelom franczyzowym wykorzystywanym przez praktyki lekarskie, z uwzględnieniem zakresu kontroli, wsparcia, jakości i znaczenia
Nusem, Wrigley, Matthews [2017]	Kryterium klasyfikacji – rodzaj produktów: (1) model tradycyjnych usług, (2) prywatna ochrona, (3) model alternatywnej emerytury, (4) biznes rodzinny, (5) <i>health @ home</i> , (6) model usług <i>wellness</i> (nowy uczestnik)	Klasyfikacja modeli biznesu z zakresu usług opieki zdrowotnej nad osobami starszymi, przeprowadzona w oparciu o strukturę <i>Canvas</i>

cd. tabeli 2.5

1	2	3
Thiebes i in. [2020]	Kryterium klasyfikacji – rodzaj produktów: (1) tania genomika dla entuzjastów, (2) genomika o wysokiej prywatności dla entuzjastów, (3) specyficzne testy informacyjne, (4) proste testy zdrowotne, (5) podstawowa genomika o niskiej wartości oraz (6) kompleksowe testy i niskie przetwarzanie danych	Taksonomia i archetypy modeli biznesowych w badaniach genetycznych dostarczanych bezpośrednio do samodzielnego wykonania przez klienta. Klasyfikacja dotyczy rodzaju usług (z pierwotnie wydzielonych 277 pozycji)
Fürstenau i in. [2021]	Kryterium klasyfikacji – sposób działania: (1) model koordynacji opieki (<i>care coordination model</i>), (2) model badań opieki (<i>care research model</i>)	Klasyfikacja uwzględniająca digitalizację, pośrednictwo w kojarzeniu pacjentów i lekarzy, zarządzanie przypadkami chorobowymi i długotrwałymi relacjami (1) oraz wykorzystanie przez różne instytucje danych do badań różnych form i zakresów opieki nad pacjentem (2)

Źródło: opracowanie własne.

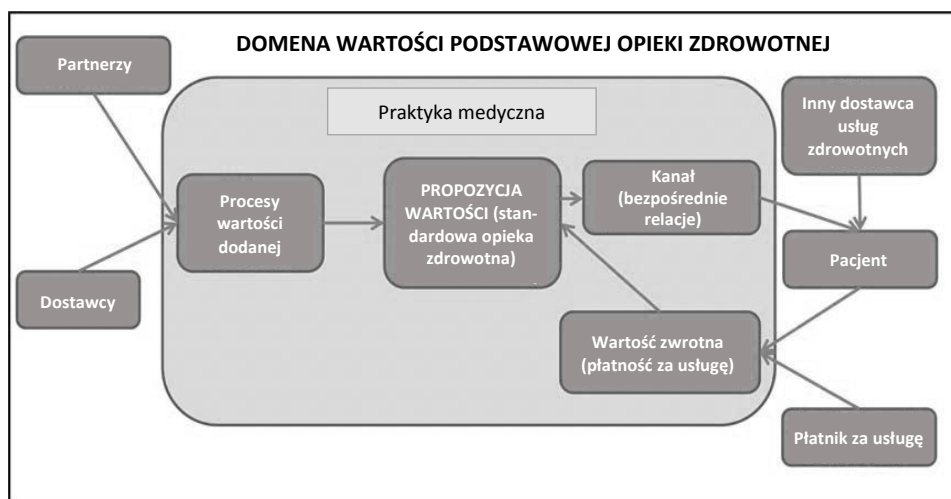
Spośród wskazanych w tabeli 2.5 różnych klasyfikacji warto nieco bardziej skupić się na pierwszej zaproponowanej przez W. Skinnera [1974] dla działalności produkcyjnej, następnie podlegającej adaptacji w odniesieniu do działalności podmiotów leczniczych. Mimo że klasyfikacja ta w obszarze ochrony zdrowia skupia się na aspekcie rozwiązań funkcjonalnych związanych z udzielaniem konkretnych świadczeń opieki zdrowotnej czy też pewnych odcinków działalności [Cook i in., 2014; Wemmerlov, 2016], to może być wykorzystana jako podstawa klasyfikacji modeli biznesu w ochronie zdrowia.

Solution shop odzwierciedla model organizacji bardzo rozproszonej, wielofunkcjonalnej i wszechstronnej, ale w efekcie nieustrukturalizowanej, która wymaga zaangażowania wielu różnych specjalistów, często może powodować nieuzasadnioną zmienność opieki leczniczej, nadmierne koszty i obniżenie jakości, z drugiej jednak strony taka wszechstronność stanowi przesłankę do takiej organizacji świadczeń opieki zdrowotnej, by zrealizować w jednej strukturze maksymalną ich kompleksowość. Stanowi również możliwość zapewniania pacjentowi wszechstronnej, acz w efekcie kosztownej diagnostyki i perspektyw leczenia w tym właśnie miejscu oraz uniknięcia zmiany lokalizacji i poszukiwania innego podmiotu leczniczego. W tym modelu różne przypadki medyczne mogą podlegać różnym ścieżkom leczenia, lecz cały proces leczniczy jest traktowany kompleksowo w jednym miejscu. Model ten utożsamia się z działalnością szpitali ogólnych, wielospecjalistycznych [Kumar, 2010]. W opozycji do zarzutów stawianych *solution shop* model *focused factory* koncentruje się na jednolitym podejściu, lecz o ograniczonej liczbie produktów (usług) o wysokiej jakości [Szewieczek, 2019a], realizowanych zatem w szpitalach specjalistycznych, skoncentrowanych na wybranych świadczeniach. Może to skutkować

zwiększeniem efektywności działania szpitala i to zarówno w aspekcie finansowym, jak i jakościowym (skuteczność). Wynika to z faktu, że ograniczenie kompleksowości działania, poprzez wąską specjalizację, pozwala na poprawę efektów działania [Kumar, 2010; Wemmerlov, 2016]. Kluczowymi elementami tego modelu są: mapowanie (standaryzacja) procesu opieki, segmentacja pacjentów, wykorzystanie systemów informacyjnych do komunikacji oraz wsparcia procesu opieki. Nie można jednak wykluczyć w tym modelu zwiększonego ryzyka nietrafionej diagnozy oraz wydłużenia procesu leczenia w sytuacji schorzeń wielokierunkowych, co wydłuża ścieżkę leczenia i obniża także komfort pacjenta.

Model hybrydowy stanowi z kolei model pośredni pomiędzy dwoma omówionymi rozwiązaniami. Zauważyć należy, że zaproponowane modele są nieco dysfunkcjonalne z perspektywy wykorzystania na poziomie danej specjalizacji i zakresu prowadzonej działalności leczniczej, gdyż nie w każdym jej rodzaju mogą być zastosowane. Jest to determinowane przede wszystkim poziomem specjalizacji i zaawansowania świadczeń opieki zdrowotnej oraz charakterem ich realizacji. Prowadzone przez badaczy rozważania naukowe nad modelem *focused factory* pogłębiają tę warstwę badawczą. E. Bredenhoff, W.A.M. van Lent i W. van Harten [2010] wyróżnili trzy odmiany tego modelu: domenę produktu, domenę procesu oraz domenę procedury [Szewieczek, 2019a: 95-96].

Inny przypadek analizy hierarchicznych ram modelu biznesu (*Hierachical Business Model Framework*, HBMF) w australijskiej praktyce medycznej opieki podstawowej przedstawiła S.Ch. Lambert [2010]. Na uwagę zasługuje fakt, że badanie to dotyczy małych jednostek ochrony zdrowia, co stanowi potwierdzenie dyfuzji koncepcji również w przekroju rozmiaru prowadzonej działalności gospodarczej, a zatem możliwości wykorzystania w małych i średnich przedsiębiorstwach. Domena tworzenia wartości w podstawowej opiece zdrowotnej jest identyfikowana jako proces świadczenia podstawowych usług zdrowotnych (rysunek 2.7), konsultacji (*value proposition*) pacjentom (*customer*) w ramach geograficznej przynależności do praktyki lekarskiej. W ślad za tymi usługami praktyka otrzymuje zapłatę za usługi (*value in return*), ustaloną i realizowaną przez płatnika publicznego, dodatkowo uzupełnianą przez płatności dokonywane przez pacjentów (*customer*). Podmiot ten uczestniczy w tworzeniu wartości, w relacjach z czterema wyróżnionymi grupami innych instytucji (*other entity*), wśród których występują: lekarze będący partnerami w analizowanej praktyce, inne podmioty lecznicze, dostawcy zasobów oraz instytucja reprezentująca organy państwa (ustalanie polityki zdrowotnej, finansowanie opieki zdrowotnej).



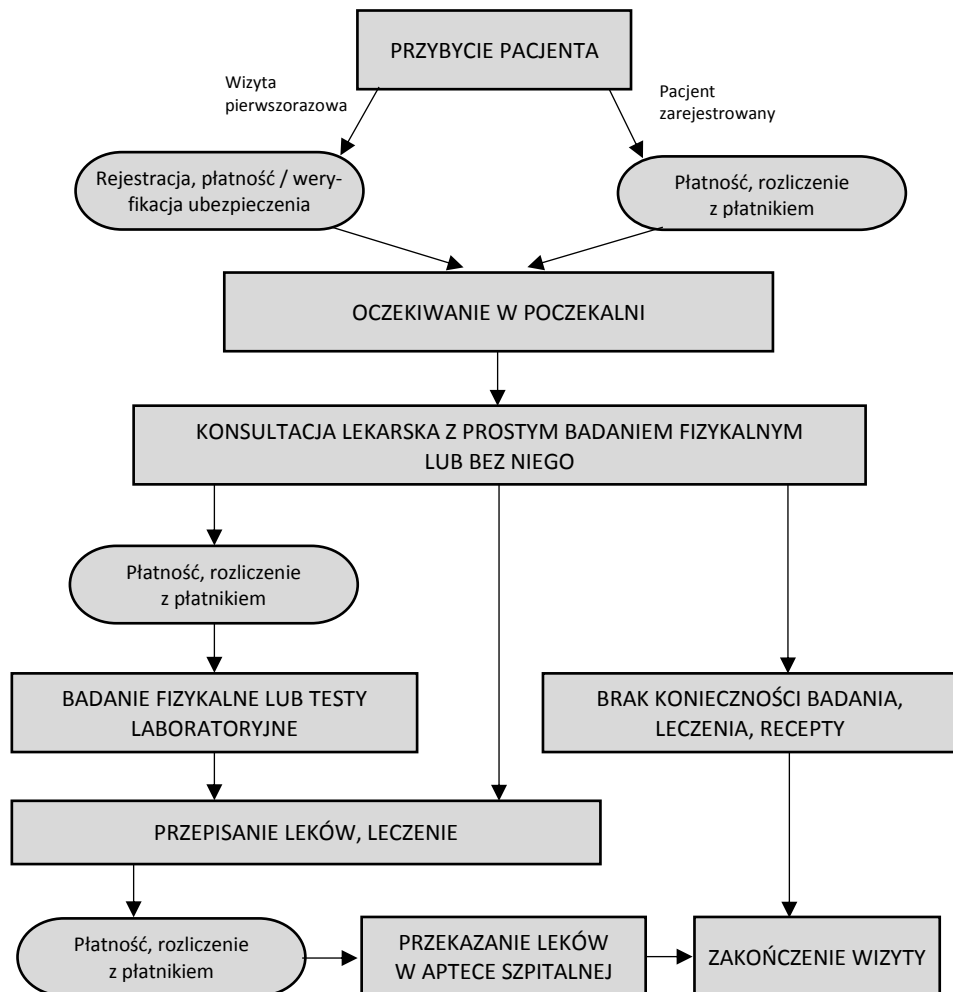
Rysunek 2.7. Podstawowy model biznesu i tworzenia wartości praktyki medycznej (poziom 1)

Źródło: Lambert [2010] z tłumaczeniem własnym.

Badania [Rodriguez, Svensson, Eriksson, 2021] przedstawiają, że wśród interesariuszy, dla których poznawczo model biznesu działalności leczniczej szpitali prywatnych jest szczególnie istotny, wysoką pozycję przyjmują pacjenci, pracownicy, lokalne środowisko i społeczeństwo oraz przedstawiciele lokalnego i centralnego zaplecza instytucjonalnego kształtującego politykę zdrowotną. Dotyczy to komunikacji ze wskazanymi interesariuszami w trzech wymiarach: ekonomicznym, społecznym i środowiskowym. Tymczasem inwestorzy, dostawcy, współpracownicy, centra badawcze, ubezpieczyciele i media okazują się w mniejszym stopniu uwzględniani w hierarchii potrzeb. Współczesne modele biznesu działalności leczniczej ulegają przeobrażeniom pod wpływem oddziaływania wielu determinant. Dotyczy to również najprostszych form działalności leczniczej. Tradycyjny, ogólny model konsultacji medycznej, stanowiący rozwinięcie przykładu wskazanego na rysunku 2.7, został przedstawiony w sposób syntetyczny na rysunku 2.8.

Modele realizacji procesów leczniczych są w dużej mierze kształtowane przez przyjęte zasady realizacji rozliczeń finansowych, rozwój cyfrowy i gospodarczy oraz zasobność społeczeństwa. Bardziej skomplikowane są dla działań leczniczych w opiece stacjonarnej, natomiast zazwyczaj znacznie mniej na poziomie leczenia ambulatoryjnego. Mimo wszystko możliwe jest pewne uogólnienie realizowanych procesów (jak przedstawione na rysunkach 2.7 i 2.8). Co istotne, sam przebieg realizacji tych procesów zależy jest od wielu innych czynników poza już wymienionymi. Można wśród nich wskazać również stan pacjenta oraz czas przybycia do placówki. O ile pierwszy z nich nie jest stero-

walny, o tyle drugi może być przedmiotem badania dla optymalizacji przebiegu procesów, poprawy komfortu obsługi pacjenta, jak też efektywnego zagospodarowania i wykorzystania posiadanych zasobów. Jak wskazują przytoczone badania [Chen i in., 2010], zarządzanie czasem przybycia pacjenta jest istotną determinantą kształtującą czas oczekiwania pacjenta na obsługę, stanowi wyznacznik porównywania podmiotów leczniczych, ale również istotnie ogranicza „przeładowanie” podmiotu, wpływając na szereg innych obszarów, w tym komfort pracy.



Rysunek 2.8. Łańcuch przepływu procesów dla konsultacji medycznej

Źródło: opracowanie własne na podstawie Chen i in. [2010].

Jedną z ważnych determinant jest ponadto rozwój rynku e-commerce. Współczesne witryny i aplikacje internetowe pozwalają na zakup wyrobów medycznych i leków, udzielanie porad medycznych, umawianie wizyt. Należy podkreślić, że potencjał rynku e-zdrowia jest większy. Przede wszystkim ułatwia proces wyboru organizacji świadczącej usługi medyczne. W tym wymiarze dużą wartość mają tzw. krytyczne czynniki sukcesu, które pozwalają na lepszą jakość obsługi pacjentów. Już badania przeprowadzone 20 lat temu przez F.C. Paytona [2003] na podstawie rankingu *Top Health Care Web Sites* opublikowanego przez „The Wall Street Journal” pozwoliły na wskazanie wymogów konsumentów (pacjentów) odnośnie do portalu e-zdrowie, który wykorzystuje model *e-commerce business-to-consumer* (B2C). Dodać należy, że obejmują one zarówno elementy, które nie wpływają bezpośrednio na generowanie przychodów (ogólna informacja, indywidualne zapytania, pokoje czatów), jak i takie, które determinują strumień przychodów (zakup usługi medycznej, przekierowanie do innych stron z produktami, subskrypcja, dostęp płatny do informacji online). Wymagania te dotyczą⁴:

- połączenia elektronicznego z lekarzami, pracownikami ochrony zdrowia,
- kontaktu elektronicznego i wsparcia w wyborze planów ubezpieczeniowych,
- przejęcia przez pracodawców części działań związanych z wyborem opieki zdrowotnej (np. lokalizacja placówek/lekarzy, rejestracja do ubezpieczenia, obsługa roszczeń),
- zmiany postrzegania roli pacjenta, który staje się świadomym konsumentem dokonującym wyborów.

Modele e-zdrowia wyróżnione zostały w czterech głównych zakresach:

- portale internetowe,
- łączność,
- przedsiębiorstwo–przedsiębiorstwo,
- przedsiębiorstwo–konsument.

Ostatnie z wymienionych organizacji zapewniają pacjentom szereg możliwości, w tym dostęp do informacji medycznych, diagnostycznych, zakup leków online, a nawet personalizację opieki zdrowotnej. Całość procesów związanych z wykorzystaniem łączności telefonicznej i informatycznej w opiece zdrowotnej nazywa się obecnie telemedycyną.

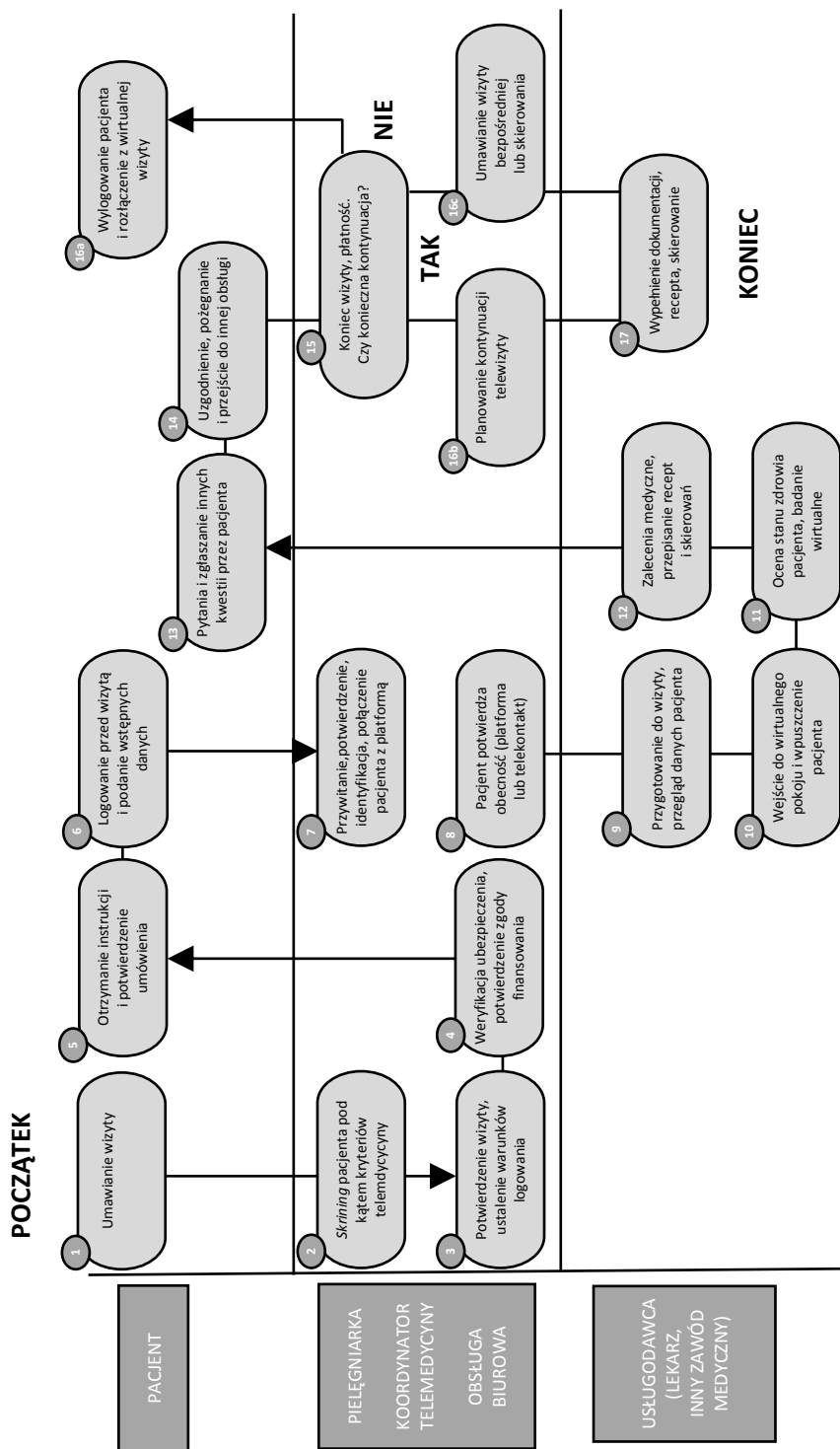
Telemedycyna wykorzystuje chmury obliczeniowe, wszelkie technologie bezprzewodowe, elektroniczną dokumentację medyczną, systemy informatyczne zarządzania szpitalem i realizuje usługi teleopieki, które zapewniają efektywność kosztową, skracają czas konsultacji. Wpływa na zwiększoną precyzję leczenia i diagnozy, umożliwia zwiększenie dostępu do świadczeń opieki zdrowotnej także poprzez zapewnienie dostępu do wysokiej jakości opieki w czasie

⁴ Co istotne, badania były prowadzone w warunkach, gdy nie występuje monopol jednego płatnika.

rzeczywistym. Umożliwia kadrom medycznym ocenę, diagnozowanie i leczenie pacjentów znajdujących się na odległość za pomocą ICT (*Information Communication Technology*); dla pacjentów to możliwość umawiania wizyt, dokonywania mobilnych płatności, kontaktu online z lekarzami, weryfikacji dokumentacji i przebiegu leczenia. Umożliwia również upowszechnienie monitoringu i leczenia pacjentów w warunkach domowych [Oderanti i in., 2021; Viswanadham, 2021]. Przykład przepływu procesów w telemedycynie został przedstawiony na rysunku 2.9.

Przepływ aktywności wykonywanych w przedstawionej przykładowej usłudze telemedycznej wskazuje na dwa podstawowe aspekty zmieniającego się sposobu świadczenia niektórych usług zdrowotnych. W zaprezentowanym przykładzie podstawowym wymiarem jest wymiar wirtualny, eliminujący fizyczną obecność pacjenta w placówce leczniczej. Jeszcze kilka dekad temu ten wymiar wydawał się nie do wyobrażenia w tradycyjnej relacji pacjent–lekarz, realizowany był częściowo, ale głównie w obszarze podwykonawstwa medycznego. Pionierem tego rodzaju działań były usługi teleradiologii, polegające na zdalnym opisie wykonanych zdjęć radiologicznych. Dziś, szczególnie w dobie pandemii COVID-19, ale również zwiększania dostępności do świadczeń opieki zdrowotnej, wirtualny charakter wizyt medycznych z bezpośrednim udziałem pacjenta znajduje nie tylko coraz szersze zastosowanie, lecz także i akceptację społeczną. Konieczność adaptacji do warunków pandemicznych szczególnie silnie wpłynęła na pokonanie naturalnego oporu pacjentów do korzystania z wizyt w formule online. Zrozumiałe jest, że wizyty te nie dotyczą wszystkich zakresów usług ambulatoryjnych, ale mogą być realizowane w dość szerokim zakresie (wizyta konsultacyjna, recepturowa, opieka nad procesem leczenia, rehabilitacji, monitoring stanu zdrowia).

Warto również zwrócić uwagę na drugi wymiar tego zagadnienia, szczególnie wyraźnie widoczny na płaszczyźnie drugiej i trzeciej wskazanego schematu. Otóż telemedycyna w wyraźny sposób ogranicza zaangażowanie kadr medycznych w proces świadczenia usług zdrowotnych, może zatem skutkować obniżeniem kosztu obsługi, a w rezultacie w warunkach ograniczonych zasobów kadrowych oraz finansowych umożliwia dostęp do ochrony zdrowia szerszej grupie pacjentów. Warto zauważyć, że spośród przykładowych 12 działań (rysunek 2.9) po stronie usługodawcy (podmiotu leczniczego) aż siedem może być realizowanych przez kadrę niemedyczną. Dotyczy to czynności o charakterze technicznym, organizacyjnym, takich jak asysta przy połączeniu online, lub podobnym: weryfikacja dokumentacji, ubezpieczenia, stanu realizacji usługi, wskazania kolejnych etapów realizacji. Działania realizowane *stricto* w kierunku działań medycznych na zaprezentowanym schemacie obejmują najmniejszy udział spośród wszystkich trzech stron zaangażowanych w ten proces.



Rysunek 2.9. Łańcuch przepływu procesów dla usługi telemedycznej opieki nad pacjentem

Źródło: opracowanie własne na podstawie California Telehealth Resource Center [b.r.].

Inny niezbędny element, by zrealizować zaproponowany model biznesu, to dostępność do odpowiedniej infrastruktury technicznej i informatycznej. Szczególnie silnym bodźcem rozwoju tego obszaru jest trwająca obecnie digitalizacja (np. w ramach przemysłu 4.0). Pojawiają się nowe zjawiska i procesy takie jak IOMT (*Internet of Medical Technologies*⁵), chmury obliczeniowe, zbiory danych *big data*, druk 3D, technologia *blockchain*, roboty [Viswanadham, 2021]. Wykorzystanie uczenia maszynowego i sztucznej inteligencji stanowią kolejne wyzwania związane z ucyfrowieniem, które wkracza również do ochrony zdrowia. Znajduje to bezpośredni wymiar w przeobrażeniach modeli biznesu prowadzonej działalności leczniczej. Powszechne bowiem staje się takie jej zorganizowanie, w ramach którego technicy medyczni, ratownicy, lekarze, pielęgniarki i inny personel medyczny pracują w pomieszczeniach biurowych, w których w ogóle nie jest fizycznie obecny pacjent. Takie podmioty lecznicze mogą być zlokalizowane w biurach, choć nadal muszą być spełnione wymogi dla prowadzenia działalności leczniczej, określone w przepisach prawnych [Rozporządzenie Ministra Zdrowia w sprawie szczegółowych wymagań..., 2022]. Stanowi to równocześnie potwierdzenie pewnego niedostosowania regulacji prawnych do zmieniających się warunków otoczenia i modeli biznesu prowadzonej działalności leczniczej. Innymi sprawami wymagającymi w przyszłości rozwiązania są robotyzacja usług zdrowotnych oraz częściowe zastępowanie ludzi sztuczną inteligencją i algorytmami uczącymi się.

Digitalizacja dotyczy też tradycyjnie rozumianych i świadczonych usług zdrowotnych. Jest to, obok zintegrowanej opieki zdrowotnej, jedno z największych wyzwań współczesnych systemów ochrony zdrowia. Niektóre z obszarów digitalizacji, wydaje się, znalazły już stabilne miejsce i powszechną akceptację w systemie opieki zdrowotnej. Wymienić tu można elektroniczną dokumentację medyczną czy obsługę umawiania wizyt i odczytywanie wyników badań diagnostycznych, a także weryfikację wykorzystania świadczeń opieki zdrowotnej w ramach publicznego systemu ochrony zdrowia (np. portal zdrowie.gov.pl [Ministerstwo Zdrowia, b.r.]). Do tej grupy wkracza również konsultacja pielęgniarska i lekarska. Inne nadal wydają się dość odległe (np. robotyzacja).

Zdigitalizowane technologie są postrzegane jako mające potencjał wspomagania poprawy opieki, zmiany warunków pracy, przyspieszenia przepływu

⁵ IoMT wyraża sieć powiązań między urządzeniami medycznymi, dostarczającymi w czasie rzeczywistym dane medyczne do aplikacji, które następnie je analizują i komunikują się z systemami informatycznymi opieki zdrowotnej. Obszar ten dotyczy zarówno urządzeń medycznych typu: termometry, monitory glukozy i elektrokardiogramy, jak i łóżka szpitalne, podajniki leków w warunkach domowych oraz inne urządzenia, które automatycznie przesyłają informacje do chmury. Stosowana również w opiece intensywnej, w oddziałach ratunkowych, umożliwia zdalny dostęp [Viswanadham, 2021].

informacji między różnymi uczestnikami systemu, ale równocześnie to działania kosztowne, które wymagają finansowego wsparcia. Dlatego też digitalizacja procesów leczniczych wymaga działań systemowych, rozwoju strategii implementacji i rozwoju digitalizacji, nadzoru i wielu innych [European Union, 2019].

Dynamiczny charakter otoczenia, zmienne warunki gospodarcze oraz realizowane cele polityki zdrowotnej państwa stawiają szczególne wyzwania przed jednostkami ochrony zdrowia. Kształtowanie i zmiany modelu biznesu w ochronie zdrowia wynikają z wielu przyczyn [Szewieczek 2018; 2019a]. Jednym z najbardziej dotkliwych problemów jest pozyskiwanie źródeł finansowania zapewniających pokrycie kosztów realizacji świadczeń opieki zdrowotnej. Dostępność tych źródeł i ich zasobność pozostają silnie determinowane polityką zdrowotną oraz stanem gospodarki. Pomijając wszelkie szczegółowe klasyfikacje, można uznać, że klasycznymi, dominującymi modelami działalności leczniczej są model biznesu szpitali ogólnych oraz model biznesu praktyk lekarskich i przychodni [Hwang, Christensen, 2008; Castano, 2014]. Modele te ulegają przekształcaniu i z nich właśnie wydzielane są różne podstruktury. Indykatorami są reguły finansowania świadczeń opieki zdrowotnej, dążenie do ograniczania niepewności na rynku opieki zdrowotnej i zwiększanie stopnia przewidywania efektów leczenia. Następuje stopniowa standaryzacja świadczeń opieki zdrowotnej, a także delegowanie zadań i ich koncentracja, związane ze specjalizacją [Christensen, Grossman, Hwang, 2009; Fieldston, Terwiesch, Altschuler, 2013]. Stopniowo odchodzi się od modelu organizacji kompleksowej (*solution shop*), dążąc do skupienia się na istocie i wąskim zakresie usług (*focused factory*). Przeobrażenia te nie zawsze w pełni są możliwe do podjęcia, zależą bowiem od poziomu i zakresu opieki zdrowotnej, od regulacji prawnych i umownych (np. wymóg zapewnienia kompleksowej opieki, zabezpieczenia w sprzęt medyczny i specjalistyczną kadrę medyczną) [Szewieczek, 2017]. Może to skutkować stosowaniem modelu hybrydowego, łączącego oba wymienione [Cook i in., 2014]. Ograniczeniem specjalizacji mogą być również wymogi prawne (np. konieczność zapewnienia kompleksowości opieki, posiadania wachlarza specjalistów i urządzeń). Jako determinantę zmian modeli biznesu w ochronie zdrowia wskazuje się również tzw. innowacje przełomowe (*disruptive innovation*). Dąży się w tym zakresie do świadczenia usług dla szerszej grupy beneficjentów, choć niekoniecznie o tak wysokiej jakości jak pożądana, jednak celem dominującym jest zwiększenie dostępności do świadczeń z uwzględnieniem rachunku ekonomicznego. Równocześnie w miarę upływu czasu dąży się do poprawy jakości tych usług [Christensen, Grossman, Hwang, 2009]. Jest to przejaw dążenia nie tyle do określonych efektów finansowych, co do objęcia opieką zdrowotną coraz szerszych grup społeczeństwa, czyli uzyskiwania pozytywnych korzyści dla społeczeństwa w ujęciu globalnym [Angeli, Jaiswal, 2016].

Kolejnymi ważnymi problemami są pozyskiwanie i zarządzanie innymi zasobami, w tym głównie zasobami ludzkimi oraz infrastrukturą techniczną, szczególnie o specjalistycznym charakterze. Procesy zarządzania ograniczonymi zasobami w ochronie zdrowia przykuwają uwagę wielu naukowców z różnych dziedzin [Visser, 1995; Ottolini i inni, 2016]. Obok tradycyjnych indyktorów, związanych z oddziaływaniem czynników o charakterze organizacyjnym, finansowym czy też funkcjonalnym, możliwe jest wskazanie działań innowacyjnych, np. pod postacią opisanej już telemedycyny. W efekcie oddziaływania tych i wielu innych zjawisk następuje przeobrażanie form organizacyjnych prowadzonej działalności leczniczej, przyjętej strategii, orientacji rynkowej i produktowej jednostek ochrony zdrowia. W związku z tym pojawia się szeroka perspektywa komunikowania o działalności jednostki, która może zapewnić jej transparentność, wyjaśnić strukturę prowadzonych działań, a poprzez odpowiednią komunikację zacieśnić relację z interesariuszem. Beneficjentami tego będą nie tylko interesariusze, ale i podmiot sprawozdawczy, który w tym działaniu może osiągnąć wiele korzyści zarówno z obszaru legitymizacji, jak i finansów.

Próba usystematyzowania determinant kształtowania i modyfikacji modeli biznesu w działalności leczniczej, oparta na komponentach modelu biznesu zaproponowanych przez L. Bossidy'ego i R. Charana [2010], spowodowała wyróżnienie trzech ich dominujących grup (tabela 2.6), które kolejno można pogłębiać. Determinanty te klasyfikowane są w przekroju:

- celi finansowych,
- uwarunkowań zewnętrznych,
- uwarunkowań wewnętrznych.

Tabela 2.6. Determinanty przeobrażania modeli biznesu jednostek ochrony zdrowia

Uwarunkowania zewnętrzne	Cele finansowe	Uwarunkowania wewnętrzne
Lokalna i centralna polityka zdrowotna, w tym regulacje prawne	Zwiększanie wartości dla interesariuszy (głównie właścicieli)	Struktura właścicielska
Stan rozwoju gospodarczego	Optymalizacja podatkowa	Strategia
Status zdrowotny pacjentów – warstwa zależności od pacjentów	Osiągnięcie/maksymalizacja nadwyżki finansowej	Struktura organizacyjna
Zależność od lokalnego samorządu	Kompozycja struktury aktywów i pasywów	Przepływ działań operacyjnych
Dostępność zasobów	Kompozycja przepływów pieniężnych	Zaangażowanie pracowników
Lokalizacja terytorialna	Kompozycja kapitału właścicieli	Specjalizacja działalności
Charakterystyka rynku konkurencji	Gromadzenie nadwyżki na cele inwestycyjne i rozwojowe	Zaangażowanie i wiedza kadry zarządzającej
Zasady finansowania ochrony zdrowia	Właściwa wycena usług medycznych	Relacje z podmiotami współpracującymi
Procesy digitalizacji		Rozwój oferty produktowej

Źródło: opracowanie własne na podstawie Szewieczek [2018].

Istotną determinantą jest dostępność zasobów, w tym przede wszystkim pracy ludzkiej. Pozostaje to zresztą dość silnie powiązane z lokalizacją podmiotu oraz rozmieszczeniem i siłą konkurencji. Tymczasem obserwowalny jest ruch tych zasobów z państw mniej zamożnych do oferujących korzystniejsze warunki zatrudnienia. Polska jest wskazywana jako kraj nietypowy w strukturach Unii Europejskiej, bo mimo że posiada kompleksowy system ochrony zdrowia, to stanowi kraj odpływu, będący źródłem migracji kadr medycznych, a nie krajem przeznaczenia. Głównym powodem takiej sytuacji jest niski poziom wynagrodzenia, szczególnie w grupie młodych lekarzy i średniego personelu medycznego [Siyam, Dal Poz (red.), 2014: 25-26, 163] oraz warunki pracy. Polityka zdrowotna realizowana na szczeblu centralnym oraz lokalnym wyznacza strukturalne ramy wpływające na warunki i kształt realizacji świadczeń w strukturach upodmiotowionych. Podobne uwarunkowania dotyczą ściśle z nią powiązanej polityki finansowania świadczeń opieki zdrowotnej. Co istotnie wpływa na kształt modelu świadczenia usług zdrowotnych, to popyt, szczególnie w ujęciu lokalnym, który kształtuje zapotrzebowanie na określone usługi, a to z kolei w połączeniu z oddziaływaniem innych determinant wpływa na organizację opieki zdrowotnej. Digitalizacja to jeden z najnowszych, lecz silnie oddziałujących czynników wywołujących zmiany w modelach prowadzonej działalności leczniczej. Ponadto innowacje mogą również dotyczyć poszerzania ochrony zdrowotnej dla osób starszych czy działań prewencyjnych i rehabilitacyjnych oraz innowacji przełomowych, co już omówiono w niniejszych rozważaniach.

Istotnym czynnikiem określającym kierunek i wolumen celów finansowych jest struktura właścicielska. W jednostkach publicznych dominującą pozycję będzie przyjmowała odpowiednia struktura aktywów i pasywów, w jednostkach prywatnych na pierwszy plan wysuwa się natomiast maksymalizacja korzyści dla właścicieli. W jednostkach dążących do gromadzenia nadwyżki finansowej silne wpływy może wywoływać optymalizacja podatkowa. Badania determinant kształtujących procesy przeobrażania modeli biznesu komercyjnych jednostek ochrony zdrowia ukazały, że dominującą rolę odgrywają cele finansowe, optymalizacja finansowa i zarządzanie przepływami pieniężnymi, ale również szereg celów związanych z optymalizacją procesów operacyjnych, w tym zarządzania zasobami medycznymi, skupieniem działalności leczniczej i możliwością bezpośredniej jej kontroli. Można wnioskować, że efekt finansowy zmiany modelu biznesu determinowany jest nie tylko warunkami prawa gospodarczego i podatkowego, ale głównie warunkami wewnętrznymi podmiotu, w tym przyjętą strategią, kształtowaniem relacji z otoczeniem oraz przyjętymi celami operacyjnymi (w tym finansowymi) [Szewieczek, 2018; 2019b].

Inną determinantą kształtowania modeli biznesu jest tendencja szpitali komercyjnych do oferowania szerokiego wachlarza usług zdrowotnych o wysokiej dochodowości. W efekcie w relacjach z wieloma różnymi interesariuszami tworzą one różnorodne modele biznesu. Obserwuje się, że wpływy są dwustronne, w efekcie czego interesariusze silnie oddziałują na ofertę produktową, a także modele biznesu szpitali kształtują postawy interesariuszy. Ta druga relacja uwidacznia się szczególnie w obszarze przejrzystego raportowania zrównoważonego rozwoju. Komunikacja ta przebiega w różnych formach oraz z różną częstotliwością, ale nie występuje jednolita formuła (tabela 2.7). Obserwowalne jest natomiast, że jednostki ochrony zdrowia dopasowują sposoby komunikacji z interesariuszami do ich oczekiwań i potrzeb [Rodriguez, Svensson, Eriksson, 2021].

Tabela 2.7. Potrzeby i oczekiwania interesariuszy dotyczące kształtowania modelu biznesu i trybów komunikacji na przykładzie szpitala prywatnego

Interesariusz	Oczekiwania i potrzeby interesariuszy odnośnie do kształtu modelu biznesu	Moduły komunikacji szpital–interesariusz	Częstotliwość
1	2	3	4
Pacjenci	– Pomoc w opiece zdrowotnej (usługi zdrowotne i ich poszerzanie, bezpieczeństwo danych pacjenta, jakość) – Zwiększanie kontraktów z płatnikiem publicznym	Kwestionariusze oceny, skrzynki/urny, kwestionariusze reklamacji, telewizja wewnętrzna, strona WWW, raport CSR	Codzienne, tygodniowe, roczne
Pracownicy	– Warunki pracy – Sytuacja finansowa pracodawcy – Poprawa komunikacji wewnętrznej – Zawarcie układu zbiorowego – Utrzymanie zaplecza technicznego – Zarządzanie zasobami	Intranet, e-mail, skrzynki/urny, grupy komunikacji elektronicznej, spotkania, kwestionariusze oceny środowiska pracy, raport CSR	Codzienne, tygodniowe, miesięczne, śródroczne, roczne
Administracja publiczna	– Zapewnianie opieki zdrowotnej na lokalnym poziomie: zabezpieczanie potrzeb zdrowotnych, zgodność z prawem, etyka, zwiększenie udziału w realizacji lokalnych programów zdrowotnych, wzrost dostępności do ochrony zdrowia – Zarządzanie lokalną polityką zdrowotną, integracja zawodowa osób z niepełnosprawnością, wymiar społeczny, promocja zdrowia, etyka	Regularne spotkania, e-mail, telefon, wiadomości online, raport CSR	Miesięczne, kwartalne, roczne
Społeczeństwo	– Ochrona zdrowia dla społeczeństwa, bezpieczeństwo pacjenta i jego danych zdrowotnych – Etyka – Wykorzystanie zasobów naturalnych – Wydajność energetyczna – Zarządzanie odpadami	Spotkania, e-mail, strona WWW, raport CSR	Codzienne, kwartalne, roczne

cd. tabeli 2.7

1	2	3	4
Publiczny system zdrowotny	– Informowanie o ochronie zdrowia – Oferty wsparcia – Etyka – Ochrona zdrowia pacjentów i poprawa jej jakości oraz bezpieczeństwa – Zgodność z prawem	Spotkania, umowy kontraktowe, e-mail, platforma internetowa, raport CSR	Tygodniowe, miesięczne, roczne
Inwestorzy	– Zwiększenie kontraktu z publicznym finansowaniem – Nadzór realizacji strategii – Wydajność ekonomiczna – Ochrona zdrowia pacjentów i poprawa jej jakości oraz bezpieczeństwa – Warunki pracy – Zgodność z prawem	Okresowe spotkania, raporty dokonań (w tym sprawozdania finansowe), e-mail, raport CSR	Miesięczne, roczne

Źródło: opracowanie własne na podstawie Rodriguez, Svensson, Eriksson [2021].

W tabeli 2.7 zawarto przykład szpitala prywatnego, ale można uznać, że w wielu zakresach wyniki będą analogiczne dla szpitala publicznego. Zaobserwować można, że różnorodne oczekiwania i potrzeby interesariuszy w różny sposób kształtują model biznesu. Relacja ta występuje również w odwrotnym kierunku, co powoduje, że określone modele biznesu będą w nieco odmienny sposób kształtowały część potrzeb i oczekiwań interesariuszy. Może to być zależne co najmniej od poziomu finansowania świadczeń ze źródeł prywatnych i publicznych, zakresu świadczonych usług zdrowotnych, stosowanych form zatrudnienia i współpracy z podwykonawcami, a wreszcie od rozmiaru szpitala i pozycji na rynku lokalnym. Co jednak jest wspólne we wszystkich wskazanych obszarach komunikacji, to raportowanie z zakresu zrównoważonego rozwoju, które jak ukazano, może być z powodzeniem wdrożone i stosowane w każdej grupie interesariuszy, a dodatkowo to właśnie ten obszar raportowania w kompleksowy i w miarę spójny sposób posiada potencjał informowania o przyjętym modelu biznesu prowadzonej działalności leczniczej (choć nie wyłączny).

Z kolei badania D. Fürstenaua z zespołem [2021] wskazały relacje różnych grup interesariuszy z dwoma wyróżnionymi modelami biznesu badanej działalności leczniczej wykonywanej w środowisku zdigitalizowanym określonej platformy medycznej (opisanymi już w rozważaniach). Warto podkreślić, że największa grupa beneficjentów (w aspekcie wyróżnionych korzyści) to pacjenci, którzy korzystają z obu wydzielonych modeli. Podobna sytuacja dotyczy świadczeniodawców i płatników za świadczenia opieki zdrowotnej, podczas gdy inne grupy interesariuszy wykazują relacje o mniejszym zakresie i natężeniu (tabela 2.8).

Tabela 2.8. Interesariusze platformy medycznej i ich korzyści w odniesieniu do wyróżnionych typów modelu biznesu

Interesariusze	Korzyści i wartości
Pacjenci (w tym rodzina i społeczeństwo)	(1) Skuteczna koordynacja opieki, związane z tym działania i zdrowie pacjenta (2) Korzyści z wyników badań, np. ulepszona diagnostyka (1 + 2) Aktywny udział w tworzeniu platformy za pomocą aplikacji i udział w badaniach
Profesjonaliści medyczni (lekarze, specjaliści, centra opieki)	(1) Poprawa opieki nad pacjentami, częściowy <i>outsourcing</i> obsługi ewidencyjnej (informacje o stanie zdrowia pacjenta)
Świadczeniodawcy	(1) Poprawa koordynacji świadczenia opieki zdrowotnej, zarządzanie informacją o stanie zdrowia pacjenta (2) Raporty zawierające opinie pacjentów o opiece zdrowotnej
Sponsorzy badań komercyjnych	(2) Zarządzanie badaniami, dostęp do dużej, reprezentatywnej próbki pacjentów
Płatnicy, w tym ubezpieczyciele opieki zdrowotnej	(1) Wsparcie koordynacji opieki zdrowotnej (2) Wyniki badań oparte na dowodach, będące podstawą planowania i podejmowania decyzji
Beneficjenci wyników badań (aktualni i przyszli pacjenci, naukowcy, regulator rynku ochrony zdrowia)	(2) Wyniki badań oparte na dowodach, będące podstawą planowania i podejmowania decyzji

(1) Dotyczy modelu biznesu: koordynacja opieki zdrowotnej.

(2) Dotyczy modelu biznesu: badania nad opieką zdrowotną.

Źródło: opracowanie własne na podstawie Fürstenau i in. [2021].

Przedstawione aspekty kształtowania modeli biznesu w działalności leczniczej pojawiały się początkowo w krajach rozwiniętych, o wysokim stopniu rozwoju. Tymczasem w drodze realizacji procesów globalizacji, na zasadzie dyfuzji przenikają do innych krajów, w tym Polski. Ich pozycja nasila się i wymusza kolejne zmiany w polskich jednostkach ochrony zdrowia. Poszukując determinant zmian modeli biznesowych w ochronie zdrowia, należy dokonać badania podstaw i zakresów zmian systemowych w ochronie zdrowia, a także w innych sektorach i obszarach gospodarki, które na nią wpływają. Bez wątplenia silne uzależnienie od decyzji politycznych, relacji socjologicznych w społeczeństwie, zamożności społeczeństwa i ściśle z tym powiązanych inwestycji o charakterze komercyjnym w ochronie zdrowia warunkuje wnioskowanie. Siła oddziaływania i pozycja tych determinant mogą być różne w różnych warunkach politycznych, gospodarczych i kulturowych. Kształtowanie modeli biznesowych jednostek ochrony zdrowia także podlega wskazanym wpływom, choć obok realizacji celów finansowych w ochronie zdrowia na plan pierwszy wysuwa się cel zaspokajania potrzeb społecznych [Szewieczek, 2019b], a transparentność komunikacji tylko temu sprzyja.

Podsumowując prowadzone dotąd rozważania nad łańcuchem tworzenia wartości i jego interesariuszami oraz procesami zmian w modelach biznesu jednostek ochrony zdrowia, warto przytoczyć raz jeszcze wskazane nieco powyżej badania M. Kampratha i B. Haleckera [2012], które wyraźnie argumentują przesłanki za wprowadzeniem taksonomii modeli biznesu biorących pod uwagę określone fundamentalne założenia. Powinny one uwzględniać trzy zasady:

- Specyfika branżowa – obejmująca warunki rynkowe, które powinny być uwzględnione w klasyfikacji i opisywać dokładnie osadzenie modelu biznesu w otoczeniu (specyficzne cechy klientów, wykorzystanie i rozwój technologii, struktura przychodów i kosztów);
- Redukcja złożoności opisu i modelu – gdyż odpowiednio skonstruowane modele pozwalają na wyizolowanie istotnych cech i ich problemów, które nie są wystarczająco wyeksponowane, jeśli pokazywana jest cała złożoność modelu; liczba wyodrębnionych kategorii musi być możliwa do zarządzania. Równocześnie należy zachować wydzielenie najważniejszych i charakterystycznych cech wyróżniających, które mają decydujący wpływ na identyfikację ogólnego modelu biznesu (myślenie systemowe);
- Prawda – która może być zachowana, jeśli w wydzielaniu kategorii biznesowych wykorzystywane są dane empiryczne dotyczące cech strukturalnych oraz gdy w prowadzonych pracach są uwzględniane informacje zwrotne od ekspertów.

2.4. Taksonomia modeli biznesu jednostek ochrony zdrowia w badaniach własnych

Rozwijając rozważania dotyczące ogólnych założeń koncepcji modelu biznesu na gruncie ochrony zdrowia, poprzez badanie procesu tworzenia wartości, skupiono się na jednostkach ochrony zdrowia, które z perspektywy relacji z pacjentem stanowią najważniejsze jej ogniwo. W połączeniu ze wskazaniem występowania dość ubogich klasyfikacji modeli biznesu świadczenia usług zdrowotnych (w strukturach jednostek ochrony zdrowia) **w niniejszym punkcie przyjęto do realizacji cel szczegółowy C3 prowadzonych badań, wyrażający się w opracowaniu autorskiej klasyfikacji modeli biznesu jednostek ochrony zdrowia.**

Prace badawcze mają na celu poszukiwanie odpowiedzi na pytanie: **czy jest możliwe opracowanie klasyfikacji modeli biznesu właściwej dla zróżnicowania działalności jednostek ochrony zdrowia? (P1) – wraz z równoczesnym zweryfikowaniem hipotezy szczegółowej H1, stanowiącej, iż istnieją potrzeba i możliwość opracowania klasyfikacji modeli biznesu odzwierciedlających zróżnicowanie działalności jednostek ochrony zdrowia. Równocze-**

śnie procedury analityczne i formułowane wnioski mają za zadanie wypełnienie luki badawczej w postaci operacjonalizacji modeli biznesu w sektorze ochrony zdrowia, a w szczególności poprzez zaproponowanie taksonomii modeli biznesu jednostek ochrony zdrowia, w oparciu o dane finansowe.

Podmiotem badań są jednostki ochrony zdrowia, przedmiotem zaś zidentyfikowanie i interpretacja grup jednostek ochrony zdrowia, które względem siebie, w ustalonych zbiorach i przy założonych zmiennych, charakteryzują się podobieństwem. Procedura badawcza opiera się natomiast na metodach statystycznych dedykowanych przeprowadzeniu analizy skupień.

Proces badawczy i analityczny oparto w tej części badań na metodzie analizy skupień (klastrow). Do obliczenia odległości między skupieniami wieloelementowymi wykorzystano metodę pełnego wiązania (*complete linkage*), zwaną również metodą najdalszego sąsiedztwa, podczas gdy do mierzenia odległości między pojedynczymi elementami zastosowano uogólnioną odległość Gowera, określaną także współczynnikiem lub metryką Gowera [Gower, 1971]. Odległość między skupieniami oznacza odległość między dwoma najdalszymi obiektami z różnych skupień. Z kolei metryka Gowera, która stanowi miarę odległości między obiektami opisanymi zmiennymi o różnych skalach ich pomiaru, zapewniła kalkulację matrycy różnic dla różnych typów danych (w badaniach obok zmiennych ilościowych wykorzystano zmienne jakościowe, tj. województwo, forma prawna oraz PKD). W rezultacie pogrupowano podmioty badań w zbiorowości o określonych, zbliżonych cechach, zwane również klastrami. Następnie przedstawiono ich charakterystykę przy użyciu metod statystyki opisowej.

Teoria klastrow ściśle wiąże się z koncepcją klastrow, która ma szerokie zastosowanie w różnych dyscyplinach praktycznych oraz dziedzinach nauki. W naukach ekonomicznych często dotyczy ona grupowania przedsiębiorstw o podobnych cechach, np. lokalizacji, rozmiarze, specjalności i innych. Do kluczowych atrybutów klastrow zaliczyć należy [Knop, 2011]:

- lokalizację (terytorium) – zakłada się pewne podobieństwo w dostępie do określonych zasobów (czynników produkcji), kooperantów, kształtowanie określonych elementów, np. ekonomii skali w odniesieniu do danego obszaru geograficznego; firmy w klastrze są „bliżej” siebie,
- efekty zewnętrzne wraz z efektami przenikania, związane ze skutkami ubocznymi działalności jednego podmiotu, które wpływają na inny podmiot, niezależnie od jego woli – efektami takimi, poza bezpośrednimi, wprost zauważalnymi, mogą być również dyfuzja wiedzy, tradycji, etosu, zwyczajów,
- koszty transakcyjne, które wpływają na tworzenie różnych struktur zależności i podobieństw,
- innowacyjność, gdyż klastry przyczyniają się do wzrostu innowacyjności i wydajności oraz rozwoju przedsiębiorstw,

- konkurencyjność i właściwą infrastrukturę – klastry skupiają firmy z łańcucha wartości, dążąc do bycia źródłem przewagi konkurencyjnej poprzez komplementarność, przepływ technologii, wiedzy, umiejętności i inne efekty skali,
- kapitał społeczny i zaufanie, gdyż w klastrach istotne są sieci relacji, powiązania kulturowe.

Analiza skupień stanowi istotny element statystycznej analizy danych wielowymiarowych [Migdał-Najman, Najman, 2013]. Występuje w tym zakresie szereg metod numerycznych, które pozwalają poprzez analizę danych wielowymiarowych na ujawnienie „względnie homogenicznych grup obserwacji” [Wójcik, 2009: 423]. Tworząc klastry, czyli zbliżone grupy obserwacji, należy przyjąć założone atrybuty podobieństw i różnic. Aktywność gospodarcza przedsiębiorstw może być rozpatrywana z perspektywy kosztowej, przychodowej czy też wynikowej, jak również kształtowania innych elementów o charakterze finansowym.

Za klastry przyjęło się uważać „grupę organizacji wywodzących się z różnych środowisk (biznes, nauka, administracja, społeczeństwo obywatelskie) skoncentrowaną na określonym terytorium lub problemie, skupioną wokół wspólnych idei i celów, dających podstawy do długotrwałej współpracy, opartej na rozwiniętym kapitale społecznym i generującą nową wartość dodaną” [Knop, 2011: 44]. Pogłębione rozważanie nad przytoczoną definicją pozwala uznać, że nie w każdym przypadku znajduje ona wykorzystanie w analizie klastrow na potrzeby badań ekonomicznych, szczególnie jeśli dotyczy grupowania przedsiębiorstw zbliżonych pod względem specjalizacyjnym. Pole definicyjne klastrow jest szerokie, dyscyplinarne i brakuje dominującego nurtu. Jedną z najbardziej powszechnych jest definicja M.E. Portera, który określa klastery jako zbiór firm powiązanych geograficznym sąsiedztwem oraz połączonych z nimi innymi instytucjami, które zajmują się wspólną dziedziną, wykazują między sobą pewne cechy podobieństwa oraz wzajemnie się uzupełniają [Porter, 2001: 248].

W związku z powyższym, poszukując elementów, które tworzą klastery, wskazać należy podmiot, cel oraz powiązania [Knop, 2011]. Główne powiązania (cechy) klastrow wyrażają się [Ratajczak-Mrozek, 2012]:

- we wspólnej, bliskiej lokalizacji geograficznej,
- w działaniu w pokrewnych, zbliżonych lub powiązanych sektorach (połączony łańcuch dostaw),
- we współpracy i konkurencji między podmiotami,
- w społecznych powiązaniach podmiotów w klastrze, interakcjach między nimi,
- we współpracy na linii przedsiębiorcy–nauka–władze publiczne (tzw. potrójna helisa),
- w różnorodności podmiotów w klastrze pod względem organizacyjnym i formalno-prawnym.

Realizując próbę zastosowania analizy klastrow na potrzeby opracowania klasyfikacji modeli biznesu jednostek ochrony zdrowia, można wskazać atrybuty przytoczonej definicji, które w dużej części będą pomijane. Dotyczą one przede wszystkim współpracy oraz wywodzenia się z różnych środowisk. Współpraca podmiotów leczniczych, szczególnie na różnych etapach procesu tworzenia wartości, jest dosyć częsta i związana bezpośrednio ze specjalizacją oraz efektem skali, mimo tego można sądzić, że atrybut ten nie ma dominującego znaczenia, gdyż relacje te niekoniecznie muszą wykazywać charakter trwały. Innym elementem jest identyfikacja źródła wywodzenia się z różnych środowisk, co w przypadku jednostek ochrony zdrowia wiąże się raczej z formą własności (publiczna, prywatna). Niewątpliwie jednak współdziałanie w szeroko pojętym łańcuchu tworzenia wartości (dla pacjenta) stanowi cechę łączącą poszczególne podmioty tworzące klastery.

Współczesna analiza skupień prowadzi do uporządkowania, wyodrębnienia i oceny przy wykorzystaniu różnych, statystycznych metod klasyfikacji, określonych grup skupień i opracowywania ich klasyfikacji. W rezultacie analiza skupień pozwala na zidentyfikowanie grup podobieństw w badanych obiektach, współzależności między obiektami i połączenie tych obiektów w zbliżone zbiory, z równoczesnym ich wydzieleniem od innych wyróżnionych grup [Kaufman, Rousseeuw, 2009; Wójcik, 2009: 423]. W rezultacie następuje klasyfikowanie obiektów, a to z kolei ułatwia interpretację, opis i wnioskowanie. Analiza skupień jest przydatnym narzędziem dla stratyfikacyjnego porządkowania przedsiębiorstw, umożliwia wydobycie określonych struktur w zbiorze badanych jednostek, opartych na ich zachowaniach, odpowiedzi na potrzeby rynkowe [Letkiewicz, Majecka, Suchanek, 2016], konstrukcji, zaplecza technologicznego i wielu innych. W rezultacie możliwe staje się wyodrębnienie zbiorów podmiotów w określony sposób zbliżonych i podobnych do siebie. Na bazie tych zbiorów możliwe są wskazanie struktury hierarchicznej (drzewo binarne), porównanie typologii teoretycznej z wynikami empirycznej taksonomii czy też stworzenie podstawy do dalszych badań zbiorów (np. zastępowanie obiektów przez uśrednione dla grup) [Wójcik, 2009: 424].

Istotne jest w tym obszarze zastosowanie odpowiedniej metody grupowania, do których zalicza się metody [Wójcik, 2009: 424; Migdał-Najman, Najman, 2013]:

- hierarchiczne aglomeracyjne (np. metoda Warda),
- hierarchiczne podziałowe, zwane również optymalizacyjnymi (np. metoda k-średnich),
- prezentacji graficznej,
- kombinowane (hybrydowe; powstałe z połączenia samoorganizującej się sieci neuronowej typu SOM, neuronowej typu GNG oraz metody hierarchicznej i metody podziałowej).

Do najbardziej powszechnych zalicza się metody analizy hierarchicznej, a wśród ich zalet na pierwsze miejsce wysuwa się brak konieczności założenia z góry liczby skupień (klastrow).

W procesie gromadzenia danych na potrzeby konstrukcji skupień wykorzystano cechy (zmienne) zarówno ilościowe, jak i jakościowe (zob. tabela 2.9). Wykorzystanie dwóch zróżnicowanych grup zmiennych ograniczyło możliwość zastosowania dość popularnej metody podziałowej k-średnich, dla której warunkiem zastosowania jest wykorzystanie odległości euklidesowej [Grajewski, 2006; Balon, Dziadkowiec, 2015; Letkiewicz, Majecka, Suchanek, 2016]. Podział podmiotów na grupy (klastry), ze względu na przyjęcie w procedurze badawczej m.in. zmiennych jakościowych (nominalnych), których wartości reprezentują wartości bez uwzględnienia wewnętrznego rangowania, dokonano przy zastosowaniu jednej z metod zaliczanych do grupy hierarchicznych metod aglomeracyjnych, a dokładniej metody grupowania opartej o pomiar odległości między skupieniami przy użyciu metody pełnego wiązania.

Hierarchiczna metoda aglomeracyjna zakłada, że w początkowym procesie grupowania każdy obiekt stanowi odrębne skupienie, ponadto wszystkie obserwacje łączone są w pary. Proces grupowania opiera się na obliczaniu odległości pomiędzy obiektami, wyrażających podobieństwa między wszystkimi parami przyjętych do badania obiektów. Dwa obiekty, które są najbardziej zbliżone, czyli podobne do siebie (ich odległość względem siebie jest najmniejsza), łączone są w skupienie (parę). Kolejne etapy metody przebiegają w analogiczny sposób, przy czym za obiekt uważa się skupienia zgrupowane w poprzednim etapie – w rezultacie odległości są przeliczane między nowymi skupieniami, a proces ten jest powtarzany do momentu, w którym wszystkie obserwacje znajdują się w jednym klastrze [Bigliardi, Nosella, Verbano, 2005; Wójcik, 2009: 425-426].

Odległość między skupieniami zmierzono za pomocą miary pełnego wiązania. Analizę przeprowadzono z wykorzystaniem oprogramowania R. Zastosowano funkcję „hclust” z pakietu „cluster”. W rezultacie możliwe było dokonanie hierarchicznego klastrowania obserwacji opartego o macierz odległości zbudowaną przy wykorzystaniu funkcji „daisy”. Funkcja ta umożliwia kalkulację macierzy odległości dla różnych typów danych [Grabara, 2021]. Odległość między cechami (obserwacjami) zmierzono za pomocą uogólnionej odległości Gowera [Gower, 1971]. Miara ta uśrednia odległości wyznaczone dla wykorzystanych zmiennych [Walesiak, 2003].

Uzupełnieniem hierarchicznej metody aglomeracyjnej jest wizualizacja wyników w postaci dendrogramu, czyli hierarchicznego drzewa binarnego, który obrazuje powiązania grup zagregowanych na kolejnych etapach procedury [Wójcik, 2009: 426]. Dendrogram wykorzystuje się do ustalenia ostatecznej i optymalnej liczby skupień (klastrow). Może on być zaprezentowany w formie

tw. diagramu drzewkowego, który stanowi graficzną interpretację uzyskanych rezultatów. Liczbę skupień w takim przypadku ustala się przy uwzględnieniu relacji przyjętego zestawu cech i akceptowanej odległości taksonomicznej między badanymi podmiotami gospodarczymi ujętymi w skupieniu.

Wskazane w poprzednim punkcie zasady konstrukcji klasyfikacji modeli biznesu obejmowały między innymi takie wskazania jak: specyfikę branżową, redukcję złożoności opisu i modelu oraz oparcie się na danych empirycznych o cechach strukturalnych. Dodatkowym atrybutem jest ukierunkowanie prowadzonych badań nad modelami biznesu z perspektywy nauk ekonomicznych, a w szczególności rachunkowości. Element nieodłączny stanowi również specyfika prowadzonej działalności leczniczej, w tym lokalizacja podmiotów, ich zależność od organu założycielskiego wyrażona w formie organizacyjno-prawnej, dość niska lub nawet ujemna realizowana marża, szczególnie widoczna w jednostkach publicznych, znaczne wykorzystanie rzeczowych aktywów trwałych w placówkach świadczących usługi opieki stacjonarnej. W rezultacie w procesie klasyfikacyjnym dobrano zestaw zmiennych, które z perspektywy finansowej i operacyjnej, zdaniem Autorki, trafnie oddają specyfikę prowadzonej działalności, a także były możliwe do pozyskania przy dużej próbie badawczej przyjętej na potrzeby analizy (1709 podmiotów).

Listę podmiotów ujętych w klasyfikacji oraz dotyczących ich zmiennych ilościowych i jakościowych pozyskano w dniu 27 czerwca 2022 r. z bazy EMIS ISI Emerging Markets, Company Screener, stosując następujące kryteria pozyskania zbioru i jego filtrowania:

- a) wybrano podmioty według klasyfikacji PKD 2007 obszary działalności: „opieka zdrowotna” (cała grupa 86),
- b) wybrano jednostki prowadzące księgi rachunkowe oraz pominięto ze zbioru te, które nie udostępniły sprawozdań finansowych,
- c) wybrano filtry: „prowadzi działalność operacyjną” oraz „wykorzystano dane finansowe za rok 2019”; uznano, że ze względu na cele badania nie jest konieczne wykorzystanie danych za dłuższy okres; filtry wskazane w pkt. a-c pozwoliły wygenerować zbiór 3347 podmiotów, który podlegał dalszym korektom,
- d) ze względu na szerokie stosowanie samozatrudnienia, dominujące liczebnie formy praktyk lekarskich i pielęgniarских zastosowano filtr minimalnej liczby zatrudnionych powyżej 5 osób,
- e) pominięto podmioty, dla których dane ekonomiczno-finansowe, wykorzystywane do przeprowadzenia analizy, były niekompletne, szczególnie takie, które dla pozycji „przychody ogółem” nie wykazywały żadnych kwot lub kwoty poniżej 100 tys. PLN; w przypadku pojedynczych braków w największych podmiotach (pod względem przychodów) dane finansowe uzupełniono

- manualnie na podstawie sprawozdań finansowych udostępnionych bezpośrednio na stronach internetowych tych podmiotów,
- f) szczegółowa analiza listy wygenerowanych podmiotów pozwoliła ujawnić znaczne opóźnienie w uzupełnianiu bazy przez podmioty o charakterze publicznym (SPZOZ), wskutek czego w zbiorze danych z roku 2019 wystąpiły jedynie cztery takie podmioty, co uzasadniało opisane poniżej dalsze uzupełnienie bazy firm do dalszego postępowania badawczego,
 - g) mając na względzie istotną rolę SPZOZ w systemie ochrony zdrowia, dominację w sektorze wielospecjalistycznych świadczeń stacjonarnych, dokonano korekty pozyskanej bazy danych poprzez jej uzupełnienie w drodze swobodnego wyszukiwania z bazy EMIS danych wszystkich aktywnych SPZOZ-ów na dzień jej pobrania (27 czerwiec 2022 r.; dostępne są dane za ostatnie 5 lat; dla każdego SPZOZ oznaczonego jako „aktywny w prowadzeniu działalności” pobrano dane z jednego, ostatnio opublikowanego w bazie EMIS roku sprawozdawczego) – w rezultacie uzupełniono zbiór podmiotów do badania o 153 SPZOZ-y,
 - h) zmienne ilościowe i jakościowe pobrane z bazy EMIS (w przekroju poszczególnych jednostek ochrony zdrowia) zaprezentowano w tabeli 2.9.

W rezultacie wygenerowano zbiór 1709 podmiotów prowadzących działalność leczniczą, który był podstawą przeprowadzenia procedury klastrowania. Dane finansowe ujęte w zbiorze zaprezentowano w tys. PLN.

Nawiązując do przytoczonych w poprzednim podrozdziale założeń M. Kampratha i B. Haleckera [2012], w procesie wyboru atrybutów stanowiących założenia klasyfikacyjne dla projektowanych badań taksonomicznych zastosowano odpowiednio zasadę specyfiki branżowej poprzez wybór cech takich jak: rodzaj prowadzonej działalności, struktura aktywów, struktura kosztów i przychodów, wartość kapitału własnego.

Kolejno zastosowano zasadę redukcji złożoności modelu w drodze wykorzystania 20 zmiennych oraz zasadę prawdy, gdyż wykorzystane dane mają charakter w pełni empiryczny i pochodzą z niezależnej bazy danych. Przyjęte zmienne noszą cechy danych ilościowych i jakościowych (dostępnych we wskazanej bazie), które następnie wykorzystano jako zmienne charakteryzujące model biznesu i wybrane lub wskazane systemowo strategie, czyli opis, w jaki sposób jednostka tworzy wartość, przekazuje ją klientowi i zatrzymuje jej część dla siebie. Przyjęto następujące cechy (zmienne) różnicujące [Pietrzykowski, Kobus, 2006]:

- a) Forma organizacyjno-prawna;
- b) Lokalizacja terytorialna (województwo);
- c) Zmienne obrazujące ogólną sprawność podmiotu – wynik finansowy netto, przychody ze sprzedaży oraz średnioroczna wielkość zatrudnienia [Letkiewicz, Majecka, Suchanek, 2016], dodatkowo wskazano sumę bilansową

- i wartość kapitału własnego. Elementy związane ze strukturą wybranych składników bilansu i zatrudnienia stanowią istotne miary wykorzystywanych zasobów i obrazują również w pewnym zakresie specjalizację prowadzonej działalności [Kamprath, Halecker, 2012] (uzupełniono zmienne o: udział aktywów trwałych / aktywów lub należności w sumie bilansowej, udział przychodów ze sprzedaży w całości przychodów, udział kosztów osobowych, w tym powiększonych o amortyzację w wartości przychodów ze sprzedaży);
- d) Inne miary klasyczne, wykorzystywane powszechnie do określenia kondycji finansowej przedsiębiorstwa, wskaźniki ekonomiczno-finansowe (ROA, ROS, wskaźnik płynności, wskaźnik rotacji aktywów / aktywów trwałych, obrotu należnościami, wskaźnik EBITDA / przychody netto ze sprzedaży).

Charakterystyki te, a także dostępność danych finansowych, stanowiły podstawę przyjęcia następujących zmiennych grupujących (tabela 2.9).

Tabela 2.9. Zmienne wykorzystane w analizie skupień na potrzeby klasyfikacji modeli biznesu podmiotów prowadzących działalność leczniczą oraz ich kodowanie dla procedury analitycznej

Zmienna	Warianty i kody użyte w analizie (ranga)	Zmienna	Warianty i kody użyte w analizie (ranga)
1	2	3	4
Forma organizacyjno-prawna (J)	– Spółki kapitałowe i osobowe (1) – SPZOZ (2) – Spółdzielnie (3)	Liczba zatrudnionych	– Do 10 osób (1) – 11-50 (2) – 51-249 (3) – Od 250 (4)
Sektor działalności (J)	– Działalność szpitali (1) – Praktyka lekarska ogólna (2) – Praktyka lekarska specjalistyczna (3) – Praktyka pielęgniarek i położnych; pomoc społeczna z zakwaterowaniem i bez niego (4) – Pozostała działalność (5)	Udział aktywów trwałych w sumie bilansowej	– 0-0,29 (1) – 0,3-0,49 (2) – 0,5-0,79 (3) – 0,8-1,0 (4)
Lokalizacja (województwo) (J)	Województwo: dolnośląskie (1), kujawsko-pomorskie (2), lubelskie (3), lubuskie (4), łódzkie (5), małopolskie (6), mazowieckie (7), opolskie (8), podkarpackie (9), podlaskie (10), pomorskie (11), śląskie (12), świętokrzyskie (13), warmińsko-mazurskie (14), wielkopolskie (15), zachodniopomorskie (16)	Udział kosztów osobowych w przychodach ze sprzedaży	– 0-0,29 (1) – 0,3-0,49 (2) – 0,5-0,79 (3) – 0,8-1,0 (4)
Przychody netto ze sprzedaży (I)	– Do 3 000,00 (1) – 3 000,00-51 000,00 (2) – Od 51 000,00 (3)	Udział kosztów osobowych i amortyzacji w przychodach ze sprzedaży	– 0-0,29 (1) – 0,3-0,49 (2) – 0,5-0,79 (3) – 0,8-1,0 (4)

cd. tabeli 2.9

1	2	3	4
Udział przychodów ze sprzedaży w przychodach ogółem (I)	– 0-0,29 (1) – 0,3-0,49 (2) – 0,5-0,79 (3) – 0,8-1,0 (4)	Suma aktywów	– Do 1 500,00 (1) – 1 500,00-25 500,00 (2) – Od 25 500,00 (3)
Wskaźnik obrotu należnościami (I)	– 0-30 (1) – 31-60 (2) – > 60 (3)	Kapitał własny	– Ujemny (do –20 000) (1) – Ujemny (> –20 000) (2) – Dodatni (0-20 000) (3) – Dodatni (> 20 000) (4)
Wskaźnik rotacji aktywów trwałych (I)	– 0-1,0 (1) – > 1,0 (2)	Należności handlowe / aktywa razem	– 0-0,29 (1) – 0,3-0,49 (2) – 0,5-1,0 (3)
Wskaźnik rotacji aktywów (I)	– 0-2,0 (1) – > 2,0 (2)	Zysk netto	– Ujemny (do –20 000) (1) – Ujemny (> –20 000) (2) – Dodatni (0-20 000) (3) – Dodatni (> 20 000) (4)
Wskaźnik bieżącej płynności (I)	– < 1,2 (1) – 1,2-2,0 (2) – 2,0-3,0 (3) – > 3,0 (4)	Wskaźniki rentowności ROS	– Ujemny (< –10) (1) – Ujemny (–10-0) (2) – Dodatni (0-10) (3) – Dodatni (>10) (4)
EBITDA / przychody netto ze sprzedaży (I)	– Ujemny (< –10) (1) – Ujemny (–10-0) (2) – Dodatni (0-10) (3) – Dodatni (> 10) (4)	ROA	– Ujemny (< –30) (1) – Ujemny (–30-0) (2) – Dodatni (0-30) (3) – Dodatni (> 30) (4)

Zmienna: (J) jakościowa, (I) ilościowa.

Zakresy kwotowe podane w tys. PLN.

Źródło: opracowanie własne.

Rangowanie zmiennych pozwoliło uniknąć oddziaływania zmiennych odstających, jak również spłyciło zniekształcenie związane z brakiem zastosowania wag dla niektórych wartości (np. suma aktywów). Kodowanie zastosowano:

- przy wykorzystaniu klasyfikacji stosowanych w przepisach bilansowych dla rozmiarów działalności,
- przy branżowych interpretacjach wskaźników analizy finansowej, przypisania kolejnych numerów oraz pogrupowania w pewne zbliżone cechy (np. dla formy prawnej i rodzaju działalności PKD),
- dla formy prawnej, którą oparto na podstawach prawnych regulujących badaną branżę, natomiast kodowanie rozmiaru działalności połączono z analizą liczebności grup oraz specyfiką tej działalności i jej odrębnością.

Etapy procedury badawczej z wykorzystaniem zmiennych opisanych powyżej zawarto w tabeli 2.10.

Tabela 2.10. Opis procedury badawczej w wyznaczaniu klasyfikacji modeli biznesu jednostek ochrony zdrowia

Etap	Elementy postępowania	Rezultat (wynik)
I. Opracowanie bazy danych	Baza EMIS, selekcja podmiotów jak w opisie powyżej	Lista 1709 podmiotów i ich danych finansowych i niefinansowych (jakościowych)
II. Analiza klastrow	1. Grupowanie hierarchiczne wykorzystujące metodę pełnego wiązania (<i>complete linkage</i>) 2. Analiza liczby klastrow przy wykorzystaniu metody ospiska oraz wskaźnika sylwetki 3. Alokacja jednostek do wydzielonych klastrow	Analiza liczby klastrow oraz obliczenie podstawowych statystyk dla wybranych klastrow
III. Uwiarygodnienie wyników	Test Kruskala-Wallisa	Analiza istotności różnic pomiędzy zmiennymi użytymi do klastrowania
IV. Opracowanie końcowej klasyfikacji	Charakterystyka klastrow i podmiotów je tworzących	Wprowadzone nazewnictwo grup opracowanej taksonomii

Źródło: opracowanie własne.

Charakterystyka próby badawczej została zaprezentowana w tabeli 2.11.

Tabela 2.11. Charakterystyka podmiotów tworzącą próbę badawczą

Zmienna	Charakterystyka	Liczebność próby	Rozkład (%)
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Forma organizacyjno-prawna	– Spółki kapitałowe i osobowe	1533	89,70
	– SPZOZ	153	8,95
	– Spółdzielnie	23	1,35
Liczba zatrudnionych	– Do 10 osób	198	11,59
	– 11-50 osób	258	15,10
	– 51-249 osób	522	30,54
	– Od 250 osób	731	42,77
Sektor działalności według PKD (2007 r.)	– Działalność szpitali	466	27,27
	– Praktyka lekarska ogólna	622	36,40
	– Praktyka lekarska specjalistyczna	419	24,52
	– Praktyka pielęgniarek i położnych, pomoc społeczna	47	2,75
	– Pozostała	155	9,07
Lokalizacja (województwo)	– dolnośląskie	150	8,78
	– kujawsko-pomorskie	106	6,20
	– lubelskie	67	3,92
	– lubuskie	26	1,52
	– łódzkie	91	5,33
	– małopolskie	181	10,59
	– mazowieckie	249	14,57
	– opolskie	37	2,17
	– podkarpackie	54	3,16
	– podlaskie	25	1,46
	– pomorskie	163	9,54
	– śląskie	316	18,49

cd. tabeli 2.11

1	2	3	4
	– świętokrzyskie	42	2,46
	– warmińsko-mazurskie	43	2,52
	– wielkopolskie	98	5,73
	– zachodniopomorskie	61	3,57
Rozmiar próby		1709	100

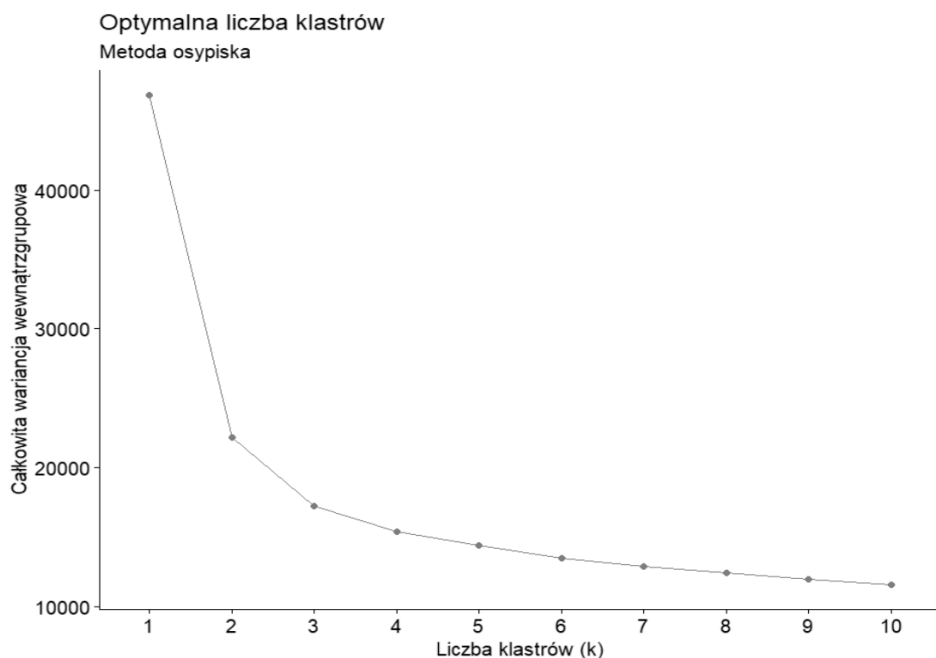
Źródło: opracowanie własne.

Wśród próby badawczej przeważają prywatne formy opieki zdrowotnej (89,7%), jednakże rozróżnienie takie nie w pełni odzwierciedla rzeczywistość gospodarczą, bowiem wiele publicznych podmiotów leczniczych działających w formie SPZOZ zostało skomercjalizowanych, co następnie znalazło wyraz w formie organizacyjno-prawnej przekształcenia w spółki kapitałowe. Mimo takiego procesu podmioty te nadal są kontrolowane przez sektor publiczny, który w wielu przypadkach stanowi wyłącznego ich właściciela (inwestora). Badanie organu właścicielskiego spółek kapitałowych wskazało, że grupie spółek akcyjnych i z ograniczoną odpowiedzialnością nieco ponad 140 jednostek kontrolowanych jest przez sektor publiczny. Skorygowana wartość jednostek publicznych w całej grupie (choć niewykorzystywana w dalszych obliczeniach) wynosi zatem ok. 17,3% wobec 81,4% reprezentowanych przez spółki; spółdzielnie reprezentują 1,35% ogółu podmiotów.

Rozkład specjalizacji leczniczej wskazuje, że nieco ponad 27% stanowią podmioty świadczące usługi stacjonarnej specjalistycznej opieki zdrowotnej w formie szpitalnej, natomiast prawie 61% reprezentują praktyki lekarskie różnego rodzaju, pozostała część podmiotów oznacza działalność praktyk pielęgniarek i położnych, pomocy społecznej związanej z ochroną zdrowia oraz inną działalność (pogotowie ratunkowe, fizjoterapia, opieka dzienna nad dziećmi i inna). Badane podmioty to w dużej części jednostki zatrudniające ponad 250 pracowników (ok. 43%) oraz jednostki średnie, zatrudniające od 50 do 250 osób (ok. 31%). Najmniejszą grupę stanowią podmioty zatrudniające od 6-10 osób (ok. 12%).

Mając na względzie charakter podmiotów badań (tabela 2.11), aby wyznaczyć optymalną liczbę skupień, zdecydowano się porównać wyniki uzyskane metodą ospiska (*elbow*) (rysunek 2.10) oraz metodą wskaźnika sylwetki (*silhouette*) (rysunek 2.11). Metody te pozwalają na prezentację w sposób graficzny występujących zależności w zakresie liczby skupień, które mogą być przyjęte w procesie dalszego grupowania [Saputra, Saputra, Oswari, 2020].

W kolejnym kroku wykorzystano również dendrogram, opracowany na bazie zastosowania metody *complete linkage* i miernika Gowera (rysunek 2.12). W rezultacie wskazanych prac badawczych docelowo wyznaczono w sposób arbitralny (manualny) maksymalną liczbę klastrów do dalszej analizy [Weißer i in., 2020]. Rezultaty analizy metodą ospiska przedstawia rysunek 2.10.

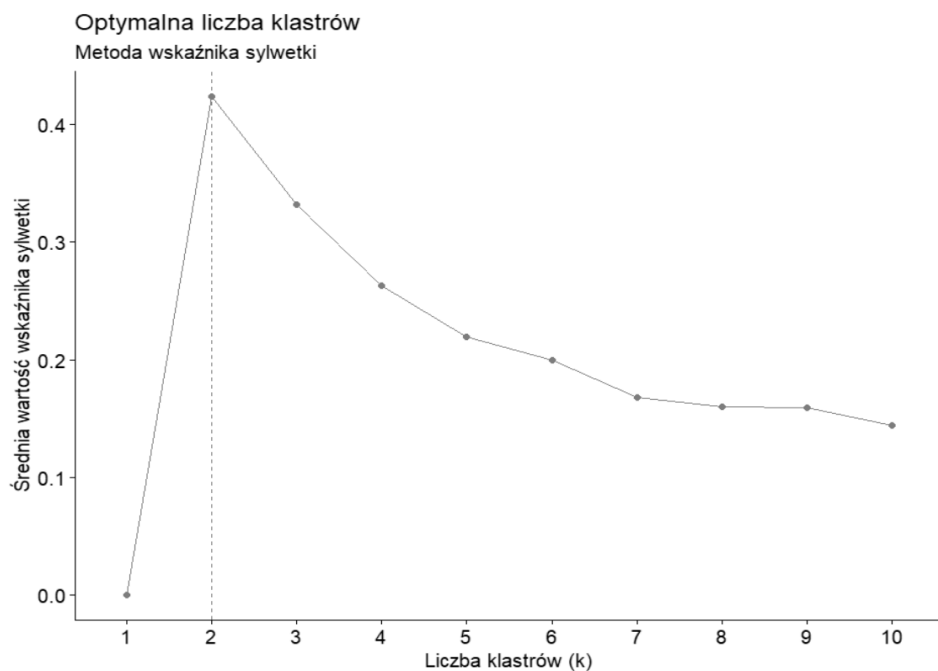


Rysunek 2.10. Analiza liczby klastrów metodą ospyska

Źródło: opracowanie własne.

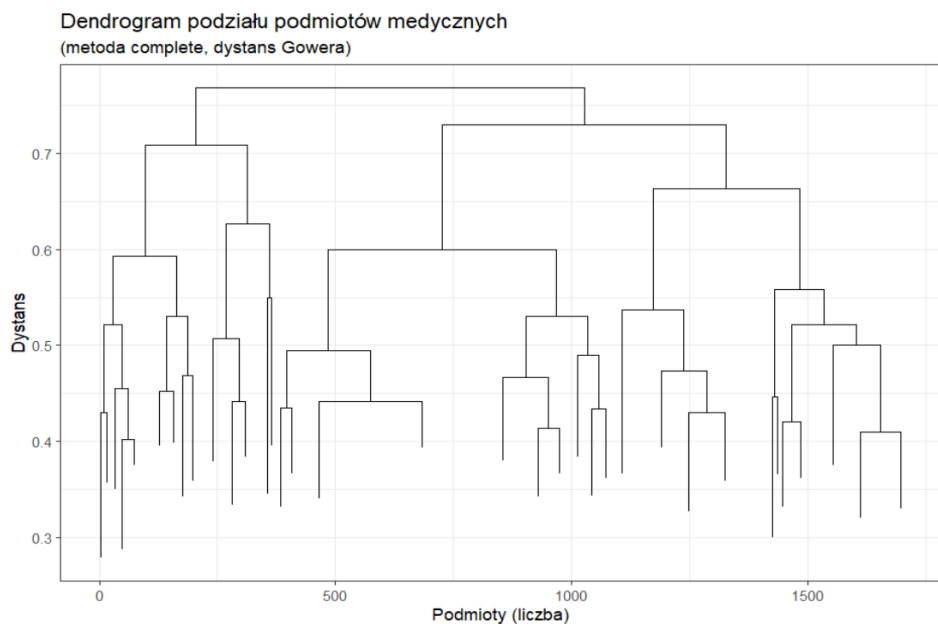
Na przedstawionym rysunku 2.10 gwałtowny spadek wariancji wewnątrzgrupowej przestaje być widoczny po trzecim klastrze, natomiast identyfikując punkt załamania (łokcia), w momencie wypłaszczenia krzywej oszacowanie wartości k (liczby skupień/klastrów) staje się trudne [Onumanyi i in., 2022], choć jednak możliwe jest wskazanie czterech klastrów. Niemniej jednak interpretacja wykresu jest wizualna, dlatego też dla uwiarygodnienia wskazań weryfikację liczby klastrów dokonano również metodą wskaźnika sylwetki. Rezultaty działania tej metody przedstawiono na rysunku 2.11.

Metoda wskaźnika sylwetki wskazała jako optymalną liczbę klastrów 2. Mając na względzie cele analizy, wyniki metody ospyska oraz charakter działalności podmiotów badania, który wyraźnie dotyczy dwóch zakresów, tj. leczenia stacjonarnego, wymagającego wykorzystania znacznych zasobów, oraz mniej angażującego leczenia ambulatoryjnego, zdecydowano się poszerzyć analizę ustalania liczby klastrów. Zastosowanie metody aglomeracyjnego grupowania hierarchicznego umożliwiło wizualizację grupy skupień wyróżnionych w oparciu o odległość Gowera (rysunek 2.12).



Rysunek 2.11. Analiza liczby klastrów metodą sylwetki

Źródło: opracowanie własne.



Rysunek 2.12. Analiza liczby klastrów metodą dendrogramu

Źródło: opracowanie własne.

W przypadku przedstawionego dendrogramu wyróżnić można kilka grup skupień (trzy oraz cztery skupiska). W połączeniu z uprzednio prezentowanymi wynikami metody osypiska do dalszej analizy wskazano ostatecznie grupę czterech klastrow. Tak wyróżnione grupy klastrow poddano formalnemu wyróżnieniu z zastosowaniem matrycy, w której zaprezentowano liczbę obserwacji w klastrze (ostatni wiersz) oraz przeciętne wartości zmiennych grupujących dla każdego klastra. Wyniki analizy skupień w przekroju zmiennych zakodowanych według danych zawartych w tabeli 2.9 zaprezentowano w tabeli 2.12.

Tabela 2.12. Wyniki klastrowania i statystyki opisowe zmiennych

Zmienna	Zakres		Klaster (średnia wartość*)			
	Minimum	Maksimum	1	2	3	4
Forma organizacyjno-prawna	1	3	1	1	1	1
Liczba zatrudnionych (miara rozmiaru działalności)	1	4	3,64	3,44	2,66	2,82
Sektor działalności według PKD (2007 r.) w głównej grupie 86 (ochrona zdrowia)	1	5	1	1	2	3
Udział aktywów trwałych w sumie bilansowej	1	4	3,52	2,82	1,61	2,51
Lokalizacja (województwo)	1	16	7	12	12	7
Udział kosztów osobowych w przychodach ze sprzedaży	1	4	3,53	3,26	2,91	2,96
Przychody netto ze sprzedaży	1	3	2,18	2,08	1,51	1,57
Udział kosztów osobowych i amortyzacji w przychodach ze sprzedaży	1	4	3,66	3,39	2,98	3,07
Udział przychodów ze sprzedaży w przychodach ogółem	1	4	3,93	3,97	3,96	3,99
Suma aktywów	1	3	2,62	2,18	1,34	1,51
Wskaźnik obrotu należnościami	1	3	1,21	1,10	1,20	1,46
Kapitał własny	1	4	3,04	3,07	2,97	2,70
Wskaźnik rotacji aktywów trwałych	2	2	1,53	1,79	1,99	2,00
Należności handlowe / aktywa razem	1	3	2,89	2,99	2,97	2,94
Wskaźnik rotacji aktywów	1	2	1,00	1,21	1,77	1,67
Zysk netto	1	4	2,03	2,95	2,96	2,23
Wskaźnik bieżącej płynności	1	4	1,43	2,26	3,16	1,55
Wskaźniki rentowności ROS	1	1	1,78	3,17	3,30	2,09
EBITDA / przychody netto ze sprzedaży	1	4	2,59	3,39	3,32	2,67
ROA	1	4	2,01	2,99	3,23	2,06
Liczebność klastra (%)			146 (8%)	619 (36%)	720 (40%)	224 (13%)

* Dla zmiennych opisowych: forma organizacyjno-prawna, sektor działalności oraz lokalizacja – w miejsce średniej obliczono dominantę.

Źródło: opracowanie własne.

Wśród zidentyfikowanych klastrów wyraźnie wyróżniają się pod względem liczebności klaster 3 (40% obserwacji) oraz 2 (36%) obserwacji. Trzecie miejsce zajmuje klaster 4 z 224 obserwacjami (13%) oraz ostatnie miejsce przypadło dla klastra 1 ze 146 obserwacjami (8% badanej populacji). Rezultaty krzyżowej analizy klastrów dla czterech klastrów przedstawiono w tabeli 2.13.

Tabela 2.13. Krzyżowa analiza rezultatów dla liczby klastrów równej 4

Wymiar	Charakterystyka	Klaster 1	Klaster 2	Klaster 3	Klaster 4
1	2	3	4	5	6
Forma organizacyjno-prawna	– Spółki kapitałowe i osobowe	79%	81%	96%	98%
	– SPZOZ	19%	18%	2%	0%
	– Spółdzielnie	2%	1%	2%	2%
Liczba zatrudnionych (miara rozmiaru działalności)	– Do 10 osób (1)	4%	6%	18%	13%
	– 11-50 (2)	7%	12%	19%	17%
	– 51-249 (3)	10%	14%	44%	46%
	– Od 250 (4)	79%	68%	19%	24%
Sektor działalności według PKD (2007 r.) w głównej grupie 86 (ochrona zdrowia)	– Działalność szpitali (86.10)	75%	39%	7%	29%
	– Praktyka lekarska ogólna (86.21)	3%	38%	47%	21%
	– Praktyka lekarska specjalistyczna (86.22-23)	5%	15%	34%	32%
	– Praktyka pielęgniarek i położnych (86.90)	6%	1%	3%	5%
	– Pozostała (86.90; 88.91)	11%	7%	9%	13%
Udział aktywów trwałych w sumie bilansowej	– 0-0,29 (1)	3%	15%	62%	22%
	– 0,3-0,49 (2)	4%	14%	17%	23%
	– 0,5-0,79 (3)	30%	46%	19%	37%
	– 0,8-1,0 (4)	63%	25%	2%	18%
Lokalizacja (województwo)	– dolnośląskie	7%	10%	8%	11%
	– kujawsko-pomorskie	4%	6%	7%	6%
	– lubelskie	2%	4%	5%	3%
	– lubuskie	3%	1%	1%	3%
	– łódzkie	5%	6%	5%	4%
	– małopolskie	5%	9%	13%	8%
	– mazowieckie	22%	16%	11%	18%
	– opolskie	1%	2%	2%	3%
	– podkarpackie	2%	3%	3%	3%
	– podlaskie	3%	2%	1%	2%
	– pomorskie	12%	9%	11%	4%
	– śląskie	17%	17%	21%	17%
	– świętokrzyskie	2%	4%	1%	3%
	– warmińsko-mazurskie	3%	2%	2%	5%
	– wielkopolskie	7%	6%	6%	6%
	– zachodniopomorskie	5%	4%	3%	4%

cd. tabeli 2.13

1	2	3	4	5	6
Udział kosztów osobowych w przychodach ze sprzedaży	– 0-0,29 (1)	3%	6%	14%	8%
	– 0,3-0,49 (2)	9%	11%	20%	25%
	– 0,5-0,79 (3)	19%	35%	26%	30%
	– 0,8-1,0 (4)	69%	48%	40%	37%
Przychody netto ze sprzedaży	– Do 3 000,00 (1)	12%	8%	49%	45%
	– 3 000,00-51 000,00 (2)	58%	76%	50%	53%
	– Powyżej 51 000,00 (3)	30%	16%	1%	2%
Udział kosztów osobowych i amortyzacji w przychodach ze sprzedaży	– 0-0,29 (1)	1%	2%	12%	6%
	– 0,3-0,49 (2)	7%	11%	19%	21%
	– 0,5-0,79 (3)	18%	33%	28%	32%
	– 0,8-1,0 (4)	74%	54%	41%	41%
Udział przychodów ze sprzedaży w przychodach ogółem	– 0-0,29 (1)	1%	0%	0%	0%
	– 0,3-0,49 (2)	1%	0%	1%	0%
	– 0,5-0,79 (3)	3%	2%	2%	1%
	– 0,8-1,0 (4)	95%	98%	97%	99%
Suma aktywów	– Do 1 500,00 (1)	3%	7%	66%	52%
	– 1 500,00-25 500,00 (2)	33%	68%	34%	44%
	– Powyżej 25 500,00 (3)	64%	25%	0%	4%
Wskaźnik obrotu należnościami	– 0-30 (1)	88%	94%	87%	73%
	– 31-60 (2)	3%	2%	5%	7%
	– Od 61 (3)	9%	4%	8%	20%
Kapitał własny	– Ujemny (do –20 000) (1)	5%	1%	0%	0%
	– Ujemny (> –20 000) (2)	12%	5%	3%	31%
	– Dodatni (≥ 0) (3)	55%	80%	97%	69%
	– Dodatni (od 20 000) (4)	28%	14%	0%	0%
Wskaźnik rotacji aktywów trwałych	– 0-1,0 (1)	47%	21%	1%	0%
	– Od 1,0 (2)	53%	79%	99%	100%
Należności handlowe / aktywa razem	– 0-0,29 (1)	5%	0%	1%	2%
	– 0,3-0,49 (2)	0%	0%	1%	2%
	– 0,5-1,0 (3)	95%	100%	98%	96%
Wskaźnik rotacji aktywów	– 0-2,0 (1)	100%	79%	23%	33%
	– Od 2,0 (2)	0%	21%	77%	67%
Zysk netto	– Ujemny (do –20 000) (1)	4%	0%	0%	0%
	– Ujemny (> –20 000) (2)	89%	5%	4%	77%
	– Dodatni (> 0) (3)	7%	94%	96%	23%
	– Dodatni (od 20 000) (4)	0%	1%	0%	0%

cd. tabeli 2.13

1	2	3	4	5	6
Wskaźnik bieżącej płynności	– Do 1,2 (1)	77%	38%	11%	70%
	– 1,2-2,0 (2)	12%	21%	17%	14%
	– 2,0-3,0 (3)	3%	17%	17%	6%
	– Od 3,0 (4)	8%	24%	55%	10%
Wskaźniki rentowności ROS	– Ujemny (< -10) (1)	32%	0%	0%	16%
	– Ujemny (-10-0) (2)	61%	6%	4%	62%
	– Dodatni (0-10) (3)	4%	72%	62%	19%
	– Dodatni (> 10) (4)	3%	22%	34%	3%
EBITDA / przychody netto ze sprzedaży	– Ujemny (< -10) (1)	17%	0%	0%	7%
	– Ujemny (-10-0) (2)	23%	1%	1%	29%
	– Dodatni (0-10) (3)	43%	59%	66%	56%
	– Dodatni (> 10) (4)	17%	40%	33%	8%
ROA	– Ujemny (< -30) (1)	5%	0%	0%	17%
	– Ujemny (-30-0) (2)	88%	6%	4%	60%
	– Dodatni (0-30) (3)	7%	89%	70%	22%
	– Dodatni (> 30) (4)	0%	5%	26%	1%
Liczebność klastra		146 (8%)	619 (36%)	720 (42%)	224 (13%)

Źródło: opracowanie własne.

Wyniki klastrowania sprawdzono przy użyciu testu Kruskala–Wallisa (K–W). Przeciwdziałanie problemom ryzyka grupowego przy porównaniach wielokrotnych wykonano za pomocą procedury Bonferroniego, po której otrzymano skorygowane wartości p. Skorygowane wartości p użyto do określenia, czy różnica wynikająca z testu K–W jest istotna (tabela 2.14). Wartości statystycznie różne oznaczono symbolem „*„. Zmienne nominalne zostały przekształcone do zmiennych porządkowych poprzez nadanie rang określonych na podstawie liczby przypadków zakwalifikowanych do poszczególnych klastrów.

Tabela 2.14. Wyniki testu Kruskala–Wallisa dla liczby klastrów k równe 4

Wymiar	Wartość statystyki Chi ²	df	Wartość p	Skorygowana wartość p
1	2	3	4	5
Forma organizacyjno-prawna	1,252	3	0,740	1,000
Liczba zatrudnionych (miara rozmiaru działalności)	253,055	2	< 0,001	< 0,001*
Sektor działalności według PKD (2007 r.) w głównej grupie 86 (ochrona zdrowia)	11,674	2	0,009	0,180
Udział aktywów trwałych w sumie bilansowej	514,227	2	< 0,001	< 0,001*
Lokalizacja (województwo)	26,613	2	< 0,001	< 0,001*
Udział kosztów osobowych w przychodach ze sprzedaży	35,986	2	< 0,001	< 0,001*
Przychody netto ze sprzedaży	309,715	2	< 0,001	< 0,001*
Udział kosztów osobowych i amortyzacji w przychodach ze sprzedaży	52,94	2	< 0,001	< 0,001*

cd. tabeli 2.14

1	2	3	4	5
Udział przychodów ze sprzedaży w przychodach ogółem	0,144	2	0,930	1,000
Suma aktywów	545,598	2	< 0,001	< 0,001*
Wskaźnik obrotu należnościami	47,339	2	< 0,001	< 0,001*
Kapitał własny	75,961	2	< 0,001	< 0,001*
Wskaźnik rotacji aktywów trwałych	147,521	2	< 0,001	< 0,001*
Należności handlowe / aktywa razem	17,625	2	< 0,001	0,003*
Wskaźnik rotacji aktywów	415,56	2	< 0,001	< 0,001*
Zysk netto	1040,886	2	< 0,001	< 0,001*
Wskaźnik bieżącej płynności	451,873	2	< 0,001	< 0,001*
Wskaźniki rentowności ROS	728,748	2	< 0,001	< 0,001*
EBITDA / Przychody netto ze sprzedaży	268,343	2	< 0,001	< 0,001*
ROA	863,462	2	< 0,001	< 0,001*

* Różnice istotne statystycznie na poziomie $p < 0,05$ skorygowanym o poprawkę Bonferroniego dla porównań wielokrotnych.

Źródło: opracowanie własne.

Wśród badanych zmiennych trzy nie różnicują klastrów (forma organizacyjno-prawna, sektor działalności oraz udział przychodów ze sprzedaży w przychodach ogółem), jednak wykorzystano je w charakterystyce opisowej ze względu na ich znaczenie dla wyznaczenia atrybutów badanych jednostek. Ponadto przyczyną może być również rozkład próby w poszczególnych zakresach wskazanych zmiennych. Mimo tego spośród 20 przyjętych do badania zmiennych 17 różnicuje istotnie statystycznie klastry, co pozwala uznać przyjęty podział badanej zbiorowości na cztery grupy skupień za prawidłowy.

Kolejna tabela 2.15 przedstawia ocenę profilu ustalonych w analizie skupień klastrów w oparciu o wartości średnie poszczególnych zmiennych (zob. tabela 2.12), jak również wykonanej krzyżowej analizy rezultatów dla zaproponowanych klastrów (zob. tabela 2.13). Mając na względzie cel i przedmiot badania, wartości średnie uzupełniono w procesie dedukcji o wartości udziałów w strukturze badanej zmiennej i na tej podstawie zaproponowano całościową ocenę podmiotów zgromadzonych w przekroju danej zmiennej w interpretowanym klastrze (tabela 2.15). Dla zmiennej „lokalizacja (województwo)” w miejsce wartości dominanty uwzględniono trzy województwa o największym udziale podmiotów w grupie (zob. tabela 2.13), użyte w tabeli 2.15 numery rankingu województwa pod względem częstości wystąpień.

Tabela 2.15. Profil wyznaczonych klastrów

Zmienna	Klaster 1	Klaster 2	Klaster 3	Klaster 4
Forma organizacyjno-prawna (1-3)	Prywatno-publiczna	W dużym stopniu prywatna	Prywatna	Prywatna
Liczba zatrudnionych (1-4)	Duży	Raczej duży	Mały i średni	Mały i średni
Sektor działalności według PKD (2007 r.) (1-5)	W dużym stopniu stacjonarny	Nieznaczna przewaga form ambulatoryjnych	Ambulatoryjny	Przewaga form ambulatoryjnych
Lokalizacja (województwo) (1-16)	1. Mazowieckie 2. Śląskie 3. Pomorskie	1. Śląskie 2. Mazowieckie 3. Dolnośląskie	1. Śląskie 2. Małopolskie 3. Mazowieckie oraz Pomorskie	1. Mazowieckie 2. Śląskie 3. Małopolskie
Udział aktywów trwałych w sumie bilansowej (1-4)	Bardzo duży	Duży	Mały	Raczej duży
Udział kosztów osobowych w przychodach ze sprzedaży (1-4)	Bardzo duży	Duży i bardzo duży	Raczej duży	Duży
Przychody netto ze sprzedaży (1-3)	Przeciętne i duże	Przeciętne	Przeciętne i niskie	Przeciętne i niskie
Udział kosztów osobowych i amortyzacji w przychodach ze sprzedaży (1-4)	Bardzo duży	Bardzo duży	Duży	Duży
Udział przychodów ze sprzedaży w przychodach ogółem (1-4)	Bardzo duży	Bardzo duży	Bardzo duży	Bardzo duży
Suma aktywów (1-3)	Wysoka	Średnia	Mała	Mała i średnia
Wskaźnik obrotu należnościami (1-3)	Niski	Niski	Niski	Średni
Kapitał własny (1-2 ujemny; 3-4 dodatni)	Dodatni	Dodatni	Dodatni	Mieszany (dodatni i ujemny)
Wskaźnik rotacji aktywów trwałych (1-2)	Średni	Raczej wysoki	Bardzo wysoki	Bardzo wysoki
Należności handlowe / aktywa razem	Bardzo wysokie	Bardzo wysokie	Bardzo wysokie	Bardzo wysokie
Wskaźnik rotacji aktywów (1-2)	Niski	Niski	Bardzo wysoki	Wysoki
Zysk netto (1-2 ujemny; 3-4 dodatni)	Ujemny	Dodatni	Dodatni	Ujemny
Wskaźnik bieżącej płynności (1-3)	Niski	Raczej w normie	Nadpłynność	Raczej niski
ROS (1-2 ujemny; 3-4 dodatni)	Ujemny	Dodatni	Znacznie dodatni	Raczej ujemny
EBITDA / przychody netto ze sprzedaży (1-2 ujemny; 3-4 dodatni)	Raczej dodatni	Dodatni	Dodatni	Raczej dodatni
ROA (1-2 ujemny; 3-4 dodatni)	Ujemny	Dodatni	Znacznie dodatni	Ujemny
Nazwa klastra	Szpital wielospecjalistyczny Wycieczkowiec	Kompleksowa opieka ambulatoryjna i stacjonarna Prom pasażerski	Przychodnia lokalna (prywatna) Łódź motorowa	Prywatna opieka zdrowotna Kuter

Źródło: opracowanie własne.

Klasy 1 i 2 wyróżniają się na tle pozostałych pod względem zauważalnej pozycji podmiotów o publicznym charakterze własności, ponadto klasy te cechuje skupienie na działalności opieki stacjonarnej, szpitalnej (1) lub też istotnej jej udział (2). Można wnioskować, że związane są z tym także atrybuty dużej liczby zatrudnionych w klasach 1 i 2 oraz małej lub średniej w klasach 3 i 4. Znajduje to również potwierdzenie w wartościach sumy bilansowej, które wyraźnie podkreślają odrębność poszczególnych klas, rankując klasę 1 jako skupiającą największe jednostki (w aspekcie sumy bilansu), klasę 2 koncentrującą jednostki o średniej wartości aktywów, a klasę 3 o małej, natomiast klasę 4 skupia jednostki opieki ambulatoryjnej małe i średnie. Podmioty zgrupowane w klasach 1 i 2 cechuje znacznie wyższa kapitałochłonność niż pozostałe klasy. W tych podmiotach średnia wartość wskaźnika rotacji aktywów jest niska, szczególnie w porównaniu do pozostałych dwóch grup. Wartości wskaźników rotacji aktywów trwałych wskazują, że jednostki zgrupowane w klasach 1 i 2 wymagają dla prowadzenia działalności znacznych inwestycji w sprzęt medyczny i inne środki trwałe. Zestawiając to z wartościami przychodów ze sprzedaży i sumy bilansowej, które dla klasy 1 plasują się na wysokim poziomie, dla klasy 2 zaś na poziomie średnim (suma bilansowa w K3 i K4 jest mała lub średnia), znajdujemy potwierdzenie o rozbudowaniu form działalności K1 i K2. Różnica w modelach biznesowych jest obserwowalna w strukturze zatrudnienia, która dla klasy 1 wykazuje cechy dużej grupy, podczas gdy dla klasy 2 – zbioru o mniejszej liczebności. Niemniej jednak w strukturze kosztów udział kosztów osobowych jest bardzo wysoki, podczas gdy w klasach 3 i 4 nieco mniejszy. Wyraźne wydzielenie między klasami 1 i 2 wskazuje, że w tej drugiej grupie sprawność działania i wyniki osiągają korzystniejsze wartości. Klasę 2 cechują dodatni wynik finansowy i brak problemów z płynnością bieżącą, a także dodatnie wartości wskaźników finansowych takich jak ROS czy ROA.

W rezultacie możliwe jest wyraźne wskazanie na lokalizację w klasach 1 i 2 podmiotów większych, w tym o publicznej formie własności, prowadzących działalność stacjonarną lub połączoną z ambulatoryjną, a w przypadku rosnącego udziału tej drugiej rezultaty finansowe przesuwają takie podmioty do klasy 2, który cechuje korzystniejsza pozycja finansowa zgromadzonych tam jednostek, ale również nieco mniejsza skala działania. Klasy 3 i 4 grupują jednostki mniejsze, głównie ambulatoryjnej opieki zdrowotnej, o mniejszej wartości przychodów ze sprzedaży oraz sumy bilansowej w odniesieniu do pozostałych klas. Klasę 4 gromadzi jednostki, które obok działalności ambulatoryjnej skupiają się również na działalności stacjonarnej, ale wyraźnie zarysowuje się gorsza sytuacja finansowa tych podmiotów – zauważalne jest posiadanie ujemnego kapitału własnego, gorszych wartości wskaźnika obrotu należnościami czy wskaźnika bieżącej płynności, a także większy udział kosztów osobowych

w odniesieniu do klastra 3. Jednostki skupione w klastrze 4 wykazują w przeważającej części ujemny wynik finansowy, a w rezultacie także ujemne wartości wskaźników ROS i ROA.

Klaster 1 pod względem liczebności obserwacji stanowi najmniejszą grupę (8%), na kolejnym miejscu plasuje się klaster 4 (13%), kolejno klaster 2 (36%), natomiast największą grupę pod względem zgromadzonych podmiotów wykazuje klaster 3 (42%).

Rezultatem przedstawionych badań jest **autorska klasyfikacja jednostek ochrony zdrowia** pod postacią następującej taksonomii:

- a) szpital wielospecjalistyczny – wycieczkowiec,
- b) kompleksowa opieka ambulatoryjna i stacjonarna – prom pasażerski,
- c) przychodnia lokalna (prywatna) – łódź motorowa,
- d) prywatna opieka zdrowotna – kuter.

Wycieczkowiec reprezentuje grupę, w której przeważają szpitale (75%) o publicznej i prywatnej strukturze własności oraz o największej skali działania. Wykazują zatem cechy podobne do *solution shop* [Christensen, Grossman, Hwang, 2009; Cook i in., 2014]. Podmioty w tej grupie zatrudniają dużą i bardzo dużą liczbę pracowników, a koszty osobowe w relacji do wartości przychodów w znacznej części przekraczają próg 80% (średnio w grupie), co powoduje, że w klastrze tym znajduje się największy odsetek podmiotów o udziale kosztów osobowych w przychodach ze sprzedaży na poziomie wyższym niż 0,8 (w każdym kolejnym klastrze udział tych podmiotów jest mniejszy niż 50%). Jednostki zaliczane do tej grupy cechuje najwyższy udział aktywów trwałych w sumie bilansowej, są to również podmioty, które generują najwyższą wartość przychodów oraz posiadają wysoką wartość sumy bilansowej. Jednostki te wśród innych podmiotów cechuje gorsza sprawność działania, mierzona wskaźnikami rotacji i obrotowości należności, a także płynności bieżącej. Może mieć to związek z generowaniem przez te jednostki ujemnych bieżących wyników finansowych. Za wycieczkowiec można zatem uznać dużą jednostkę ochrony zdrowia, będącą szpitalem, która ma spore zaplecze zasobowe (rzeczowe i osobowe), nie jest nastawiona na generowanie wysokiej marży oraz działa raczej stabilnie w perspektywie długookresowej, lecz boryka się z bieżącymi trudnościami finansowymi oraz nieco gorszą sprawnością działania.

Grupa **prom pasażerski** w niespełna 40% reprezentuje szpitale, natomiast większą część stanowią jednostki opieki ambulatoryjnej. Niemniej jednak to podmioty o większej skali działania, co pozwala sądzić, że do tej grupy będą zaliczane głównie szpitale prywatne monospecjalistyczne i duże wielospecjalistyczne przychodnie, a także podmioty łączące obie te formy opieki. Te cechy plasują wskazane jednostki jako zbliżone do *focused factory* [Christensen, Grossman, Hwang, 2009; Cook i in., 2014]. Cechą charakterystyczną podmiotów zgrupowanych w tym klastrze jest dobra sytuacja finansowa. Równocześnie

jednostki te cechują wysoka oraz średnia liczba zatrudnionych, lecz także jedno z najwyższych udziałów kosztów osobowych w przychodach ze sprzedaży, choć poziom tych obciążeń jest mniej odczuwalny niż w klastrze 1. Charakterystyczny okazuje się także wysoki i bardzo wysoki udział aktywów trwałych w sumie bilansowej. Dodatkowo są to podmioty generujące średnie i wysokie wartości przychodów ze sprzedaży i sumy bilansowej. Wskaźniki rotacji, płynności i obrotowości osiągają dobre i bardzo dobre wartości, co wyraźnie różnicuje je od podmiotów zgrupowanych w klastrze 1. To grupa skupiająca podmioty generujące głównie zyski, o dodatnich wartościach kapitału własnego, co pozwala sądzić, iż generowanie zysków jest sytuacją stabilną. W grupie tej przeważają jednostki działające w województwie śląskim i mazowieckim oraz dolnośląskim. Prom pasażerski to jednostka o większej skali i zakresie działania, lecz stabilna i zyskowna. Prowadzenie z nią relacji biznesowych, w tym inwestowanie w taką jednostkę i zawieranie długookresowych relacji, należy rozpatrywać jako korzystne.

Kolejne dwie grupy klasyfikacyjne skupiają głównie jednostki z obszaru działalności ambulatoryjnej o małej i średniej skali działania. Do grupy **łódź motorowa** zaliczane są w przeważającej części średniej i małej wielkości praktyki lekarskie, zatrudniające niewielu pracowników. To podmioty, w których aktywa trwałe nie stanowią istotnej wartości oraz wykazują najniższe wartości udziału kosztów osobowych w przychodach ze sprzedaży spośród wszystkich analizowanych klastrów. To jednostki o stabilnej i dobrej sytuacji finansowej, generujące zyski oraz wysokie i bardzo wysokie wskaźniki rentowności, rotacji i obrotowości. W niewielkim zakresie obserwowalne są wydłużenia spłat należności (ponad 60 dni), jednak biorąc pod uwagę wskaźnik płynności, który wykazuje cechy nadpłynności, są to przypadki nie tylko nieliczne, ale też niewpływające na funkcjonowanie tych jednostek. Jednostka uznana za łódź motorową to podmiot świadczący usługi opieki lekarskiej o średniej skali działania, generujący zyski i inne wartości finansowe na dobrym poziomie, a zatem atrakcyjny pod względem inwestycyjnym, jak również zawierania innych długoterminowych relacji, np. umów o współpracę, umów abonamentowych czy też świadczenia dla pacjentów różnorodnych usług opieki lekarskiej. Podmioty zlokalizowane w tej grupie stanowią licznie największy udział spośród wszystkich badanych obserwacji.

Ostatnia analizowana grupa, określana mianem „**kuter**”, obejmuje podmioty, które prowadzą działalność leczniczą głównie w formie ambulatoryjnej, choć występują mniej liczne przypadki działalności szpitalnej (29%). Nie występuje tu forma prowadzenia działalności w postaci samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej. Co warto podkreślić, to w tej właśnie grupie zlokalizowały się w największym stopniu wszelkie inne formy działań leczniczych (fizjoterapia, pogotowie i inne), które stanowią 13% liczebności klastra. Klaster grupuje jednostki zatrudniające w przedziale 51-249 pracowników, a jedynie co czwarta

jednostka w grupie wykazuje liczbę zatrudnionych przekraczającą ten próg. Równocześnie warto zaznaczyć, że to grupa, w której jednostki przekraczające udział kosztów osobowych w przychodach ze sprzedaży na poziomie 0,8 stanowią najmniejszy odsetek spośród wszystkich wydzielonych klastrów, co jednak nie zapewnia stabilności finansowej i osiągania dobrych wyników z działalności. Można wnioskować dwutorowo, że występuje strategia łączenia innych form współpracy albo też działalność generuje istotne wartości innych kosztów niż osobowe, równocześnie nieangażujące w dużym stopniu aktywów trwałych. Rozpatrując przychody oraz sumę aktywów, należy uznać, że są to jednostki o małej i średniej skali działania, borykające się z problemami finansowymi (przeważająca część wykazuje stratę, a co trzecia ujemny kapitał własny), zatorami płatniczymi i ujemnymi wartościami wskaźników rentowności. Podsumowując, do grupy tej zostanie zaliczona jednostka małych i średnich rozmiarów, prowadząca działalność głównie ambulatoryjną, generująca ujemne wyniki finansowe i związane z tym negatywne konsekwencje płatnicze i rentowności, a zatem jednostka o ograniczonych możliwościach predykcji długoterminowego rozwoju i prowadzenia inwestycji.

Modele biznesu działalności leczniczej podlegają oddziaływaniu wielu różnych determinant i w rezultacie obserwowalne są procesy ich zmian. Determinanty te nie były przedmiotem prowadzonych tu badań i bez wątpienia wyznaczają dalsze pole badawcze.

Niemniej jednak na bazie badań literaturowych, regulacyjnych i obserwacji procesów, które realizowane są w jednostkach ochrony zdrowia, identyfikując czynniki zmian modeli biznesu w ochronie zdrowia, wskazać można co najmniej [Szewieczek, 2019a: 97]:

- rozwój standaryzacji i możliwości delegowania niektórych zadań do innych podmiotów [Christensen, Grossman, Hwang, 2009; Fieldston, Terwiesch, Altschuler, 2013],
- zmniejszanie luki informacyjnej, niepewności i w efekcie zwiększanie stopnia przewidywania efektów leczenia,
- rozszerzanie zakresu opieki zdrowotnej,
- integrację różnych obszarów i form aktywności oddziałujących na zdrowie społeczeństwa (zaangażowanie społeczne, świadomość, prewencja i promocja, ochrona zdrowia i obserwacja, nadzór, diagnostyka i wiele innych).

Z przeprowadzonych badań wnioskować można, że modele biznesu w ochronie zdrowia to pole badawcze, w tym w obszarze empirii, o ogromnym potencjale i zakresie eksploracji, ale równocześnie bardzo złożone. Przeprowadzone badania taksonomii modelu biznesu jednostek ochrony zdrowia, które wykazały cztery przekroje klasyfikacyjne, to bez wątpienia obszar wymagający dalszych analiz. Mimo wydzielenia czterech przekrojów w ramach taksonomii wyraźnie widoczne jest rozdzielenie ich na dwie płaszczyzny, co jest zbieżne

z wynikami uzyskanymi przez R. Castano [2014] oraz J. Hwanga i C.M. Christensena [2008], które wyróżniają model biznesu szpitali oraz praktyk i przychodni lekarskich. Niemniej jednak w zaprezentowanych badaniach w płaszczyźnie opieki stacjonarnej pojawiają się również duże jednostki stawiające na silną rozbudowę form kompleksowej opieki zdrowotnej, opartej na lecznictwie ambulatoryjnym. W rezultacie uzyskane wyniki istotnie poszerzają wskazania innych badaczy, a równocześnie prezentują pewne trendy kształtowania modeli biznesu polskich jednostek ochrony zdrowia.

Głównymi determinantami wydzielenia dodatkowych struktur są *standing* finansowy i sprawność działania. **Zaproponowane umowne nazwy klasyfikacyjne stanowią wyłącznie subiektywną i autorską oraz umowną propozycję, wpisującą się niejako w nurt nazewnictwa modeli biznesu, lecz uzupełnioną o dodatkowe uszczegółowienie. Ich wartość odnajdujemy w możliwości zaklasyfikowania podmiotu leczniczego do jednej z wydzielonych grup poprzez wyznaczenie pewnych trendów rozwojowych i relacyjnych oraz możliwość zastosowania porównań wewnątrzgrupowych i oceny pozycji jednostki na tle innych w danej grupie. Zaproponowana taksonomia pozwala zrealizować cel C3, wyznaczający opracowanie autorskiej klasyfikacji modeli biznesu w działalności jednostek świadczących usługi zdrowotne.** Uzyskane wyniki cechują zidentyfikowane ograniczenia w postaci uwzględnienia wyłącznie podmiotów działających w Polsce, pominięcia zmiennych, które można uznać za istotne w określaniu modeli biznesu, a do takich bez wątpienia można zaliczyć liczbę łóżek, średni czas pobytu oraz zróżnicowanie terytorialne pacjentów. Pewnym ograniczeniem jest przeprowadzenie badań w oparciu o dane liczbowe wyłącznie za jeden rok sprawozdawczy. Podkreślić jednak należy, że próba badawcza obejmowała 1709 jednostek ochrony zdrowia (z pierwotnej bazy oscylującej wokół 3500). Taka liczba próba badawcza i brak przejrzystego systemu identyfikacji wyznaczonych zmiennych (liczba łóżek) lub brak dostępności do tych informacji, w połączeniu ze skupieniem uwagi w prowadzonych rozważaniach na aspektach finansowych, uzasadniają pominięcie wskazanych danych, pozwalając na częściowe osłabienie argumentu ograniczeń przeprowadzonych badań. Uwzględnienie wyłącznie jednostek działających w Polsce wiąże się z silnym kształtowaniem modelu biznesu przez system finansowania i organizacji ochrony zdrowia w danym państwie. Wyznacza się równocześnie pole badawcze dla dalszych taksonomii modeli biznesu, eliminujących wskazane ograniczenia, jednak bez wątpienia będzie to możliwe do realizacji na znacznie mniejszej próbie badawczej, przy uwzględnieniu kierunku badań zrealizowanych przez M. Kampratha i B. Haleckera [2012], dodatkowo z wykorzystaniem kwestionariusza ankietowego. Wskazane jest również pogłębione badanie wewnątrz grup rodzajów działalności, w tym co najmniej szpitali i opieki ambulatoryjnej.

Przeprowadzone w niniejszym rozdziale badania oraz oparte na ich wynikach wnioskowanie pozwalają jednoznacznie potwierdzić hipotezę H1 wskazującą, że istnieją potrzeba i możliwość opracowania klasyfikacji modeli biznesu odzwierciedlających zróżnicowanie działalności jednostek ochrony zdrowia. W rezultacie możliwe stało się udzielenie odpowiedzi pozytywnej na sformułowane pytanie badawcze P1: Czy jest możliwe opracowanie klasyfikacji modeli biznesu właściwej dla zróżnicowania działalności jednostek ochrony zdrowia? Odpowiedź ta zawiera się przede wszystkim w zaproponowanej autorskiej klasyfikacji modelu biznesu jednostek ochrony zdrowia.

Rozdział 3

Wartość poznawcza sprawozdawczości jednostek ochrony zdrowia na tle sprawozdawczości modelu biznesu

3.1. Cele i atrybuty sprawozdawczości jednostek ochrony zdrowia

Sprawozdawczość w ochronie zdrowia to bardzo szerokie pole eksploracyjne. Niemniej jednak z perspektywy przyjętych celów i hipotez przeprowadzonego w ramach niniejszej publikacji badania uwaga zostanie skupiona na sprawozdawczości realizowanej przez jednostki ochrony zdrowia, a zatem sprawozdawczości na poziomie mikro, podmiotów, które świadczą usługi opieki zdrowotnej i podobne. Prowadząc rozważania w stronę problematyki osadzenia modelu biznesu w sprawozdawczości badanych podmiotów, przyjęto, że prace badawcze w tym rozdziale będą zmierzały w kierunku charakterystyki realizowanej sprawozdawczości, wyznaczenia nowych trendów sprawozdawczych oraz identyfikacji i wyróżnienia w strukturach sprawozdawczości finansowej i niefinansowej wskazanych wcześniej atrybutów i elementów definiujących model biznesu jednostek ochrony zdrowia. Fundamentem prac kierujących się w stronę konstrukcji wzorca sprawozdawczości o modelu biznesu w ochronie zdrowia, który będzie w kolejnych rozdziałach przedmiotem badań zrealizowanych w warstwie empirycznej, jest koncepcja sprawozdawczości modelu biznesu zaproponowana przez International Integrated Reporting Council [2021]. Wskazana koncepcja rozpatruje model biznesu i jego sprawozdawczość z perspektywy czterech głównych komponentów: kapitałów, działań biznesowych, produktów i rezultatów.

Przedstawione rozważania mają na celu udzielenie odpowiedzi na drugie pytanie badawcze P2 postawione w pracy o treści: Czy realizowana sprawozdawczość jednostek ochrony zdrowia dostarcza informacji pozwalających na identyfikację modelu biznesu i badanie jego elementów? Należy jednak podkreślić, że uzupełnieniem odpowiedzi zawartej w rozważaniach rozdziału trzeciego będą również prace empiryczne zrealizowane w rozdziale czwartym w oparciu o różnego rodzaju sprawozdania sporządzane przez jednostki ochrony zdrowia.

Postawiony do realizacji w ramach bieżącego i kolejnego rozdziału cel pracy C4 wyznacza działania związane z identyfikacją i rozwojem treści zbieżnych w realizowanej sprawozdawczości jednostek ochrony zdrowia w relacji do zalecanej struktury ramowej ujawnień o modelu biznesu. Dla realizacji wskazanego celu przedstawione zostaną atrybuty sprawozdawczości realizowanej przez jednostki ochrony zdrowia, szczegółowa charakterystyka najbardziej powszechnej koncepcji sprawozdawczości o modelu biznesu, a na tym tle kolejne rozważania skupią się na ukazaniu obecnego stanu sprawozdawczości jednostek ochrony zdrowia oraz nowych trendów w obszarze sprawozdawczości, które pozwalają na uzyskanie większego stopnia przydatności i użyteczności dla użytkowników.

W niniejszym rozdziale prace badawcze mają na celu zweryfikowanie postawionej hipotezy szczegółowej H2 stanowiącej, iż wartość poznawcza sprawozdawczości modelu biznesu jednostek ochrony zdrowia jest osłabiona w związku z jej rozproszeniem i nieuporządkowaniem. Dla poszukiwania odpowiedzi na postawione pytanie badawcze, realizacji celu i weryfikacji hipotezy wykorzystano metody analizy treści literatury przedmiotu i szerokiego pola regulacji prawnych różnego poziomu, dotyczących obowiązków sprawozdawczych wypełnianych przez badaną branżę. Na tym tle wykorzystano także analizę treści (zawartości) sprawozdawczości finansowej i niefinansowej oraz mieszanej jednostek ochrony. Zastosowano również metodę indukcji i wnioskowania logicznego.

Rachunkowość jako funkcja wyboru społecznego [Tower, 1993; Kamal i in., 2015] ma istotny wpływ na dobrobyt społeczny. Uznaje się w tym zakresie odpowiedzialność przedsiębiorstw i ich efektywność, ale przede wszystkim właśnie odpowiedzialność, która ma najszerszą perspektywę ze społecznego punktu widzenia. Rachunkowość jako system informacyjny gromadzi i grupuje, przetwarza i bada oraz prezentuje informacje finansowe, które są istotne i wspomagają ich odbiorców (wewnętrznych i zewnętrznych) w realizacji procesów decyzyjnych [Turyna, 2011: 123-124]. Jak wskazuje K. Świetla [2008], wyzwaniem, które stoi przed rachunkowością, jest dostarczanie informacji pomocnych w minimalizowaniu ryzyka. Dlatego też postuluje się poszerzanie raportowania informacji finansowych i niefinansowych [Tower, 1993].

Sprawozdawczość stanowi podstawowy system komunikacji przedsiębiorstwa z otoczeniem i wszelkimi zainteresowanymi odbiorcami. Jest również szeroko wykorzystywana do komunikacji wewnętrznej, choć w tym obszarze wsparta jest przez relacje i narzędzia o charakterze bezpośredniego, często nieformalnego dostępu do informacji. Stanowi ona pewien zbiór informacji, które są okresowo lub jednorazowo sporządzane dla różnych celów [Hass-Symotiuk, 2016a: 21]. Przedstawia się ją w formie raportów, formularzy, druków i notatek, udostępnianych odbiorcom w ustalonych terminach. Sprawozdawczość charakteryzuje dynamizm, utożsamiany również z szerokim jej pojmowaniem [Strojek-Filus, 2017: 683].

Sprawozdawczość w sektorze ochrony zdrowia przyczynia się do upowszechnienia oraz ograniczenia asymetrii informacji, promocji konkurencji, wzmaga działania na rzecz redukcji kosztów i poprawy jakości, umożliwia pacjentom bardziej aktywne uczestnictwo w procesie opieki zdrowotnej, a także wspiera kulturę odpowiedzialności, przejrzystości i efektywności [Sharma i in., 2012]. Istotną rolę odgrywa w tym zakresie również publiczne raportowanie danych medycznych, np. dotyczących jakości świadczonych usług, które silnie wspomaga realizację opieki zdrowotnej i stymuluje wzrost jakości opieki poprzez wybór pacjentów determinowany osiągnięciami podmiotów [Faber i in., 2009]. Równocześnie wskazuje się pewne ograniczenia w korzystaniu z informacji przez pacjentów. Ograniczenia te dotyczą niskiego stopnia świadomości pacjentów o dostępnych informacjach, trudności z ich zrozumieniem, związane nie tylko z wiedzą, ale też ze stopniem skomplikowania. Innymi ograniczeniami są zauważalne przyzwyczajenie pacjentów do opieki (lekarskiej) i związana z tym niechęć do zmiany, co czyni dostępne informacje sprawozdawcze nieużytecznymi. Wszystko to powoduje, że zasadne jest wdrażanie strategii rozpowszechniania informacji sprawozdawczych [Faber i in., 2009].

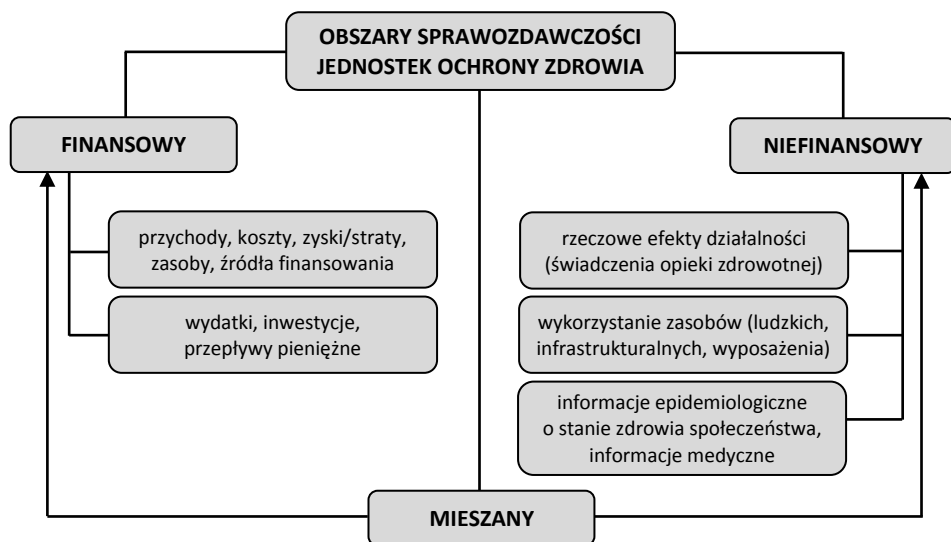
Sprawozdawczość to system o bardzo szerokim zastosowaniu. Możliwe jest jej rozpatrywanie w wymiarze:

- finansowym,
- niefinansowym i
- mieszanym.

Atrybuty systemu sprawozdawczości są różne, zależne od celu, odbiorcy, zakresu i podmiotu sprawozdawczego. Jednakże M. Power z London School of Economics argumentuje [2021], opierając się na ekologii, że każdy system sprawozdawczości (finansowej) powinien być:

- tak prosty, jak to możliwe, ale nie nadmiernie uproszczony,
- dynamiczny i skoncentrowany na relacjach, a nie wyrażony statycznie,
- systemem, który obejmuje również ryzyko i niepewność, aby uniknąć wystąpienia „iluzji kontroli”.

Sprawozdawczość jednostek ochrony zdrowia też przybiera zróżnicowany charakter i zakres oraz dotyczy obszarów niefinansowych i finansowych. Wymiar niefinansowy jest znacznie trudniejszy do ekspozycji i wykorzystania przede wszystkim ze względu na brak spełniania cechy porównywalności oraz przejrzystej, zrozumiałej i powszechnej mierzalności. Ze względu na specyfikę branży w dużej części dotyczy realizowanych świadczeń opieki zdrowotnej, posiadanych zasobów i ich wykorzystania oraz kwestii epidemiologicznych, związanych z bezpieczeństwem zdrowotnym obywateli. W wielu przypadkach sprawozdania przybierają postać sprawozdań mieszanych, gdyż obejmują informacje zarówno o charakterze finansowym, jak i niefinansowym (rysunek 3.1).



Rysunek 3.1. Obszary sprawozdawczości jednostek ochrony zdrowia

Źródło: opracowanie własne.

Zaproponowany podział wywołuje dyskusję. Na przykład D. Alexander [2018: 37-38] podnosi, że użycie wyrazu „finansowe” niekoniecznie oznacza „policzalne, w liczbach”, co pozwala sądzić, że sprawozdanie finansowe obejmuje wszelkie informacje dotyczące aspektów finansowych, bez względu na formę ich wyrazu. Nieco inne podejście prezentuje M. Hass-Symotiuk [2016a: 21]. W zakresie rodzajowej sprawozdawczości realizowanej przez jednostki ochrony zdrowia autorka wyróżnia sprawozdawczość rzeczową i finansową, wskazując źródła tej pierwszej w ewidencji operatywnej i statystycznej. Za główny atrybut sprawozdawczości rzeczowej uznaje prezentację w jednostkach naturalnych. Sprawozdawczość rzeczowa, wykorzystywana przez otoczenie zewnętrzne oraz jednostkę dla poprawy jakości usług [McKibben i in., 2005; Sharma i in., 2012], dotyczy bieżących działań operacyjnych, wyników medycznych, przeprowadzonych procedur, wskaźników śmiertelności, powikłań czy błędów medycznych, a także miar przestrzegania ustalonych standardów, które w zamyśle obrazują jakość opieki.

Sprawozdanie finansowe to finalny produkt sprawozdawczości finansowej, stanowiący usystematyzowany zbiór informacji o sytuacji finansowej i majątkowej oraz rezultatach finansowych i pieniężnych działalności jednostki, które prezentowane są głównie w postaci wartościowej [Gabrusewicz, 2011: 15; Hass-Symotiuk, 2016a: 21; 2016b: 12; Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, 2016: MSR 1, par. 6]. Regulowane jest przez prawo bilansowe, za które uważa się zbiór norm prawnych, kształtujących zasady prowadzenia rachunkowości,

w tym prowadzenie ksiąg rachunkowych i sporządzanie sprawozdań finansowych w jednostkach [Olchowicz, 2007: 1], które to, w miarę postępu procesów globalizacyjnych i otwierania się gospodarek krajowych na perspektywę międzynarodową, zakres prawa bilansowego i jego strukturę oraz odbiorców, poszerzają się i stają się bardziej złożone. Przesłankami do prezentacji informacji sprawozdawczych są ich użyteczność dla szerokiego kręgu użytkowników w procesie podejmowania przez nich decyzji gospodarczych [Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, 2016: MSR 1 par. 9], ograniczenie asymetrii informacji i zaspokojenia potrzeb wielu użytkowników, także tych, którzy ze względu na siłę i charakter relacji łączących ich z przedsiębiorstwem nie mają możliwości zdobycia informacji kanałami bezpośrednimi [Kabalski, 2009]. Potencjał informacyjny sprawozdawczości, szczególnie finansowej, podkreślany jest na tle globalnych kryzysów finansowych. W tych warunkach szczególnie istotne staje się zagrożenie kontynuacji działania przedsiębiorstw, a celem głównym ich działalności jest nie tyle przetrwanie, co zrównoważony wzrost. Ten drugi obszar staje się przedmiotem rosnącego zainteresowania i presji społecznej, co widać szczególnie w jednostkach zaufania publicznego [Pfaff, 2016].

Różnorodność klasyfikacyjna sprawozdawczości jednostek ochrony zdrowia wynika z mnogości obowiązków i potrzeb sprawozdawczych, a także praktycznie nieograniczonych możliwości tworzenia raportów. Dlatego też szczegółowe rozważania na temat podziału zakresów sprawozdawczych, zdaniem Autorki, są zbędne dla dalszych refleksji i bez istotnego wpływu na prowadzone w monografii prace badawcze. Niemniej jednak dla transparentności toku dyskusji należy wspomnieć, że za elementy sprawozdawczości finansowej przyjmuje się klasycznie rozumiane, na bazie regulacyjnej, sprawozdania finansowe wraz z notami uzupełniającymi, w tym z uzupełniającą informacją niefinansową. Za sprawozdawczość niefinansową uznaje się sprawozdawczość o charakterze rzeczowym, dotyczącą zasobów i procesów. Z kolei sprawozdawczość o charakterze mieszanym, połączona, dotyczy zarówno aspektów o charakterze finansowym, jak i rzeczowym, szczególnie w sytuacji, gdy żaden z nich nie może być jednoznacznie uznany za dominujący. Bez względu na kwalifikację sprawozdania te stanowią pakiety informacyjne, najczęściej o uniwersalnym zakresie, będące podstawą procesów decyzyjnych.

Jak wskazano w poprzednim rozdziale, krąg użytkowników informacji generowanych przez jednostki ochrony zdrowia jest szeroki i w pewnych okolicznościach częściowo odmienny w odniesieniu do innych jednostek gospodarczych. Jest to silniej odczuwalne w publicznych jednostkach ochrony zdrowia, gdzie akcentowane są potrzeby informacyjne organów tworzących, a także potrzeby legitymizacji działań politycznych i gospodarczych na szczeblu lokalnym i centralnym.

Badając atrybuty sprawozdawczości, należy rozpatrzyć odpowiednią jakość generowanych informacji. Zakłada się, że dążenie do maksymalizacji jakości wymaga podążania za wyznaczonymi regułami oraz zasadami przygotowywania i przedstawiania informacji sprawozdawczych. Można wśród nich wskazać cechy jakościowe sprawozdawczości finansowej, zawarte w prawie bilansowym oraz wykształcone przez teorię rachunkowości. Istotne jednak jest wskazanie w pierwszej kolejności nadrzędnej koncepcji rachunkowości, czyli koncepcji prawdziwego i rzetelnego obrazu (*true and fair view*). Badając zapisy Ustawy o rachunkowości [2023], można zauważyć, że wyodrębnieniu podlegają dwa nadrzędne atrybuty związane z tą koncepcją, które powinny być spełnione dla zachowania odpowiedniej jakości prezentowanych informacji [Strojek-Filus, 2017: 685; Hass-Symotiuk, Kludacz-Alessandri, Cygańska, 2020: 227]:

- rzetelny i jasny obraz, który może być uznany za wiarygodny, jeśli odzwierciedla stan pozbawiony istotnych błędów, bezstronny, obiektywny, kompletny i wiernie obrazujący rzeczywistość,
- prawdziwy obraz, przedstawiający rzeczywiste operacje gospodarcze zgodnie z ich treścią ekonomiczną.

W założeniach koncepcyjnych MSSF za cechę nadrzędną (naczelną) uznano użyteczność decyzyjną informacji finansowych zawartych w sprawozdaniach finansowych [Strojek-Filus, 2017: 686]. Podkreśla się, że użyteczna informacja musi wypełniać obie fundamentalne cechy jakościowe sprawozdań finansowych, wśród których wyróżnia się [Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, 2016: Założenia koncepcyjne, CJ5-CJ18]:

- wierną prezentację (*faithful representation*), określaną poprzez kompletność (zawarcie wszystkich istotnych informacji zarówno w formie słownej, jak i liczbowej), neutralność (bezstronność, obiektywność i pozbawienie stronniczości) oraz brak istotnych błędów,
- przydatność (*relevance*), utożsamianą z potencjałem jej wpływu na zmianę decyzji użytkowników, mającą wartość potwierdzającą lub/i przewidyującą (mimo że wskazane jako odrębne, to podkreśla się, że informacja, która ma wartość przewidyującą, jest również potwierdzająca; odmienna zależność nie jest regułą); cechą ją wzmacniającą jest istotność, która zakłada, że informacja istotna jest przydatna.

Z kolei do cech uzupełniających, które wpływają na poprawę użyteczności prezentowanych informacji finansowych, zalicza się:

- porównywalność,
- terminowość,
- sprawdzalność oraz
- zrozumiałość.

Odrębnie wskazywana jest nadto cecha istotności, znajdująca wyraz w praktycznie każdym ze wskazanych obszarów.

W literaturze przedmiotu można znaleźć także inne cechy, jak np. rzetelność czy ostrożność, a odnoszące się głównie do niektórych koncepcji wyceny dotyczących elementów prezentowanych w sprawozdaniu finansowym [Penmann, 2016; Oreshkova, 2017].

W odniesieniu do Założeń Koncepcyjnych MSSF determinantę użyteczności informacji sprawozdawczej stanowi wypełnienie cech jakościowych. Jednak użyteczność sprawozdania i zawartych w nim informacji jest również determinowana innymi czynnikami. Wypełnienie cech nie gwarantuje bowiem, że informacja będzie użyteczna. Należy także rozpatrzyć podmiot, czyli odbiorcę, jego wiedzę, potrzeby, umiejętności analityczno-decyzyjne oraz warunki otoczenia, w którym decyzje są realizowane (np. pośpiech, ryzyko).

Ponadto użyteczność informacji jest determinowana przez spełnienie zasad warunkujących wysoką jakość informacji, do których zalicza się [Hass-Symotiuk, Kludacz-Alessandri, Cygańska, 2020: 45]:

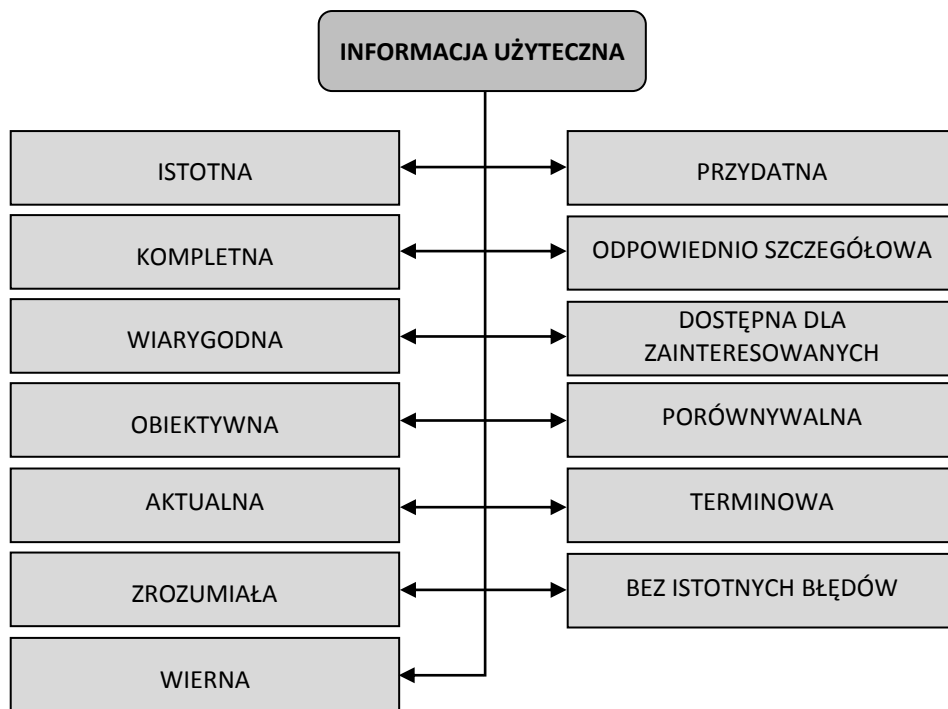
- selekcję, czyli odpowiednie dozowanie informacji w kierunku zabezpieczenia przed wystąpieniem jej niedoboru,
- wiarygodność, związaną również z występowaniem przekłamań informacyjnych, tworzonych na ścieżce informacyjnej, a także takich, na które oddziałują osoby nadawcy i odbiorcy informacji oraz ich cechy behawioralne i inne (ograniczenie subiektywności i wzmocnienie bezstronności), a którą można wesprzeć poprzez wykorzystanie alternatywnych kanałów informacyjnych i weryfikacji autentyczności informacji,
- aktualność.

Opierając się na przedstawionych cechach sprawozdawczości finansowej i tworzonych w jej ramach sprawozdaniach finansowych, proponuje się wskazanie cech informacji użytecznej bez względu na jej charakter (finansowy, niefinansowy). Za użyteczną informację (rysunek 3.2) można uznać tę, która jest przydatna dla odbiorcy w procesie decyzyjnym.

Przydatność, w wyniku określonej, pożądanej relacji wtórnej, można określić również z perspektywy generatora informacji, który kierując się w pewnym stopniu intencjonalizmem, poprzez dostarczenie informacji oczekuje określonej reakcji odbiorcy albo wręcz przeciwnie, wstrzymania takiej reakcji.

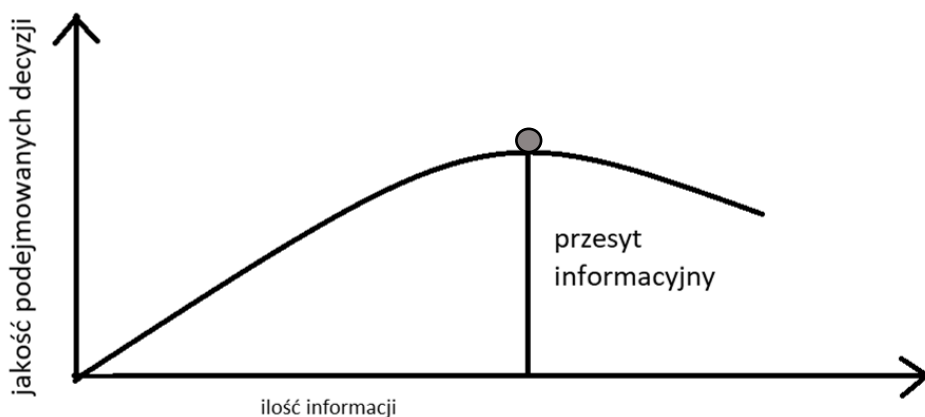
Badając atrybuty sprawozdawczości, warto nakreślić problematykę smogu informacyjnego, który w dobie aktualnie panującego natłoku informacyjnego zyskuje na znaczeniu. Istotne stają się równocześnie umiejętności sprawnej i skutecznej selekcji informacji. Zjawisko związane z natłokiem informacyjnym wiąże się z zagadnieniami efektu przesyty informacyjnego oraz powiązanego

z nią smogu informacyjnego. Krzywa przesytu informacyjnego (rysunek 3.3) ukazuje relację skuteczności (rozumianej przez pryzmat jakości) podejmowanych decyzji w odniesieniu do ilości dostarczanych informacji.



Rysunek 3.2. Cechy informacji użytecznej

Źródło: opracowanie własne.



Rysunek 3.3. Krzywa przesytu informacyjnego

Źródło: Abramowicz [2008: 12].

W relacji dwóch wskazanych zmiennych istnieje pewien punkt optimum, po przekroczeniu którego nadmiar informacji powoduje chaos informacyjny, natłok, zagęszczenie, a w rezultacie trudności z wyselekcjonowaniem przez odbiorcę informacji użytecznej, w największym stopniu przydatnej, co powoduje, że zdolność do podejmowania decyzji maleje [Abramowicz, 2008: 11-12]. Po przekroczeniu wskazanego punktu optimum (kropka) nasila się zjawisko tzw. smogu informacyjnego [Szynekiewicz, 2014], rozumianego jako nadmiar generowanych informacji zarówno w ujęciu ilościowym, jak i jakościowym. Wiele informacji dostarczanych w ramach sprawozdawczości okazuje się nadmiernych, niskiej jakości, co w rezultacie czyni je bezużytecznymi, a natłok informacyjny nie pozwala na właściwą ich selekcję. W określonych okolicznościach obiektywność może być również trudna do realizacji ze względu na przyjętą politykę rachunkowości. W rezultacie można mieć do czynienia z pozornie skutecznym działaniem systemu informacyjnego. W podsumowaniu prowadzonych rozważań możliwe jest wskazanie istotnych cech i atrybutów sprawozdawczości i tworzonych w jej ramach informacji sprawozdawczych dla zachowania użyteczności decyzyjnej (rysunek 3.4).

Użytkownicy informacji sprawozdawczych	• pacjenci • dedydenci systemowi, finansowi (płatnicy) i polityczni • organy tworzące i inwestorzy (właściciele) • kontrahenci, inne pomioty lecznicze • kadra zarządzająca • pozostali
Bariery tworzenia i wykorzystywania informacji sprawozdawczej	• relacja: korzyści > koszty • dostęp do informacji • przygotowanie merytoryczne do interpretacji informacji • ograniczenie natłoku informacyjnego
Cechy najważniejsze dla użytkownika	• aktualność i dostępność • użyteczność decyzyjna • zrozumiałość • przydatność
Cechy jakościowe na płaszczyźnie tworzenia informacji i ich atrybuty	• wierna prezentacja: kompletność, neutralność, bezbłądność • przydatność: wartość potwierdzająca, wartość przewidywająca, istotność
Atrybuty i cechy uzupełniające	• porównywalność • neutralność, transparentność • brak przesytu informacyjnego • elektroniczne gromadzenie danych

Rysunek 3.4. Atrybuty i cechy użyteczności decyzyjnej informacji sprawozdawczej jednostek ochrony zdrowia

Źródło: opracowanie własne na podstawie Jaruga i in. [2006: 89]; Sharma i in. [2012].

Rozwój sprawozdawczości, w tym sprawozdawczości niefinansowej, następuje w relacji przyczyna–skutek. Z jednej strony rozwój ten wynika ze złożoności rzeczywistości gospodarczej, dywersyfikacji, zmian profilu i rozwoju działalności przedsiębiorstw, potrzeb sprawozdawczych kadry menedżerskiej, dążącej do realizacji założonych celów. Z drugiej zaś jest to reakcja na rosnące potrzeby informacyjne innych użytkowników. Ta relacja przyczyna–skutek działa zatem w obie strony. Procesy te są silnie osadzone na gruncie teorii interesariuszy, która akcentuje dążenie do zaspokojenia potrzeb informacyjnych i decyzyjnych rozmaitych interesariuszy, stawiając ich potrzeby ponad potrzebami przedsiębiorstwa. W wypełnianiu założeń teorii interesariuszy uznaje się bowiem, że realizacja celów przedsiębiorstwa dokona się, gdy zostaną zaspokojone potrzeby interesariuszy (głównie klientów).

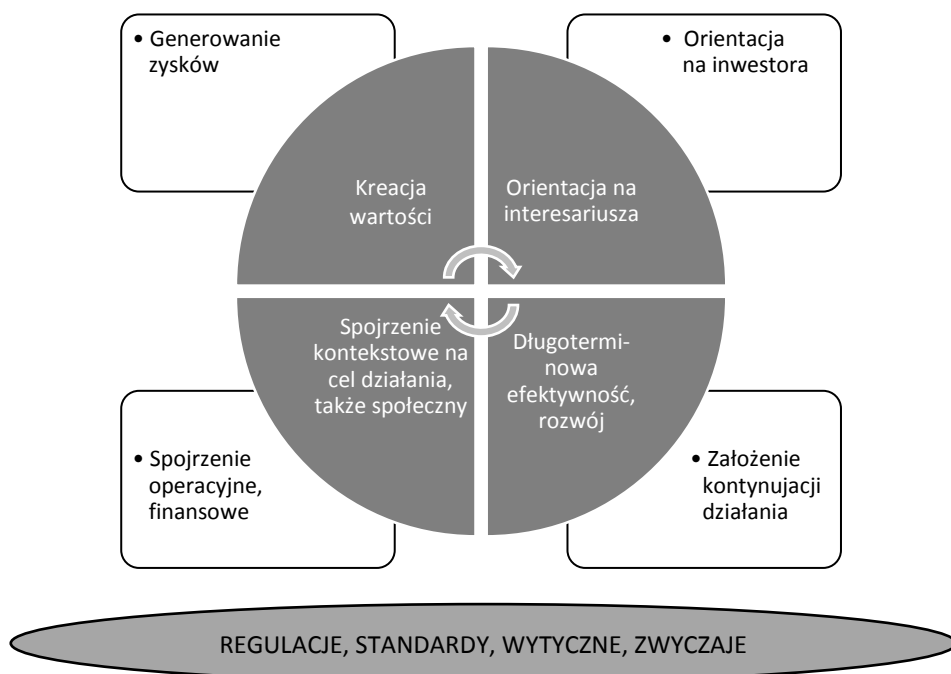
3.2. Osadzenie modelu biznesu w sprawozdawczości korporacyjnej

Rozwój sprawozdawczości modelu biznesu jest związany m.in. z wprowadzeniem w roku 2013 Międzynarodowych Ram Raportowania Zintegrowanego – International Integrated Reporting Framework (IIRC) [2021], które w strukturze ogólnej zostaną przedstawione w kolejnym punkcie monografii. Sprawozdawczość modelu biznesu stanowi jeden z ośmiu elementów sprawozdawczych według IIRC. Ramy te definiują model biznesu jako opis, w jaki sposób organizacja, poprzez kluczowe działania, dokonuje transformacji określonych nakładów w wyniki i rezultaty dla realizacji celów strategicznych oraz kreacji wartości.

Model biznesu jest włączany już nawet w etap pomiaru i ewidencji zdarzeń gospodarczych, choć niewątpliwie najbardziej widoczny jest w obszarze sprawozdawczości. Sprawozdawczość stanowi bowiem jedynie efekt finalny pewnych wcześniejszych procesów podlegających rejestracji w systemie informacyjnym [Singleton-Green, 2014]. Takie podejście wiąże się m.in. z rozróżnianiem aktywów, które są przekształcane w procesach wewnętrznych w jednostce, oraz takich, które kreują określone procesy poza jednostką. To z kolei powoduje stosowanie jako podstawy wyceny odpowiednio kosztu historycznego lub wartości godziwej. Model biznesu pozwala, poprzez przyjęcie odpowiedniej koncepcji klasyfikacji zdarzeń gospodarczych, a następnie ich wyceny, zrozumieć, co przedsiębiorstwo robi i jak to robi. To z kolei powinno być finalnie ujęte w różnego rodzaju sprawozdaniach. Równocześnie istotna porównywalność danych sprawozdawczych może być zachowana jedynie dla firm o podobnych modelach biznesowych [Singleton-Green, 2014].

Dyskurs dotyczący relacji rachunkowości i modeli biznesu jest bogaty i często wyraża przeciwne stanowiska, w tym na temat kształtowania zasad wyceny [Ronen, 2014; Singleton-Green, 2014]. U. Lassini, A. Lionzo i F. Rossignoli [2016]

wyrażają krytycyzm odnośnie do zdolności sprawozdań finansowych do prezentacji informacji o modelu biznesu. V. Beattie i S.J. Smith [2013] podnoszą, że na dynamicznie rozwijających się rynkach interpretacja modelu biznesu może okazać się trudna, w tym również w związku z odmiennością branżową. Badacze podkreślają równocześnie przydatność wytycznych i regulacji odnośnie do sprawozdawczości modelu biznesu [Michalak i in., 2017], szczególnie w aspekcie ich ujednolicenia oraz ograniczenia pokusy intencjonalności [Karwowski, 2016]. Z kolei M. Jabłoński [2016], prezentując różne poglądy członków Accounting Standards Advisory Forum (ASAF), pochodzących z różnych krajów i organizacji, ujawnia wspólną linię przekonań w odniesieniu do dość stabilnego miejsca, jakie zajmuje model biznesu w sprawozdawczości korporacyjnej, oraz poparcia dla idei włączania modelu biznesu do rachunkowości, w tym standardów rachunkowości. Rezultatem jest wzrost użyteczności sprawozdań przedsiębiorstw [Jabłoński, 2016; Michalak 2016; Walińska, Bek-Gaik, Gad, 2017; Michalak, Bek-Gaik, Karwowski, 2018]. Konieczne jest jednak dokonanie pewnej reorientacji kontekstu raportowania (rysunek 3.5).



Rysunek 3.5. Reorientacja kontekstu raportowania przedsiębiorstw w kierunku skupienia na modelu biznesu

Źródło: opracowanie własne na podstawie Abela [2020].

W przestrzeni międzynarodowej tematyka modelu biznesu jest przedmiotem wielu inicjatyw międzynarodowych organizacji, jak AICPA, IFAC czy IASB. Równocześnie sprawozdawczość modelu biznesu nie została dotąd włączona w sposób bezpośredni do treści Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej [Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, 2016]. Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB) podkreśla natomiast, że charakter działalności jednostki może wpływać na niektóre informacje finansowe, a w rezultacie określone wybory wynikające z charakteru działalności wpływają na obszary sprawozdawcze, klasyfikację elementów sprawozdania, zasady ujmowania oraz prezentacji przychodów i kosztów, wycenę bieżącą i bilansową [Karwowski, 2018].

Istotnym etapem implementacji modelu biznesu do powszechnej sprawozdawczości spółek było uchwalenie dyrektywy 2014/95/EU [Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady zmieniająca dyrektywę..., 2014]. Wprowadzono obowiązek raportowania przez duże przedsiębiorstwa, będące jednostkami zainteresowania publicznego, danych niefinansowych związanych ze społeczną odpowiedzialnością biznesu, ładem korporacyjnym, stosowanymi politykami różnorodności i wpływem na środowisko. Ponadto w grudniu 2022 r. przyjęto dyrektywę w sprawie sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju (tzw. CSRD) [Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie zmiany rozporządzenia..., 2022], która finalnie doprowadzi do poszerzenia zbioru podmiotów zobowiązanych do raportowania ESG. Najpierw obowiązkiem sprawozdawczym objęto wszystkie podmioty związane już zobowiązaniem raportowania informacji niefinansowych. Kolejno do tego zbioru zostaną włączone pozostałe jednostki oraz małe i średnie spółki giełdowe (od 2026 r.).

W Polsce model biznesu wprowadzono w sposób bezpośredni do powszechnej sprawozdawczości dużych spółek [Ustawa o zmianie ustawy o rachunkowości, 2017]. Na mocy tych zmian wybrane, duże jednostki działające w formie spółek sporządzają oświadczenie na temat informacji niefinansowych, stanowiące wyodrębnioną część sprawozdania z działalności, albo w to miejsce sprawozdanie na temat informacji niefinansowych w formie odrębnego całościowego raportu (szczegółowe regulacje zostały zaprezentowane w poprzednim punkcie).

Oświadczenie (sprawozdanie) na temat informacji niefinansowych, sporządzane w oparciu o art. 49, ust. 2 pkt. 1 Ustawy o rachunkowości [2023], obejmuje m.in. zwięzły opis modelu biznesu jednostki. Przepis ten nie wskazuje bezpośrednio szczegółowych elementów tego modelu. Natomiast podkreślono, że dokonując ujawnień, jednostka powinna zapewnić możliwość oceny jej sytuacji, rozwoju i wyników, a także wpływu na kwestie społeczne i środowiskowe. Dodatkowo jeśli między ujawnieniami w wymienionym oświadczeniu a sprawoz-

daniem finansowym występują powiązania, to należy zamieścić odpowiednie odniesienia i wyjaśnienia do wartości ujętych w sprawozdaniu finansowym [Ustawa o rachunkowości, 2023: art. 49, ust. 4].

Nieco szerzej tematykę sprawozdawczości modelu biznesu kształtuje Krajowy Standard Rachunkowości 9 „Sprawozdanie z działalności” [Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie ogłoszenia uchwały..., 2018]. Mimo że nie definiuje bezpośrednio modelu biznesu, to wskazuje, że jednostka powinna przedstawić zwięzły opis modelu biznesu: profil i opis działalności, kluczowe obszary, sytuację jednostki, cel i sposób, w jaki działa oraz jak tworzy i dostarcza wartość w długim okresie, z uwzględnieniem segmentów klientów. Ponadto jednostka powinna przedstawić wszelkie istotne finansowe i niefinansowe informacje o działalności, mierniki finansowe i niefinansowe, w tym niefinansowe wskaźniki efektywności, informacje o kluczowych zasobach (rzeczowe, kadrowe, finansowe, niematerialne), uwarunkowaniach makroekonomicznych i prawnych, a także działaniach, które miały na celu przekształcenie nakładów w wyniki. Powinna również opisać wpływ na kwestie środowiskowe i społeczne, w tym gospodarowanie zasobami naturalnymi, wpływ na środowisko naturalne, kampanie społeczne i inne, a także relacje z interesariuszami, kanały komunikacji, dystrybucji, organizację wewnętrzną i procedury funkcjonowania. Jeśli model biznesu uległ zmianie, to informacja ta też podlega ujawnieniu. Standard reguluje także temat cech jakościowych dotyczących prezentowanych informacji.

Porównując regulacje polskiego prawa bilansowego w zakresie modelu biznesu, można zauważyć, że ich treść, oparta wyłącznie na przepisach Ustawy o rachunkowości [2023], jest bardzo uboga, natomiast wiele wartościowego uzupełnienia wnoszą treści zawarte w KSR 9, pozwalające równocześnie na zachowanie względnie dużej swobody jednostki sprawozdawczej. Tymczasem KSR 9 ma znacznie szersze zastosowanie, wykraczając poza obszar ściśle związany z modelem biznesu, który sam w sobie, w formie bezpośredniej nie znajduje szczegółowego omówienia. Niemniej jednak zastosowanie podejścia ewaluacyjnego i otwartej interpretacji pozwala na wykorzystanie wielu zawartych w standardzie wytycznych do poprawy jakości, przejrzystości i przydatności sprawozdawczości o modelu biznesu.

Z kolei badanie treści ram International Integrated Reporting Council [2021] pozwala wysnuć wniosek, że w tematyce raportowania zintegrowanego IIRC model biznesu wydaje się najszerzej interpretowanym elementem. Świadczy o tym nie tylko fakt, że stanowi on jeden z ośmiu wyraźnie wydzielonych zakresów tematycznych tego raportowania, ale również to, że dla raportowania modelu biznesu IIRC wydał dedykowany tzw. *background paper*. Za model biznesu uznaje wybrany przez jednostkę system nakładów, działań biznesowych, wyników i rezultatów, których celem jest tworzenie wartości w krótkim, śred-

nim i długim okresie. Poza tym występują inne wytyczne, które w sposób bezpośredni dotyczą treści ujawnianych w ramach sprawozdawczości modelu biznesu. Łącznie wśród pięciu *background paper* aż trzy dotyczą bezpośrednio elementów modelu biznesu i są to:

- *Business Model: Background Paper for <IR>* [International Integrated Reporting Council, 2013a],
- *Capitals: Background Paper for <IR>* [International Integrated Reporting Council, 2013b],
- *Value Creation: Background Paper for <IR>* [International Integrated Reporting Council, 2013d].

Tematyka sprawozdawczości modelu biznesu jest również, w różnym stopniu, przedmiotem opracowań innych znaczących organizacji, w tym głównie:

- *Business Models in Accounting: The Theory of the Firm and Financial Reporting. Information for Better Markets Initiative*, przygotowanego przez Institute of Chartered Accountants in England and Wales, Financial Reporting Faculty [2010],
- *Business Model Reporting, Lab Project Report*, przygotowany przez Financial Reporting Lab, powołany w ramach brytyjskiego Financial Reporting Council [2016; 2018a], który pełni funkcję regulacyjną dla brytyjskich i irlandzkich biegłych rewidentów, księgowych i aktuariuszy, a także ustala zasady ładu korporacyjnego,

jak i wyników wielu prac usprawniających dotychczasowe rozwiązania, wśród których wskazać można dokumenty konsultacyjne:

- *The Role of the Business Model in Financial Statement. Feedback Statement in Research Paper* European Financial Reporting Advisory Group [2014], dotyczący wprowadzenia modelu biznesu stopniu szerszym do treści IFRS,
- *International IR Framework Revision. Focused Engagement, Topic Paper 2 Business Model Consideration* [Integrated Reporting, 2020].

Niewątpliwie najszerze prace realizowane są przez IIRC, który w trybie ciągłym monitoruje empiryczną implementację zaproponowanych rozwiązań, by w rezultacie osiągnąć najwyższy stopień ich przyswojenia, zrozumienia i adaptacji.

W centrum organizacji plasuje się jej model biznesu, który czerpiąc z kapitałów jako źródeł zasobów, przekształcanych kolejno w nakłady, znajduje wyraz w realizacji działalności gospodarczej, rezultatem której są produkty podstawowe, uboczne i odpady, których odpowiednie wykorzystanie i zagospodarowanie generuje rezultaty zarówno dla organizacji, jak i dla jej otoczenia. Otoczenie z kolei jest nie tylko źródłem kapitałów początkowych, ale równocześnie podmiotem oddziaływania za pomocą kapitałów (będących w dyspozycji organizacji lub pochodzących z jej otoczenia). Na każdym z wymienionych etapów realizacji modelu biznesu generowane są informacje wynikowe, dotyczące przeglądu

każdego komponentu i ich wzajemnych powiązań, stanowiące wsparcie procesów decyzyjnych dla ich rewizji i udoskonalania.

Sprawozdawczość modelu biznesu w strukturze ramowej IIRC opiera się w sposób wyraźny na czterech głównych (tabela 3.1) elementach obejmujących [International Integrated Reporting Council, 2013a]:

- nakłady,
- działania,
- wyniki,
- rezultaty.

Tabela 3.1. Struktura ujawnień o modelu biznesu według International Integrated Reporting Council

Obszar ujawnień	Opis
Kapitały/nakłady (zasoby) (<i>inputs</i>)	Kapitał stanowi każdy zasób wartości, który jednostka może wykorzystać w produkcji dóbr i świadczeniu usług. Zasób ten nie musi być pod kontrolą jednostki, może przybrać postać zasobu dostępnego publicznie. Wyróżniono sześć kapitałów (należące oraz nienależące do jednostki): finansowy, wytwórczy/produkcyjny/operacyjny, ludzki, intelektualny, naturalny, społeczny i relacyjny
Działania biznesowe (<i>business activities</i>)	Poprzez konsumpcję zasobów/nakładów dokonują ich transformacji w określone wyniki i rezultaty. Uzupełniane o działania społeczne i środowiskowe. W ramach działań wyróżnia się: – planowanie, – projektowanie, – wytwarzanie (świadczenie usług), – szkolenia, – badania, rozwój, innowacje (doskonalenie procesów), – zarządzanie relacjami. Ujawnienia dotyczą również sposobu, w jaki jednostka wyróżnia się na rynku (segmentacja rynku, zróżnicowanie produktów, kanały dystrybucji, marketing)
Wyniki (efekty) (<i>outputs</i>)	W postaci kluczowych efektów zamierzonej podstawowej działalności: produkty, usługi, a także produktów ubocznych i odpadów
Rezultaty (<i>outcomes</i>)	Wewnętrzne i zewnętrzne pozytywne i negatywne konsekwencje stanowiące wynik biznesowej działalności firmy, w tym wytworzonych jej efektów. Rezultaty wpływają pozytywnie i negatywnie na kapitały. Rezultaty wewnętrzne ujawniają się w strukturach organizacji (np. morale pracowników), podczas gdy zewnętrzne poza jej strukturą (np. dobra reputacja w lokalnym społeczeństwie)

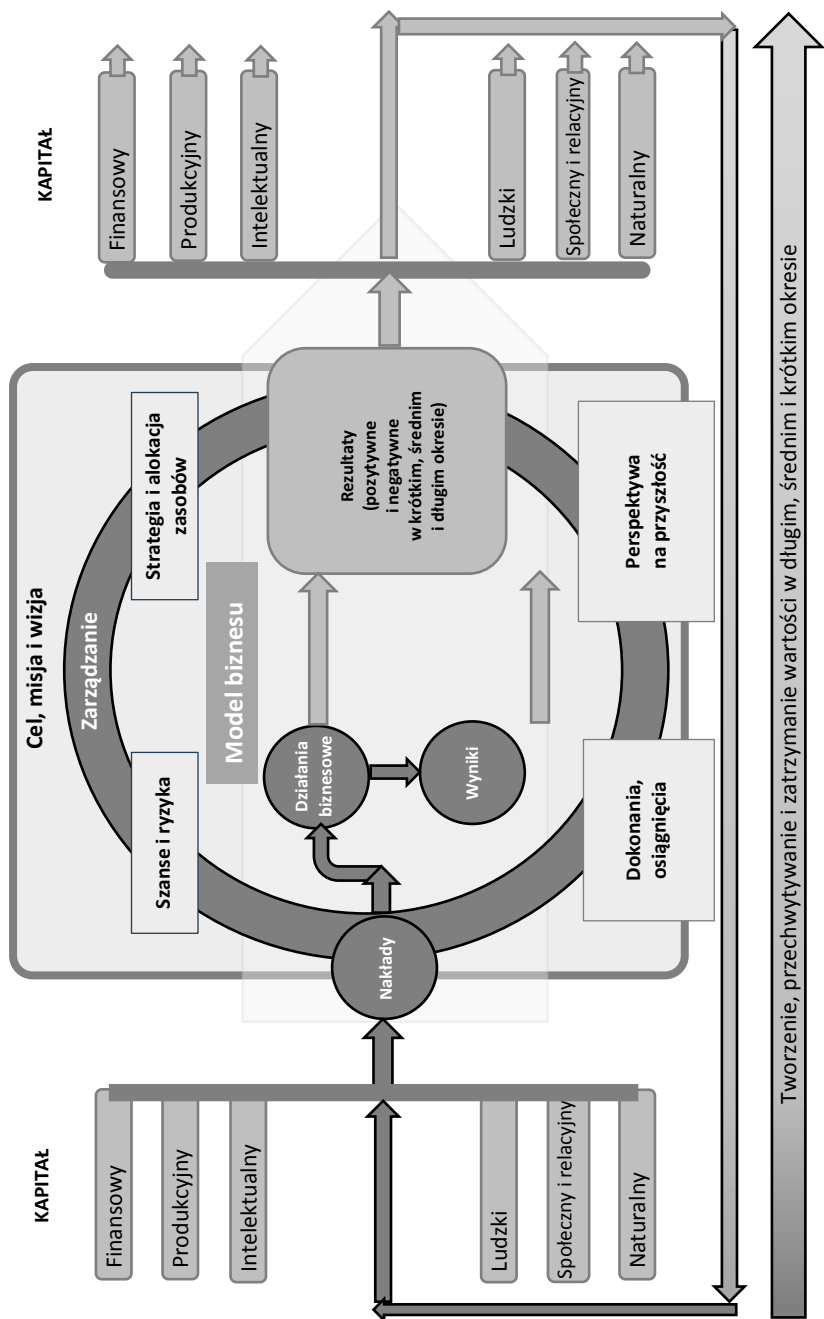
Źródło: opracowanie własne na podstawie International Integrated Reporting Council [2013a; 2013b].

Kapitały stanowią pierwszy z czterech wyraźnie wydzielonych elementów ujawnień o modelu biznesu, będąc kluczowymi elementami wejściowymi tego modelu. Kapitały w ujęciu IIRC to każdy „magazyn” wartości, zarówno należący do organizacji, jak i pochodzący spoza niej, wykorzystywany pod postacią nakładów do prowadzenia działalności jednostki i w rezultacie do tworzenia

wartości. Za pośrednictwem realizowanych działań następuje transformacja, wzrost lub zmniejszenie kapitałów, które w rezultacie przeobrażane są w wyniki (wyroby, usługi, odpady, produkty uboczne). „Magazyn” wartości w postaci nakładów pochodzi z zasobów. Takie rozumienie elementów kapitału⁶ jest w części tożsame z przekonaniem Y. Ijiriego, który kapitał i zasoby uznał za prezentujące dwie (finansowe) strony tego samego bytu. Warto zauważyć, że w koncepcji IIRC kapitały stanowią wkład do modelu biznesu jednostki, w wyniku czego podlegają zwiększeniu lub zmniejszeniu, które może być wyrażone w miernikach ilościowych lub wyłącznie w formie narracji (np. zwiększenie doświadczenia pracowników, zysk) [International Integrated Reporting Council, 2013b]. Stopień zależności od kapitałów i ich zmiany są różne. Nie wszystkie z wyróżnionych kapitałów występują w różnych organizacjach, a także ich znaczenie może być różne. Mogą być wzajemnie sprzężone, łączą się z szansami, ryzykiem, strategią i wynikami prowadzonej działalności biznesowej [Network Italiano Business Reporting, 2018]. W rezultacie można uznać, że kapitały stanowią istotny element raportowania, gdyż obrazują, jak organizacja wpływa na nie z perspektywy holistycznej, oddziałując np. na środowisko naturalne, komfort lokalnej społeczności i wiele innych obszarów.

W ramach koncepcyjnych IIRC wyróżniono sześć typów kapitałów (rysunek 3.6). Z perspektywy systemowej ich rozlokowania w konstrukcji modelu biznesu przedsiębiorstwa należy podkreślić, że są one usytuowane poza ścisłym centrum tego modelu. Relacja tych dwóch wymiarów jest mimo to dwustronna, ponieważ z jednej strony kapitały wykorzystywane są jako dane wejściowe, źródło zasobów, zasilające model biznesu, a z drugiej strony są powiązane z rezultatami funkcjonowania modelu biznesu, który działa w dużej mierze dzięki zasileniom tworzonemu przez kapitały. Relacja ta przyjmuje zatem swoisty charakter gospodarki w cyrkulacji obiegu zamkniętego, choć występują wyłączenia z tego obiegu. Z zasady następuje bowiem pojawienie się dodatkowej wartości, więc obieg składowych tworzących wartość powiększa się (sytuacja odwrotna także jest możliwa, co wyraża spadek wartości). Poza tym kapitały są również ze sobą powiązane i znajdują się w ciągłym procesie transformacji, choć w różnym tempie oraz poziomie zaangażowania i w różnych rezultatach.

⁶ Rozważania pomijają kwestię zasadności używania liczby mnogiej w odniesieniu do kapitału. Zakłada się, jak jest to powszechnie wskazywane w rozważaniach teoretycznych, że mowa jest o „kapitale”, natomiast używanie liczby mnogiej w niniejszej monografii dotyczy wydzielania różnego rodzaju (typologii) kapitału z perspektywy konstrukcji modelu biznesu. Jest to również zbieżne z założeniami IIRC. Szerzej na temat różnych koncepcji kapitału w rachunkowości pisze m.in. B. Nita [2009: 27-30].



Rysunek 3.6. Elementy modelu biznesu i odniesienie do kapitałów

Źródło: International Integrated Reporting Council [2021 : 22].

Ujawnienia dotyczące kapitałów mogą przyjmować różną postać, w tym wyrażone są w miernikach finansowych, ale również występują pod postacią narracyjną (tabela 3.2). Głównymi determinantami są w tym przypadku charakter kapitału, postać, w jakiej występuje, możliwości pomiaru, czytelność i zrozumienie. Pomimo tego można wskazać pewne mierniki pomiaru kapitałów, które w wybranych obszarach oraz branżach mogą znaleźć (również pomocniczo) zastosowanie.

Tabela 3.2. Klasyfikacja i charakterystyka ujawnień kapitałów w ujęciu modelu biznesu

Rodzaj kapitału	Charakterystyka i kluczowe mierniki pomiaru
1	2
Kapitał finansowy	Zasoby finansowe dostępne dla organizacji do wykorzystania na potrzeby produkcji wyrobów oraz świadczenia usług. Źródłem ich pochodzenia są: zewnętrzne finansowanie (dostawcy, kredyty, pożyczki i podobne), kapitał właścicieli, darowizny, dotacje i dofinansowania oraz zyski generowane przez jednostkę. Kapitał ten uwalnia swoją wartość poprzez konwersję na inne formy kapitału. Ujawnienia dotyczą również przyjętego modelu finansowania biznesu i umożliwiają pełne zrozumienie działania modelu biznesu Kluczowe mierniki pomiaru (KPIs): szczegółowe pozycje ujęte w sprawozdaniu finansowym, wyniki finansowe, przepływy pieniężne, koszty wynagrodzeń, płatności wobec dostawców, płatności od klientów, płatności o charakterze donacji, działania podjęte dla zarządzania źródłami kapitału finansowego
Kapitał produkcyjny (wytwórczy)	Zasoby materialne, wytworzone (wewnątrz lub na zewnątrz przedsiębiorstwa, w tym zapasy aktywów obrotowych) i dostępne do wykorzystania w produkcji wyrobów i świadczeniu usług (budynki, maszyny i urządzenia, infrastruktura, z której korzysta jednostka, np. drogi, porty, mosty, oczyszczalnie ścieków). Kapitał ten obejmuje zarówno zasoby będące pod kontrolą przedsiębiorstwa, jak i zasoby publiczne albo zasoby osób trzecich. Ujawnienia dotyczą sposobu wykorzystania infrastruktury, który zapewnia sprawność operacyjną (np. redukcję kosztów, zwiększenie bezpieczeństwa, większa produktywność, zależność od infrastruktury zewnętrznej) oraz sposobu finansowania (bezpośrednio czy pośrednio, np. poprzez podatki) i wykorzystania dla rozwoju modelu biznesu Kluczowe mierniki pomiaru (KPIs): szczegółowe pozycje ujęte w sprawozdaniu finansowym, wartości produktów, środków trwałych i ich amortyzacji, wiek i zaangażowanie środków trwałych, koszty świadczonych usług, informacje o korzystaniu z infrastruktury publicznej i jej degradacja oraz rewitalizacja, włączenie do sieci ogólnodostępnego internetu, publicznych zbiorów cyfrowych
Kapitał ludzki	Zasoby w postaci kompetencji pracowników, ich zdolności i doświadczenia, motywacji do rozwoju, współpracy i zarządzania, utożsamiania się ze strategią organizacyjną przedsiębiorstwa, dążenia do jej implementacji i rozwoju, motywacji w kierunku ulepszania realizowanych procesów, wyrobów i usług; uwzględnianie i realizowanie przyjętego w przedsiębiorstwie ładu korporacyjnego, zarządzania ryzykiem i wartości etycznych. Kapitał ludzki podkreśla nie tylko zasoby w obszarze zaangażowania, ale także tak istotny w niektórych branżach (np. ochronie zdrowia) dostęp do pracowników posiadających specjalistyczną wiedzę i umiejętności (głównie tych zatrudnionych na niższych szczeblach organizacji, stanowiących jej siłę napędową), a także podjęte działania w celu ich utrzymania i rozwoju oraz zaangażowania (np. szkolenia, benefity, rozwój) Kluczowe mierniki pomiaru (KPIs): liczba pracowników, przeciętny wiek, różnorodność (płeć, wykształcenie), wskaźnik absencji, nakłady całkowite na szkolenia, przeciętna liczba dni szkoleniowych przypadających na pracownika, wyniki ankiet pracowniczych, wypadki w pracy, benefity pracownicze, wskaźniki zastąpienia (w tym rotacja pracowników, powroty po urloпах związanych z macierzyństwem), relacja do płacy minimalnej

cd. tabeli 3.2

1	2
Kapitał intelektualny	Posiadane wartości niematerialne oparte na wiedzy, w tym: własność intelektualna (patenty, prawa autorskie, oprogramowanie, licencje), kapitał organizacyjny, stanowiący wypracowane w przedsiębiorstwie systemy, taktyki, procedury i protokoły, systemy operacyjne i pewien unikalny schemat organizacji działań, a także wartości niematerialne związane z marką i reputacją organizacji. Stanowi on produkt działań badawczo-rozwojowych, ale i czynnik, który umożliwia tworzenie wartości z takich działań. Znaczna część tego kapitału nie jest ujawniana w bilansie, tym bardziej zatem wskazane jest opisanie jego wykorzystania w tworzeniu wartości Kluczowe mierniki pomiaru (KPIs): wybrane pozycje ujęte w sprawozdaniu finansowym, liczba wniosków patentowych, wydatki na R & D (w tym w przeliczeniu na pracownika), liczba opracowanych nowych produktów, liczba testów/procedur z nową technologią, świadomość marki, wydatki na działania rozwojowe, rozwój procesów, oprogramowania dla systemów wewnętrznych, sprzedaż generowana przez produkty z prac R & D (w tym w przeliczeniu na pracownika), stopień uzależnienia od zewnętrznych technologii, stopień rozpoznawania marki
Kapitał naturalny	Odnawialne i nieodnawialne zasoby naturalne (powietrze, woda, ziemia, lasy, minerały, atmosfera, energia wytwarzana przez wybrane zasoby), które wspomagają bieżącą i przyszłą działalność organizacji. Przedsiębiorstwo może wpływać na nie pozytywnie lub negatywnie (odpady, ścieki). Kapitał ten obejmuje również różnorodność biologiczną i ekosystemy. Niektóre branże powiązane są z tym kapitałem szczególnie silnie. Ujawnienia powinny wskazywać wszelkie zagrożenia, konsekwencje i działania zaradcze oraz ochronne, związane np. z ograniczeniem dostępu do zasobów naturalnych, które wpływają na działalność operacyjną, ze znaczną produkcją zanieczyszczeń, w tym szkodliwych, z działaniami prewencyjnymi i naprawczymi (np. rekultywacja) Kluczowe mierniki pomiaru (KPIs): emisje CO₂, ilość odpadów, inne zanieczyszczenia emitowane przez jednostkę oraz wypadki związane z wpływem na środowisko, zużycie energii w przeliczeniu na źródło energii, inwestycje w ochronę środowiska, w tym w odnawialne źródła energii, nabycie zwierząt na cele badawcze, koszty nabycia praw do emisji, wpływ produktów jednostki na zanieczyszczenie / ochronę środowiska
Kapitał społeczny i relacyjny	Reguły działania i współpracy (instytucje) oraz relacje, a także zdolności do dzielenia się informacją, ustanowione w obrębie i pomiędzy każdą społecznością, grupą interesariuszy i innymi sieciami (także z przedsiębiorstwami), w celu kreacji wartości, zapewnienia dobrobytu jednostek i całej zbiorowości. Kapitał ten obejmuje: wspólne normy, wartości i zachowania, zbudowane kluczowe relacje wewnątrz i z zewnętrznymi interesariuszami, zaufanie i zaangażowanie zbudowane między przedsiębiorstwem a jego partnerami biznesowymi (dostawcami, odbiorcami i innymi jednostkami), które to relacje przedsiębiorstwo stara się chronić i rozwijać. Społeczny mandat dla działalności organizacji i jej zdolność do działania w określonym kontekście społecznym. Wspólną cechą kapitału społecznego i relacyjnego jest zaufanie, na którym są one budowane. Kapitał relacyjny stanowi jeden z ważniejszych obszarów stanowienia o sukcesie firmy. Powiązania z dostawcami, klientami, relacje, powiązania logistyczne pozwalają nie tylko na osiąganie wartości, ale i na wzrost ponad poziom konkurencji. Obszar ten wymaga rozwoju i utrwalania w tych podmiotach, które chcą zajmować przewodnią pozycję na rynku. Jako przykłady wskazać można: siłę, skuteczność relacji w łańcuchu dostaw, relacje z konkurencją (np. współdziałanie w opracowaniu standardów branżowych), lojalność klientów.

cd. tabeli 3.2

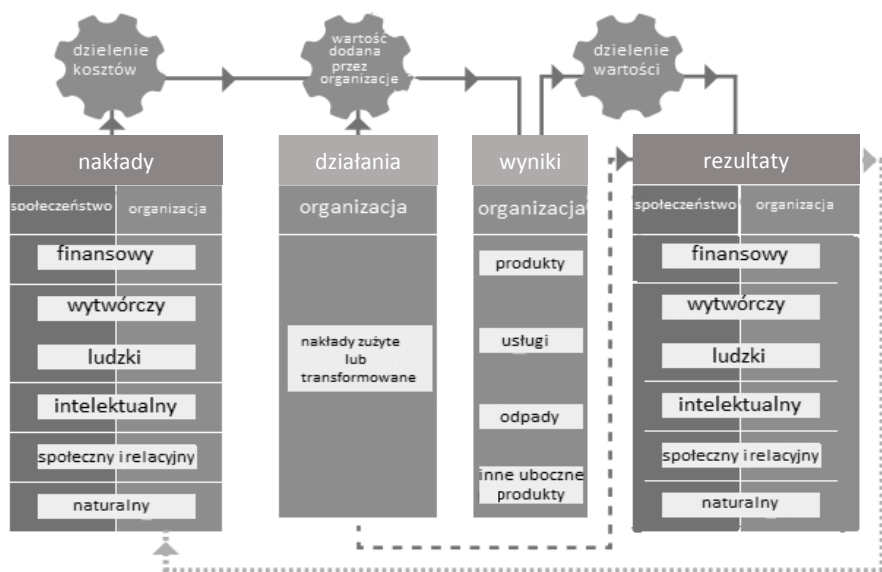
1	2
	Kluczowe mierniki pomiaru (KPIs): wartość działań filantropijnych, zaangażowanie w działania społeczne (liczba godzin wolontariatu, liczba wolontariuszy, wartość darowizn, inicjatywy wolontariatu), zaangażowanie w działania sportowe i projekty kulturalne, indeks satysfakcji klientów, stopień przywiązania klienta (czas relacji, stopień ponownych wizyt, trwałość relacji mierzona udziałem klientów zrywających umowy), roszczenia i pozwy klientów, ranking pracodawców, przypadki działań korupcyjnych, incydenty wycieku danych klientów

Źródło: opracowanie własne na podstawie International Integrated Reporting Council [2013b]; Network Italiano Business Reporting [2018]; Dratwińska-Kania, Ferens, Szewieczek [2021: 112-113].

Ujawnienia kapitałów oraz powiązania z modelem biznesu mogą być przeprowadzone z wyróżnieniem płaszczyzn [Network Italiano Business Reporting, 2018]:

- postaci, w jakich występują (np. urządzenia medyczne, czyste powietrze, woda, struktura finansowania, posiadane patenty, sieć dostawców),
- działań, w których znajdują zaangażowanie (świadczenie usług, przepływy pieniężne, tworzenie rezerw finansowych),
- tworzenia wartości – z podziałem na dotyczącą bezpośrednio przedsiębiorstwa oraz dotyczącą jego interesariuszy (poprawa aktywności społeczeństwa, niższy koszt kapitału, stabilność funkcjonowania, reputacja).

Jak już przytoczono, kapitały występują pod różną postacią oraz wykorzystywane są w odmiennym stopniu i na różne sposoby, ich kształtowanie na wyjściu także jest zróżnicowane. Różne jest też postrzeganie poszczególnych kapitałów, jak i występują problemy w ich jednoznacznej identyfikacji. W badaniach IIRC wskazuje się, że problemy z rozróżnieniem między kapitałem ludzkim, intelektualnym i relacyjnym mogą być ograniczone poprzez przyjęcie założenia, że nośnikiem rozpatrywania kapitału ludzkiego jest pojedynczy człowiek, kapitału intelektualnego – organizacja, a kapitału społecznego/relacyjnego są sieci wewnątrz- i ponadorganizacyjne [International Integrated Reporting Council, 2013b: 8]. W wielu przypadkach na rezultaty w postaci kapitałów mogą wpływać czynniki niebędące w spectrum możliwości zarządczych przedsiębiorstwa (np. sytuacja geopolityczna, pandemiczna, oddziaływanie sił przyrody), choć z kolei elementy te powinny być przedmiotem zarządzania ryzykiem przedsiębiorstwa, a zatem odpowiednio wcześniej zidentyfikowane i w stosunku do których podjęto działania zapobiegawcze. Podkreśla się, że należy rozważyć i zawrzeć pewne kompromisy pomiędzy rozpatrywanym wpływem negatywnym i pozytywnym oraz długo- i krótkookresowym na kapitały. Między kapitałami występują również sprzężenia zwrotne, gdyż kapitały powstałe w wyniku osiągnięcia rezultatów przedsiębiorstwa są następnie transformowane w kapitały (zasoby) podlegające dalszym etapom przeobrażania dla tworzenia wartości (rysunek 3.7).



Rysunek 3.7. Interakcja modelu biznesu z wewnętrznymi i zewnętrznymi kapitałami

Źródło: International Integrated Reporting Council [2013a: 9].

Wśród istotnych atrybutów kapitałów wskazać należy następujące:

- Występują w formie wkładu bezpośredniego (np. praca ludzka, materiały, środki pieniężne) oraz pośredniego (np. infrastruktura drogowa, lokalizacja, regulacje prawne, dostępność do klientów lokalnych). Forma wkładu pośredniego powoduje, że koszt ich dostępu może być współdzielony z otoczeniem;
- Wykorzystuje się je w różnym stopniu oraz formie, niekoniecznie odpłatnie, lecz na kluczowym etapie realizacji modelu biznesu – w działaniach (*vide*: drugie koło na rysunku 3.7); wykorzystanie w postaci konsumpcji lub transformacji zasobów (kapitałów);
- Występują jako kontrolowane i niekontrolowane przez przedsiębiorstwo, a także takie, które są istotne dla całego łańcucha wartości lub ich znaczenie jest marginalne;
- Pojawia się zależność między kapitałami na wejściu do modelu biznesu i kształtowanymi na wyjściu (poprzez rezultaty). Zasób kapitałów na koniec okresu stanowi równocześnie zasób kapitałów dostępnych do wykorzystania w modelu biznesu w następnym okresie;
- Ujawnienia powinny dotyczyć głównie tych kapitałów, które mają istotny wpływ na zdolność jednostki do tworzenia wartości;
- Brakuje wypracowanych i jednolitych zasad pomiaru wartości kapitałów. Kapitały finansowy i wytwórczy mierzone są głównie w oparciu o dane prezentowane w sprawozdaniu finansowym. Występuje problem pomiaru ujawnień o kapitale intelektualnym oraz relacyjnym i społecznym.

Badając składowe modelu biznesu, podkreślić należy, że drugi komponent stanowią działania biznesowe, które tkwiąc w jego centrum, przekształcają kapitały w różnego rodzaju efekty. Wśród działań wyróżnia się te dotyczące sfery produktowej (planowanie, projektowanie i wytwarzanie produktów). Równocześnie uwaga jest skupiona na pozostałych działaniach, które w sposób istotny przyczyniają się do przewagi konkurencyjnej, produktywności, zwiększenia przychodów, czyli w rezultacie do tworzenia wartości dodanej. Na tym tle istotne może okazać się podkreślenie wykorzystania kapitału ludzkiego (np. proces kształtowania portfela produktów), patentów i wiedzy czy kształtowania kanałów dystrybucji, zarządzania przychodami poprzez produkty uzupełniające. Działania te określono jako: szkolenia, badania i rozwój oraz zarządzanie relacjami.

Przy pogłębieniu analizy i wnioskowania, możliwe jest sklasyfikowanie działań jako: bezpośrednich (produkcja, świadczenie usług, handel), pośrednich (wspierających procesy bezpośrednie, np. związane z zarządzaniem siecią logistyczną, pracownikami, rozwojem nowych produktów, wdrażaniem norm jakości) oraz wspierających (zarządzanie zasobami organizacyjnymi, zarządzanie relacjami, rozwój, rekrutacja).

Inne podejście, nawiązujące do klasycznego łańcucha wartości Portera, sugeruje wydzielenie działań podstawowych i uzupełniających. Bez względu na klasyfikację wynikami realizacji działań są konsumpcja i transformacja kapitałów w pożądane i niepożądane efekty, czyli wyniki (produkty gotowe, półfabrykaty, odpady i inne), których dalsze wykorzystanie/zagospodarowanie wywołuje określone pożądane lub niepożądane, zamierzone albo niezamierzone, widoczne czy ukryte rezultaty. Klasycznie uznaje się, że działania, poprzez generowanie wyników, pozwalają wywoływać określone rezultaty. Jednak rezultaty (*outcomes*) mogą być również efektem bezpośrednio wywoływanym przez działania, z pominięciem etapu tworzenia i wykorzystywania dla tego celu wyników/produktów (*outputs*).

Dokonując charakterystyki wykonywanych działań, podkreślić należy wyjątkowość i odrębność danej organizacji na tle innych konkurencyjnych podmiotów, jej unikalność konfiguracji działań i ich osadzenie na linii powiązań z kapitałami i rezultatami. Jako przykład wskazać można szerzoną w organizacji kulturę organizacyjną poszanowania zasobów naturalnych oraz ograniczania odpadów, która poprzez określone zachowania ludzkie wpływa pozytywnie np. na kapitał naturalny.

Kolejny komponent modelu biznesu stanowią wyniki/efekty (produkty, *outputs*), które obejmują wyniki transformacji kapitałów pod postacią bezpośrednich wytworów działalności przedsiębiorstwa. Przyjmują one postać pożądaną, pozytywną (produkty, usługi) oraz postać niepożądaną, negatywną lub też neutralną (odpady, produkty uboczne). Produkty, będące rezultatem działań i równocześnie trzecim składnikiem procesu kreacji wartości w modelu biznesu

(obok kapitałów i działań), przyczyniają się do tworzenia wartości, ale także do jej konsumpcji. Wpływ na kreację wartości dokonuje się poprzez strumienie przychodów ze sprzedaży oraz koszty poniesione na ich wytworzenie i zbycie, wydatki na zagospodarowanie odpadów. Do tej grupy proponuje się włączenie również wyników o charakterze pośrednim z perspektywy głównego celu działalności. Jest to dyskusyjne, niemniej jednak w wytycznych Komitetu Raportowania Zintegrowanego (Integrated Reporting Council) przytoczono przykład raportowania o wynikach w postaci skutecznej kadry zarządczej, kompetentnych pracowników, stabilnych relacji zawodowych czy też rozwoju infrastruktury. Co istotne, takie raportowanie jest realizowane w przekroju wydzielonych odrębnych kapitałów, co może częściowo uzasadniać zaproponowane podejście [Network Italiano Business Reporting, 2018: 23]. Zdaniem Autorki wiele z tych casusów stanowi raczej przykład rezultatów (*outcomes*), lecz warto zwrócić uwagę na ten przypadek, bowiem jest on dowodem na występującą rozbieżność interpretacyjną w uznawaniu pozycji za wyniki lub rezultaty.

Rezultaty (*outcomes*) stanowią czwarty, ostatni element modelu biznesu według IIRC. Są one wynikiem realizacji dwóch wcześniej wymienionych komponentów, tj. działań lub/i produktów, które mogą występować w sekwencji rozłącznej: działania – rezultaty, lub w sekwencji następczej: działania – wyniki – rezultaty. Pokusa uznania, że rezultaty pojawiają się niejako „przy okazji” prowadzenia działalności biznesowej, nie powinna jednak dominować. Rezultaty stanowią bowiem tzw. wpływ (*impact*), jaki generuje jednostka poprzez swoją działalność. Wpływ ten przybiera różne kierunki, nasilenie i postać oraz charakter. Podmiotem wpływu jest jednostka wraz z jej otoczeniem i jest on często rozpatrywany sprawozdawczo przez pryzmat kapitałów. Rezultaty występują jako pozytywne, pożądane oraz negatywne, niepożądane. Z perspektywy jednostki identyfikującej można je sklasyfikować jako wewnętrzne (wyniki finansowe, uzyskane/wytworzone licencje i certyfikaty oraz patenty, satysfakcja klientów, rozwój pracowników, zużycie aktywów) i zewnętrzne, czyli oddziałujące na bliższe i dalsze otoczenie (zwrot dla inwestorów, tworzenie miejsc pracy, poprawa standardów życia, pogorszenie stanu infrastruktury, degradacja środowiska, wkład w rozwój lokalnej gospodarki).

Kluczowe obszary ujawnień obejmują cztery wskazane komponenty i powinny przebiegać w sposób, który pozwoli zrozumieć:

- co robi jednostka, by tworzyć wartość dla klientów i innych interesariuszy,
- jakie jednostka zajmuje miejsce w całym łańcuchu wartości na rynku, na którym działa, w relacji z dostawcami i innymi interesariuszami biznesowymi,
- do czego dąży jednostka, jakie są istotne czynniki zewnętrzne, które oddziałują na jednostkę i realizację przyjętych celów.

Stopień czytelności ujawnień o modelu biznesu może być zwiększony poprzez [International Integrated Reporting Council, 2013a]:

- wyraźne wyodrębnienie, najlepiej w formie prostego diagramu, kluczowych elementów modelu biznesu, uzupełnione o przejrzyste dodatkowe wyjaśnienia, unikanie opisu modelu biznesu jedynie jako sposobu organizacji jednostki i jej działalności,
- prowadzenie nurtu narracji w jednolitej formie, która pozwala odczytać wszelkie istotne uwarunkowania dla funkcjonowania przedsiębiorstwa, także poprzez porównanie do poprzednich okresów,
- połączenie z innymi aspektami raportowania, identyfikację ryzyka, przegląd działalności, wykorzystanie mierników KPI,
- identyfikację kluczowych interesariuszy oraz innych relacji istotnych dla działalności przedsiębiorstwa (np. uwarunkowania gospodarcze, popyt, konkurencja, zmiany technologiczne, normy społeczne),
- wskazanie i opis kluczowych czynników (generatorów wartości) wpływających na tworzenie wartości,
- opis łańcucha wartości i relacje z między komponentami oraz z innymi kluczowymi raportowanymi elementami, tj. strategią, ryzykiem, miernikami dokonań,
- prezentację wartości dodanej również przez powiązanie wyników finansowych z przychodami, kosztami, przepływami pieniężnymi z uwzględnieniem dotyczących organizacji oraz interesariuszy,
- wydzielenie strategii od modelu biznesu (strategia na tle możliwości, ryzyka i otoczenia rynkowego nakreśla zestaw narzędzi do osiągnięcia pożądaných rezultatów, celem modelu biznesu jest natomiast zrealizować tę strategię).

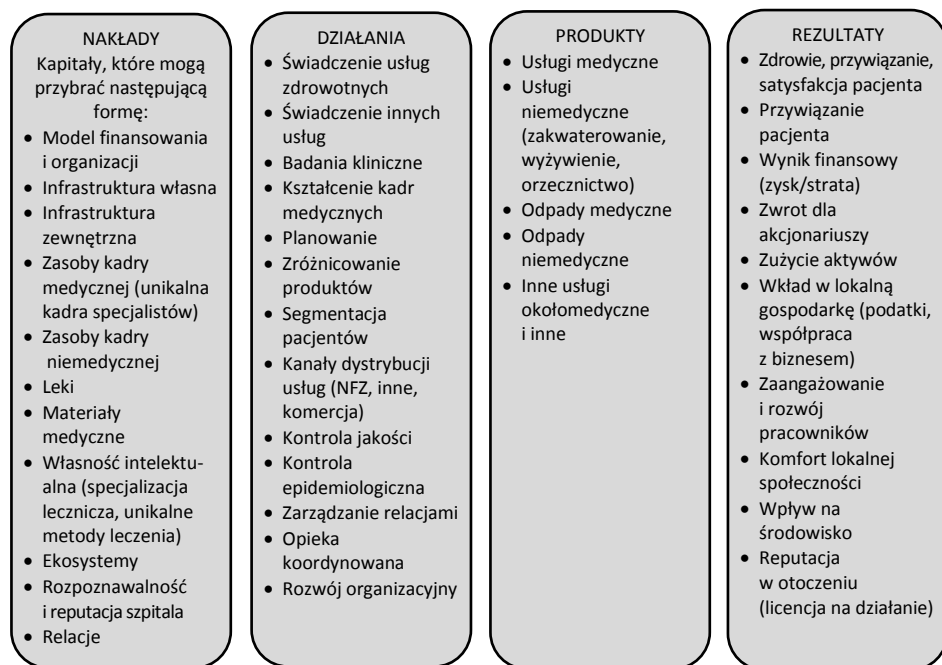
Prezentacja ujawnień w przekroju wymienionych komponentów może być wsparta przez mierniki pomiaru dokonań, występujące zazwyczaj pod postacią KPI. Praktyka raportowania modelu biznesu wskazuje, że mierniki KPI są zróżnicowane i niejednolite, występują głównie pod postacią opisową oraz jakościową, dotyczą różnych obszarów i etapów realizacji modelu biznesu, wybranych kontekstów i jego elementów [van de Ven i in., 2022]. Czasami mierniki ilościowe traktowane są jako wstępne, będące podstawą ustalenia zagregowanych, całkowitych mierników jakościowych. Jako przykład można wskazać tzw. indeks komplementarności, stosowany w firmach produkcyjnych wdrażających model biznesu, obejmujący system produkt–usługi. Wartość miernika jest obliczana w oparciu o ilościowy miernik rozmiaru sprzedaży i może wskazywać na negatywną, substytucyjną, pozytywną lub komplementarną relację (jakościową) pomiędzy działalnością produktową i usługową firmy [Kastalli, Looy, van Neely, 2013; van de Ven i in., 2022]. Jako przykłady mierników wskazać można:

- opisowe, niefinansowe, satysfakcja klientów, liczba partnerów biznesowych, przeciętny czas dostawy, dostępność usług, wydatki na R & D, marża zysku [Heikkilä i in., 2016; Montemari, Chiucchi, Nielsen, 2019], wpływ na środowisko, korzyści społeczne [Lüdeke-Freund i in., 2017; Turetken i in., 2019],
- odnoszące się do dokonań finansowych wyrażonych jako koszty operacyjne, wartość przychodów, cena produktu, marża, zysk netto, zwrot z inwestycji, zysk reinwestowany, wartość inwestycji portfelowych [Afuah, Tucci, 2003; Kijl, Boersma, 2010; Wirtz, 2020: 188].

W oparciu o propozycję G.K. Świderskiej i M. Pielaszka [2015: 236-239] dla podmiotów leczniczych można zaproponować KPI:

- z perspektywy klienta: procent reoperacji, powikłań, zgonów, czas leczenia, hospitalizacji po zabiegu operacyjnym, procent zabiegów metodami innowacyjnymi lub małoinwazyjnymi, średni czas oczekiwania (na wizytę, zabieg, przyjęcie, badanie, wyniki, rozmowę z lekarzem), czas od diagnozy do rozpoczęcia leczenia, wyniki ankiet satysfakcji pacjentów, procent skarg, procent pacjentów w badaniach przesiewowych, wyniki ankiet wśród mieszkańców na temat profilaktyki zdrowotnej, wyniki egzaminów studentów, obszary medycyny objęte badaniami klinicznymi,
- z perspektywy procesów wewnętrznych: przeciętne koszty (np. hospitalizacji), wartość leków przeterminowanych, wdrożone nowe technologie medyczne, terminowość wdrażania programów/procesów, procent dokumentacji medycznych opracowanych w ciągu 24 godzin,
- z perspektywy uczenia się i rozwoju: satysfakcja i rotacja, liczba personelu w stosunku do wymogów NFZ, liczba przeszkolonych pracowników, liczba pracowników z określonym stopniem specjalizacji / stopniem naukowym, procent pracowników wprowadzających dane w systemie online,
- z perspektywy finansowej: udział zobowiązań w finansowaniu aktywów, dotacje/dofinansowania w stosunku do roku poprzedniego, przychody z nowych świadczeń / nowych grup pacjentów / badań klinicznych w relacji do przychodów całkowitych, przeciętny koszt usług w relacji do roku poprzedniego, koszty finansowe w stosunku do roku poprzedniego, wskaźnik rotacji zapasów/należności w dniach.

Mapa ujawnień o modelu biznesu według IIRC obejmuje wpływ na długoterminowe tworzenie wartości w płaszczyźnie wewnętrznej i zewnętrznej, z uwzględnieniem czterech wymienionych komponentów, dla których przykładowe pozycje ujawnień z uwzględnieniem specyfiki działalności jednostki ochrony zdrowia zaprezentowano na rysunku 3.8.



Rysunek 3.8. Mapa ujawnień sprawozdawczych modelu biznesu w jednostkach ochrony zdrowia

Źródło: opracowanie własne na podstawie International Integrated Reporting Council [2013a: 10].

W ramach prac nad rewizją ram i ujawnień o modelu biznesu ujawniono problemy z rozpoznawaniem różnic między wynikami (produktami) a rezultatami. Ograniczone są również relacje między rezultatami i tworzeniem wartości, istnieje także tendencja do prezentacji tylko pozytywnych rezultatów i pomijania skutków o charakterze negatywnym. Dość ubogie były też prezentacja rezultatów w przekroju sześciu kapitałów i powiązanie modelu biznesu z tworzeniem wartości. Badania ujawnień empirycznych wskazały, że firmy wydzielają następujące elementy składające się na opis modelu biznesu [International Integrated Reporting Council, 2013a]:

- opis organizacji, czyli syntetyczny opis przedsiębiorstwa, jego działalności, struktury, rynków, na których działa, dostępne zasoby,
- strategia biznesowa, obejmująca kluczowe jej aspekty, misję, wizję,
- miejsce w łańcuchu wartości, również w perspektywie szerszej, wychodzącej poza pryzmat przedsiębiorstwa, oraz zależności od kluczowych nakładów,
- wyniki finansowe, w tym ich kształtowanie przez model biznesu (wpływ na przychody, strukturę kosztów i rentowność),

- tworzenie wartości i droga jej realizacji, czyli w jaki sposób połączenie nakładów, działań biznesowych i relacji pozwala kreować wartość i pożądane rezultaty (*outcomes*).

Niemal równolegle do ram raportowania zintegrowanego IIRC, od 2013 r. w Wielkiej Brytanii wprowadzono obowiązek ujawniania w raporcie strategicznym, sporządzanym przez duże spółki giełdowe, informacji o modelu biznesu [Abela, 2020]. W związku z tym wartość bliższego przytoczenia inicjatywą są wyniki prac Financial Reporting Lab, który został wydzielony w strukturach brytyjskiego Financial Reporting Council. Model biznesu stanowi element raportu strategicznego i powinien być spójny z zamierzeniami jednostki. To opis przedmiotu i wytycznych realizacji działalności przedsiębiorstwa oraz sposobu, w jaki tworzy wartość ekonomiczną [Financial Reporting Council, 2014; 2018b]. W ramach tego opisu należy wyszczególnić:

- cele, sposoby i struktury, w której organizacja prowadzi działalność, a także jej wyróżnienie na tle konkurencji,
- wskazanie rynków i klientów, dla których działa, miejsca zajmowanego w łańcuchu wartości i powiązań logistycznych,
- skupienie na tych częściach modelu biznesu, które są kluczowe dla tworzenia, utrzymywania i przechwytywania wartości,
- podkreślenie zasobów, relacji i innych elementów, które są kluczowe dla osiągnięcia założonych celów, w tym opis ryzyka i możliwości związane z tymi elementami (np. zmiana klimatu, kwestie środowiskowe, pracownicze, społeczne, w tym praw człowieka).

Wytyczne wskazują, że kluczowe dla zrozumienia modelu biznesu jest rozpatrzenie źródeł wartości w działalności jednostki, których poszukiwać należy w kluczowych relacjach i zasobach, niekoniecznie ujawnianych w sprawozdaniu finansowym, w tym w aktywach materialnych i niematerialnych. Podstawowe wytyczne FRC odnośnie do ujawnień modelu biznesu zawarto w tabeli 3.3.

Tabela 3.3. Wytyczne ujawnień o modelu biznesu według Financial Reporting Council

Wyszczególnienie
Opis modelu biznesu przedstawia, w jaki sposób jednostka generuje, zachowuje i przechwytuje wartość w długim okresie. Opisuje, co jednostka robi i dlaczego to robi, co ją wyróżnia, czym konkuruje
Opis modelu biznesu powinien zapewnić inwestorom wysoki stopień zrozumienia struktury jednostki, rynków, na których działa, i sposób działania (np. pozycja w łańcuchu wartości, główne produkty, usługi, klienci, sieć dystrybucji)
Jednostka często tworzy wartość poprzez działania w różnych elementach procesów biznesowych. Model biznesu powinien koncentrować się na tych procesach i ich elementach, które są najważniejsze dla tworzenia, przechwytywania i zachowania wartości
Opis modelu biznesu powinien umożliwić inwestorom szersze zrozumienie natury relacji, zasobów i innych nakładów, które są niezbędne dla osiągnięcia sukcesu
Opis modelu biznesu powinien zapewnić szerszy kontekst dla raportu strategicznego i raportu rocznego (sprawozdanie finansowe)

Źródło: opracowanie własne na podstawie Abela [2020].

Szerokie spojrzenie kontekstowe na odzwierciedlenie modelu biznesu w sprawozdawczości finansowej zaprezentowane zostało w dokumencie przygotowanym przez Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) [2010]. Uznano w nim, iż model biznesu ma wspomóc użytkowników w rozumieniu działalności przedsiębiorstwa oraz tego, w jaki sposób generuje ono środki pieniężne. Perspektywa ICAEW rozpatruje model biznesu nieco odmiennie, bo w węższym zakresie, jako opis sposobu, w jaki przedsiębiorstwo zamierza generować dodatnie wyniki. Z drugiej jednak strony ICAEW skupia się na warstwach marginalizowanych przez pozostałe organizacje, a poprzedzających etap sprawozdawczości, związanych z ujmowaniem i wyceną transakcji oraz ich kształtowaniem przez realizowany model biznesu. Relacje uznawane są za istotne elementy kreujące sukces modelu biznesu, ale również za obszary problemowe dla ujawnień, ze względu na naturę tych relacji i związane z tym przeszkody ich prezentacji. W zakresie sprawozdawczości o modelu biznesu proponuje się rozważyć trzy argumenty:

- sprawozdawczość finansowa powinna umożliwić poznanie modelu biznesu przedsiębiorstwa,
- koszt historyczny powinien być traktowany jako podstawa pomiaru w jednostkach tworzących nowe aktywa i usługi (produkcyjne, usługowe),
- wartość godziwą powinno się uznać za podstawę pomiaru w jednostkach, w których model biznesu polega na nabywaniu celem sprzedaży aktywów na tym samym rynku (pośrednictwo).

Opracowanie ICAEW skupia się na modelach wyceny w odniesieniu do różnych modeli biznesu, natomiast samą sprawozdawczość modelu biznesu traktuje głównie jako wynikową poprzednich etapów związanych z ujmowaniem transakcji gospodarczych w systemie rachunkowości. Pomija kwestie narracji i aspektów sprawozdawczych wykraczających poza ramy raportów finansowych. Podkreśla jednak, że należy znaleźć pewien punkt równowagi dotyczący zakresu informacyjnego, unikać zbyt syntetycznych, wybiórczych ujawnień, ale również nie uszczegóławiać ich nadmiernie.

Wykorzystując zbieżność kontekstową trzech wskazanych grup dokumentów (międzynarodowych IIRC, brytyjskich FRC i polskich) w różnych stopniach regulujących sprawozdawczość modelu biznesu, możliwe jest poszerzenie wskazówek dotyczących ujawnień o modelu biznesu. Równocześnie można zauważyć ich częściowe rozmycie, co utrudnia zachowanie przejrzystości i porównywalności (tabela 3.4).

Tabela 3.4. Zakresy ujawniania informacji o modelu biznesu

Zakres ujawniania informacji	Ramy Raportowania Zintegrowanego (IIRC)	Ramy Financial Reporting Council (FRC)	Ustawa o rachunkowości (KSR 9)
1	2	3	4
Konstrukcja modelu biznesu	Wydzielone kluczowe elementy modelu biznesu: nakłady niezbędne dla kreacji wartości, działania biznesowe, produkty i inne efekty (rezultaty)	Krótki, zwięzły opis modelu biznesu jednostki, obejmujący wskazanie, co jednostka robi i dla jakiego celu podejmuje działania, jak to realizuje, w jakiej strukturze organizacji i przy wykorzystaniu jakich zasobów, w jaki sposób generuje wartość oraz utrzymuje ją przez długi okres	Krótki, syntetyczny opis modelu biznesu jednostki; opis działalności, kluczowe zasoby (cztery rodzaje) i kluczowe działania
Opis łańcucha wartości	Podkreślenie, w jaki sposób organizacja wyróżnia się na rynku, powiązania sieciowe dla generowania przychodów, innowacje i zdolność adaptacji biznesu do zmieniających się warunków, wartość rozpatrywana w długim, średnim i krótkim okresie	Nacisk na spełnianie potrzeb informacyjnych inwestorów, szczególnie w działalności SME. Model biznesu zapewnia kontekst i zrozumienie innych informacji zawartych w sprawozdaniu rocznym. Podkreślenie, co wyróżnia jednostkę na tle konkurencji, jakie jest źródło przewagi konkurencyjnej; opis rynków, na których działa jednostka, wartość rozpatrywana w długim okresie	Opis, w jaki sposób działa jednostka oraz jak tworzy i dostarcza wartość w długim okresie. Opis uwarunkowań makroekonomicznych i prawnych
Systematyka ujawnień	Prosty schemat kluczowych elementów i przejrzyste objaśnienia relacji, nawiązanie do sześciu kapitałów i ich dwójakiej roli w realizacji modelu biznesu	Brak wyraźnej systematyki, krótki opis działań jednostki oraz jej pozycji w łańcuchu wartości, wskazanie kluczowych czynników generujących przychody i zyski, kluczowe aktywa i pasywa, które wspierają generowanie wartości i jak są gospodrowane	Brak wyraźnej systematyki. Informacje o relacjach z interesariuszami, kanałach komunikacji, dystrybucji, organizacji wewnętrznej, procedurach, zasobach, sposobach przekształcania zasobów w wyniki. Objaśnienie zmian modelu biznesu
Forma sprawozdawcza i miejsce publikacji	Narracyjny charakter sprawozdawczości i przepływu informacji o działalności przedsiębiorstwa	Narracyjny charakter sprawozdawczości, powiązanie z innymi elementami raportu rocznego (np. poprzez zawarcie odnośników)	Model biznesu ujawniany w oświadczeniu na temat informacji niefinansowych, które stanowi uzupełnienie sprawozdania z działalności (raportu zarządu) lub w formie odrębnego sprawozdania na temat informacji niefinansowych. Dominujący charakter opisowy

cd. tabeli 3.4

1	2	3	4
Perspektywy rozwoju	Inicjatywy podejmowane dla osiągnięcia sukcesu w długiej perspektywie (np. doskonalenie procesów, szkolenia pracownicze)	–	Informacje o zatrudnieniu, wynagrodzeniach, prezentacja informacji w sposób umożliwiający ocenę podmiotu, jego wyników i rozwoju, choć brak wyraźnego nawiązania do działań prospektywnych
Wpływ na otoczenie	Różne istotne kwestie w zakresie wpływu na zewnętrzne otoczenie (istotni interesariusze, kluczowe zasoby, inne czynniki)	Jako możliwe dodatkowe ujawnienie wskazuje się: społeczne cele realizowane przez jednostkę, kluczowych klientów, ryzyko koncentracji rynkowej, opis kluczowych relacji i zasobów oraz działań dla ich utrzymania i wzmacniania	Segmentacja klientów i tworzenie wartości dla nich. Wpływ na kwestie środowiskowe i społeczne, w tym gospodarowanie zasobami naturalnymi, wpływ na środowisko naturalne, kampanie społeczne i inne
Relacje ze strategią i wskaźniki pomiaru	Widoczne powiązanie ze strategią, ryzykiem i szansami, osiąganymi wynikami (w tym KPIs oraz z rezultatami finansowymi, jak przychody i koszty)	Wskazanie kluczowych czynników rozwoju modelu biznesu oraz identyfikacja związanego z nimi ryzyka. Kluczowe obszary mierzone wskaźnikami KPIs lub innymi statystykami liczbowymi	Istotne finansowe i niefinansowe, informacje o działalności jednostki, mierniki finansowe i niefinansowe, w tym wskaźniki efektywności
Podmioty sprawozdawcze	Wytyczne dotyczą jednostek, które sporządzają raport zintegrowany, mogą być stosowane swobodnie i wybiórczo również przez inne podmioty. Brak bezpośredniego obowiązku stosowania. Wskazówki dotyczące sposobu prezentacji ujawnień (język), także w organizacjach, które stosują więcej niż jeden model biznesu	Ujawnienia modelu biznesu dotyczą jednostek sporządzających raport strategiczny i stanowią jedno z jego elementów. Ujawnienia dotyczą wszystkich istotnych modeli biznesu (o ile więcej niż jeden) i uzasadnienia powodu przyjęcia większej ich liczby	Obowiązkowa sprawozdawczość tylko dla dużych podmiotów (suma aktywów 85 mln PLN, wartość przychodów netto ze sprzedaży produktów 170 mln PLN). Wyjaśnienie powiązań ze sprawozdaniem finansowym (jeśli występują). Odniesienie do cech jakościowych

Źródło: opracowanie własne na podstawie International Integrated Reporting Council [2013a]; Financial Reporting Council [2014; 2016]; Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie ogłoszenia uchwały... [2018]; Ustawa o rachunkowości [2023].

Przegląd wybranych praktyk regulacyjnych oraz wspomagających sprawozdawczość modelu biznesu pozwala uznać je za obszar względnej swobody, dość szeroko, lecz równocześnie syntetycznie omawiany. Niewątpliwie jednak pewną cechą wspólną, wyraźnie widoczną w każdym z badanych obszarów, jest narracyjny (opisowy) charakter realizowanych ujawnień o modelu biznesu. Sprawozdawczość o charakterze opisowym nie występuje w wyłączności, niemniej jednak przyjmuje pozycję dominującą. Prowokuje to debatę na temat

zwiększania roli paradygmatu narracyjnego w sprawozdawczości, którą prowadzi między innymi P. di Tullio z zespołem [2022]. Paradygmat narracyjny zakłada, że wszystkie formy komunikacji ludzkiej są opowieściami, czyli „interpretacjami aspektów świata zachodzących w czasie i kształtowanych przez historię, kulturę i charakter” [Fisher, 1989: 57; podano za: di Tullio i in., 2022: 593 – tłum. własne]. Opowieści wymagają formy opisowej, a liczby stanowią jedynie jej uzupełnienie. Opowieści mają większą siłę przekazu niż same liczby.

W opozycji do tego przekonania stoi paradygmat racjonalny, wykorzystujący do opisu i komunikacji reguły logiki i informacje mierzalne. Tymczasem wyniki badań wskazują, że praktyka sprawozdawczości korporacyjnej nadal jest zogniskowana wokół paradygmatu racjonalnego. Równocześnie jednak poszerzające się grono interesariuszy i związany z tym zakres raportowania powodują, że raportowanie finansowe jest niewystarczające, co stanowi podstawę umacniania pozycji paradygmatu narracyjnego w sprawozdawczości firm [di Tullio i in., 2022; zob. Bąk i in., 2022: 22-24].

Model biznesu, postrzegany jako swoiste narzędzie komunikacyjne, które udoskonala obszar ujawnień informacji o przedsiębiorstwie, umożliwia poznanie logiki leżącej u podstaw procesu tworzenia wartości [Bini i in., 2019: 19]. Jednak implementacja raportowania o modelu biznesu to złożone i wielokierunkowe zadanie. Można także poddawać w wątpliwość, czy istnieje wartość dodana z takich procesów. Badania [Abela, 2020] wskazały, że ujawnienia nie doprowadziły do pożądanego poszerzenia informacji o tworzeniu wartości, a raczej stanowiły ciekawą narrację, stanowiącą uzupełnienie do ujawnianych liczb. Krytykę wyraża również M. Page [2012], formułując sceptycyzm odnośnie do roli modelu biznesu w sprawozdawczości finansowej. B. Bek-Gaik i B. Rymkiewicz [2015] potwierdzają w badaniach, że ujawnienia modelu biznesu są zawarte w różnych sprawozdaniach oraz cechuje je nieuporządkowanie. Z kolei badania [Kapur, Tyagi, Zaidi, 2023] wskazują, że ograniczeniem sprawozdawania modelu biznesu przez duże organizacje jest niechęć do ujawniania tych informacji przed konkurencją. Krytycyzm w odniesieniu do zdolności sprawozdań finansowych do ujawnień modelu biznesu wyrażają również inni badacze [Beattie, Smith, 2013; Jabłoński, 2016; Lassini, Lionzo, Rossignoli, 2016]. Pomimo krytyki powszechnie uważa się, że ujawnienia te wpływają pozytywnie na użyteczność sprawozdawczości [Jabłoński, 2016; Michalak, 2016; Walińska, Bek-Gaik, Gad, 2017; Michalak, Bek-Gaik, Karwowski, 2018].

Krytyczny dyskurs ujawnień o modelu biznesu dotyczy również terminu „wartość”, który na fundamentach rachunkowości wyraża wartość finansową, przepływów pieniężnych, osadzoną w neoklasycznej ekonomii i teorii rynku efektywnego, podczas gdy w narracyjnej sprawozdawczości ma on za zadanie uwzględniać korzyści o szerszej skali poznawczej. Wyzwanie stanowią też rozumienie wartości i jej ujawnienie w modelu biznesu z perspektywy różnych

grup interesariuszy [Abela, 2020]. Wskazówki przemodelowania ram raportowania w kierunku orientacji na szersze grupy interesariuszy dotyczą [Dameri, Ferrando, 2022]:

- a) wyróżnienia interesariuszy jako elementów modelu biznesu oraz ich klasyfikowania jako pierwotnych (bezpośrednio korzystających z wartości przedsiębiorstwa, np. pacjenci, ich rodziny) i wtórnych (korzystających pośrednio, np. darczyńcy, wolontariusze, kadra, płatnicy, decydenci),
- b) ujawniania zmian w kapitałach i efektów dla zaspokojenia potrzeb i oczekiwań interesariuszy bezpośrednich i pośrednich (tworzenie wartości społecznych), dopasowania wskaźników KPIs,
- c) podziału procesów biznesowych na bezpośrednie (produkcja, świadczenie usług), pośrednie (zasoby i usługi wspierające procesy bezpośrednie, np. zarządzanie zasobami ludzkimi, systemy zarządzania jakością, systemy logistyczne, innowacje produktowe i procesowe) oraz wspierające (pozyskiwanie i rozwój zasobów organizacyjnych, np. infrastruktury produkcyjnej, logistycznej, badania i rozwój, rekrutacja); poszerzona analiza procesów pozwala wyjaśnić ich powiązanie z kapitałami, interesariuszami i tworzeniem wartości oraz współzależność tych elementów.

Badania nad związkami strategii, sprawozdawczości finansowej i niefinansowej oraz koncepcji modelu biznesu pozwoliły stwierdzić (tabela 3.5), że indykatory tych związków zlokalizowane są w otoczeniu zewnętrznym, które silnie oddziałuje na umocnienie roli modelu biznesu głównie w obszarze strategii i sprawozdawczości niefinansowej, podczas gdy obszar sprawozdawczości finansowej cechuje opór wobec wprowadzania zmian [Girella, Tizzo, Ferrari, 2019]. Wydaje się to silnie kształtowane przez dominujący atrybut sprawozdawczości narracyjnej, która w tych trzech obszarach, w sposób naturalny znajduje najsłabsze związki ze sprawozdawczością finansową.

Tabela 3.5. Przepływ koncepcji modelu biznesu między strategią, raportowaniem finansowym i raportowaniem niefinansowym

Strategia	Sprawozdawczość finansowa	Sprawozdawczość niefinansowa (zintegrowana)
Koncepcja modelu biznesu silnie zaakcentowana w tym obszarze; często dokonywane rozróżnienie między MB a strategią. Strategia stale podlega konfrontacji z praktyką gospodarczą, również z perspektywy poczucia bezpieczeństwa ontologicznego badaczy	Koncepcja modelu biznesu napotyka wyraźny opór w implementacji na poziomie standaryzacji (np. konsultacje w zakresie MSSF 9). Opór ten może wynikać z dość sztywnej konstrukcji ram regulacyjnych i konserwatyizmu w podejściu regulacyjnym, prezentowanym głównie przez IASB	Koncepcja modelu biznesu wdrożona od początków raportowania zintegrowanego, bez zdecydowanego oporu. Wyraźnie podkreślane różnice między MB a strategią, choć istnieją między nimi widoczne związki. Podobnie do strategii obszar ten jest konfrontowany z praktyką gospodarczą, którą reprezentują aktorzy z różnych dyscyplin

Źródło: opracowanie własne na podstawie Girella, Tizzo, Ferrari [2019].

Sprawozdawczość modelu biznesu cechują intencjonalizm i subiektywizm [Leisenring i in., 2012; Karwowski, 2016]. W sytuacji, gdy rola otoczenia zewnętrznego w związkach z przedsiębiorstwem jest silna, różnorodna, dotycząca wielu odmiennych obszarów, otwartość na model biznesu okazuje się większa. Wywołuje to równocześnie dyskurs nad silną pozycją rachunkowości w kształtowaniu nowych formuł sprawozdawczych, gdyż hermetyczne, silnie regulacyjne środowisko sprawozdawczości finansowej, skoncentrowanej na danych finansowych, nie jest już tak skłonne do nowatorskich działań rozwojowych, szczególnie tych, które są mniej precyzyjne, bardziej niedookreślone, a zatem trudniejsze do oceny i kontroli oraz standaryzacji i systematyzacji. W obszarze sprawozdawczości finansowej nadal dominuje wykorzystanie liczb, a zatem rozwój formy narracyjnej jest wolniejszy, choć nieunikniony. Wprowadzane nowe obowiązki sprawozdawcze wykorzystują w większym stopniu formę narracyjną, co skłania organizacje do zmiany myślenia i praktyk sprawozdawczych [di Tullio i in., 2022]. Ma to związek z wpływami przytoczonego paradygmatu narracyjnego oraz paradygmatu racjonalnego.

Tymczasem sprawozdawczość modelu biznesu może przyczynić się do adaptacji rachunkowości do potrzeb gromadzenia informacji o skumulowanych wkładach przedsiębiorstw do społeczeństwa. W dobie rozwoju sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju i odpowiedzialnej społecznie taka forma ujawnień wydaje się kluczowym elementem nowych formuł sprawozdawczych w celu lepszej komunikacji z interesariuszami. Tymczasem, jak wskazują C. Serrano-Cinca, B. Cuéllar-Fernández i Y. Fuertes-Callén [2021], nadal większość systemów księgowych nie jest zdolna, by takie dane zebrać i udostępnić.

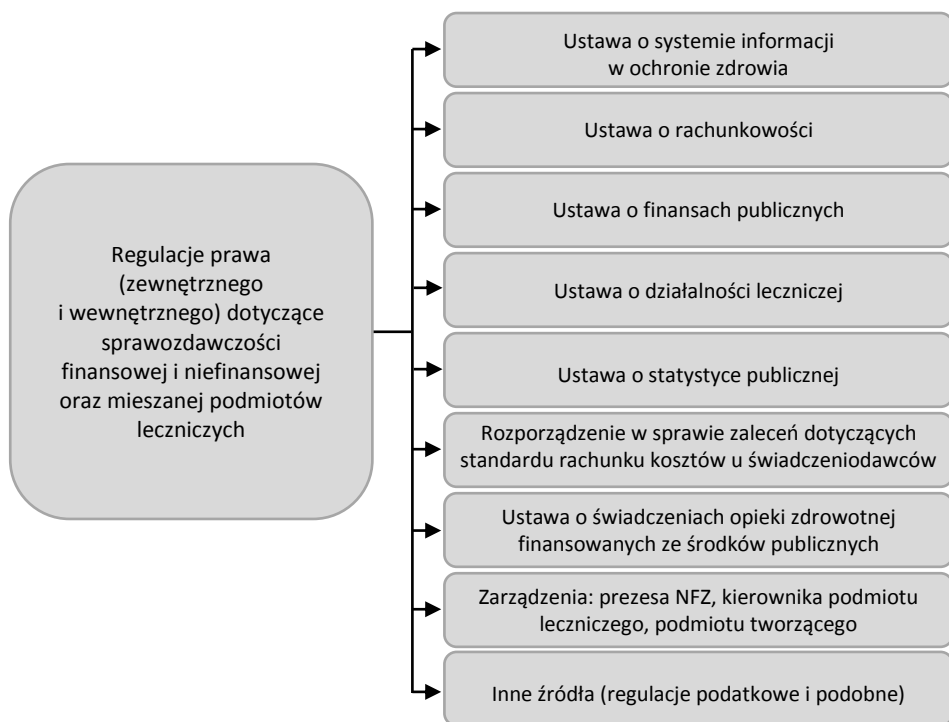
Innym czynnikiem ograniczającym rozwój sprawozdawczości modelu biznesu jest postawa sporządzających sprawozdania. Cechują ją niechęć i poddawanie w wątpliwość wykorzystania raportów zintegrowanych przez inwestorów. Badania [Camillieri, 2018] wskazują, że wśród interesariuszy raportowania zintegrowanego nadal kluczowe miejsce piastują inwestorzy i inni interesariusze związani z finansami. To istotnie uwydatnia ryzyko przydatności ujawnień zrównoważonego rozwoju w ujęciu szerokich grup interesariuszy, gdyż proces ich komunikacji lub odbiór komunikowanych treści mogą być niewłaściwe i nieskuteczne. Z badań PwC wynika [2017: 3], że inwestorzy nie byli zadowoleni zakresem ujawnień o modelu biznesu, a jedynie 45% z nich uznało ujawnienia za wystarczające i satysfakcjonujące. Wnioskować zatem należy, że konieczna jest dalsza ewaluacja działań, by cały potencjał raportowania zintegrowanego, w tym o modelu biznesu, mógł być wykorzystany [McNally, Cerbone, Maroun, 2017].

Związki modelu biznesu wykazywane są również w obszarze rachunkowości zarządczej [Mettig, 2016]. Choć problematyka ta nie jest bezpośrednim przedmiotem rozważań w niniejszej monografii, to należy wskazać [Al-Baghdadi, Alrub, Rjoub, 2021], że system rachunkowości zarządczej odgrywa rolę pośredniczącą w relacjach pomiędzy modelem biznesu a zrównoważonymi inwestycjami. Powiązania modeli biznesu z obszarem rachunkowości zarządczej dotyczą obszarów związanych z badaniem i zarządzaniem kosztami [Kaspina, Khapugina, 2017; Ciechan-Kujawa, 2020]. Rachunek kosztów pozwala przedsiębiorstwom na ocenę elementów tworzących model biznesu oraz symulację, w jaki sposób zmiany modelu biznesu wpływają na modyfikacje rachunku kosztów. Uwaga w tym przypadku skupiona jest głównie na kluczowych działaniach i zasobach [Ciechan-Kujawa, 2020].

3.3. Zakres sprawozdawczości jednostek ochrony zdrowia

Jednostki ochrony zdrowia, a w szczególności będące podmiotem badawczym w niniejszej monografii podmioty lecznicze, dostarczają szeregu różnorodnych informacji sprawozdawczych, w tym o konsumpcji zasobów, zapleczu operacyjnym, realizacji świadczeń opieki zdrowotnej, publicznych i prywatnych środkach finansowych przeznaczanych na ochronę zdrowia i wielu innych. Szeroki zakres sprawozdawczy wynika zarówno ze szczególnej funkcji, jaką pełnią te podmioty w zaspokajaniu ludzkich potrzeb, jak i z ich funkcjonowania jako organizacji z zasady nienastawionych na osiągnięcie zysków [Świdarska, Piela-szek, 2015: 27-28].

Z perspektywy działalności podmiotów leczniczych wskazać można wiele regulacji prawa, które dotyczą obszaru sprawozdawczości finansowej, niefinansowej i mieszanej (rysunek 3.9). Zróżnicowanie obowiązków sprawozdawczych jednostek ochrony zdrowia bezpośrednio zależne jest od wskazanych aktów prawnych oraz innych, podobnych regulacji, jak również od relacji i struktury wewnętrznej oraz powiązań i oczekiwań właściciela czy nadzorcy.



Rysunek 3.9. Regulacje prawne kształtujące zakres, terminy i odpowiedzialność w zakresie sprawozdawczości podmiotów leczniczych

Źródło: opracowanie własne.

Można przyjąć, że funkcję nadrzędną, choć nie w odniesieniu do wszystkich wymienionych obszarów sprawozdawczości, pełni Ustawa o systemie informacji w ochronie zdrowia [2023: art. 3]. Zobowiązuje ona podmioty lecznicze do gromadzenia danych o świadczeniach opieki zdrowotnej, usługodawcach i pracownikach medycznych oraz o pacjentach. Gromadzenie tych danych umożliwia z kolei wykonywanie innych obowiązków sprawozdawczych. Zawiera również uregulowania odnośnie do funkcjonowania szeregu rejestrów i systemów informacyjnych, których bazy są zasilane przez podmioty lecznicze lub w ramach których realizują one wybrane obowiązki sprawozdawcze. Stanowią one m.in.:

- System Statystyki w Ochronie Zdrowia (SSOZ),
- System Monitorowania Kosztów Leczenia (SMKL),
- System e-Zdrowie (P1 – Elektroniczna Platforma Gromadzenia, Analizy i Udostępniania Zasobów Cyfrowych o Zdarzeniach Medycznych),
- System Ewidencji Zasobów Ochrony Zdrowia (SEZOZ),
- Inne systemy opracowane w ramach projektów P2 i P4 realizowanych przez Centrum e-Zdrowia.

Systemy informacyjne wskazane w przepisach przytoczonej ustawy są obsługiwane przez platformy gromadzenia i udostępniania informacji, co powoduje, że ta część sprawozdawczości realizowana jest w wyłącznym trybie elektronicznym.

Dominującym zakresem sprawozdawczości jednostek ochrony zdrowia jest ten dotyczący zdarzeń medycznych i innych danych medycznych. W ostatnich latach w tym zakresie sprawozdawczości nastąpił ogromny postęp, indukowany w dużej mierze przez procesy digitalizacji. Obecnie każdy podmiot udzielający świadczeń zdrowotnych ma obowiązek prowadzenia elektronicznej dokumentacji medycznej oraz bieżącego przekazywania danych o pacjencie, udzielonych mu świadczeniach, wystawionych receptach i skierowaniach. Sprawozdawczość ta, realizowana w ramach tzw. szyny P1, jest zorganizowana i nadzorowana przez Centrum e-Zdrowia, którego główne cele to budowa, wdrażanie, rozwój i utrzymanie systemów teleinformatycznych związanych ze zdrowiem [Zarządzenie Ministra Zdrowia w sprawie Centrum e-Zdrowia, 2024]. Centrum e-Zdrowia kontynuuje wieloletnią pracę w obszarze zarządzania danymi, którą wcześniej (do roku 2020) realizowano pod nazwą Centrum Systemów Informacyjnych Ochrony Zdrowia (CSIOZ).

System P1 to najbardziej rozbudowany system gromadzenia danych o zdarzeniach medycznych, stanowiący podstawę całego ekosystemu usług medycznych (oprócz powyższych funkcjonalności obejmuje on m.in. Internetowe Konto Pacjenta, e-rejestrację, zamawianie recept online, platformę publikacyjną, hurtownię danych) [Centrum e-Zdrowia, b.r.]. Obejmuje on również usługi sieciowe, uruchamiane w ramach tzw. szyny usług, która ma za zadanie łączyć system P1 z systemami zewnętrznych usługodawców [Centrum e-Zdrowia, 2012]. Projekt P2 dotyczył zbudowania Platformy Udostępniania On-Line Przedsiębiorcom Usług i Zasobów Cyfrowych Rejestrów Medycznych, której celem było upowszechnianie komunikacji w obszarze ochrony zdrowia między przedsiębiorcami i podmiotami publicznymi. Rezultatem jest integracja różnych rejestrów e-administracji (w tym rejestrów podmiotowych), np. rejestru aptek, rejestru hurtowni farmaceutycznych, rejestru produktów leczniczych, rejestru diagnostów laboratoryjnych czy rejestru podmiotów wykonujących działalność leczniczą. Projekt P4 dotyczył z kolei „dziedzinowych systemów teleinformatycznych systemu informacji w ochronie zdrowia”, w kierunku usprawnienia procesów biznesowych dotyczących zarządzania i dostępu do informacji w ochronie zdrowia (np. statystycznych, zdarzeń niepożądanych, obrotu produktami leczniczymi, zasobach kadry medycznej, innych informacji o zasobach). Efektem realizacji tego projektu były systemy SSOZ oraz SEZOZ, ale również wiele innych (System Monitorowania Zagrożeń, Zintegrowany System Monitorowania Obrotu Produktami Leczniczymi, System Monitorowania Kształcenia Pracowników Medycznych) [Centrum e-Zdrowia, 2012].

Z perspektywy niniejszego opracowania najczęściej wykorzystywany na potrzeby sprawozdawcze jest SSOZ (obecnie, w czasie prowadzenia niniejszych rozważań, w trakcie zmiany na nowy system SSOZ II), natomiast wśród systematycznie lub okresowo realizowanej sprawozdawczości jednostek ochrony zdrowia w najszerszym stopniu zastosowanie znajdują przepisy regulujące obowiązki dotyczące sprawozdań finansowych, sprawozdań statystycznych oraz wszelkich tych raportów, które dotyczą sfery finansów publicznych, w tym wydatkowania publicznych środków finansowych na ochronę zdrowia. Niektóre z nich, ze względu na charakter, dotyczą wyłącznie podmiotów o publicznej formie prawnej. Niemniej istotną rolę odgrywają obowiązki wypełniane w związku ze sprawowaniem nadzoru nad działalnością publicznych podmiotów leczniczych przez ich organy tworzące (jednostki samorządu terytorialnego, ministerstwa, uczelnie publiczne i inne). Wskazany na rysunku 3.9 katalog regulacji prawnych jest otwarty. Wśród wartych zaakcentowania rozporządzeń wykonawczych występują:

- wydawane corocznie rozporządzenia określające zakres badań statystyki publicznej na rok: Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 7 grudnia 2023 r. w sprawie programu badań statystycznych statystyki publicznej na rok 2024 [2023],
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 11 stycznia 2022 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej [2022],
- Rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z 17 grudnia 2020 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych [2023],
- Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 12 kwietnia 2017 r. w sprawie wskaźników ekonomiczno-finansowych niezbędnych do sporządzenia analizy oraz prognozy sytuacji ekonomiczno-finansowej samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej [2017],
- Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 26 czerwca 2019 r. w sprawie zakresu niezbędnych informacji przetwarzanych przez świadczeniodawców, szczegółowego sposobu rejestrowania tych informacji oraz ich przekazywania podmiotom zobowiązanym do finansowania świadczeń ze środków publicznych [2022].

Rozpatrując najbardziej powszechne regulacje sprawozdawczości podmiotów leczniczych, można wskazać rodzaje sprawozdań, których dotyczą – rysunek 3.10.

Ustawa o rachunkowości	• Bilans, rachunek zysków i strat, informacja dodatkowa • Rachunek przepływów pieniężnych, zestawienie zmian w kapitale własnym • Sprawozdanie z działalności, oświadczenie na temat informacji niefinansowych • Sprawozdanie na temat informacji niefinansowych
Ustawa o statystyce publicznej (i akty wykonawcze)	• Sprawozdania oznaczone nagłówkami MZ • Sprawozdania oznaczone nagłówkami MSWiA • Sprawozdania oznaczone nagłówkami F, RF, Z, ZD, MS, PS, PNT, OS
Ustawa o finansach publicznych (i akty wykonawcze)	• Rb-Z, Rb-N, Rb-UZ • Sprawozdanie o stanie kontroli zarządczej
Ustawa o działalności leczniczej	• Plan finansowy • Plan inwestycyjny • Raport o sytuacji ekonomiczno-finansowej • Plan naprawczy i jego wykonanie
Rozporządzenie w sprawie standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców	• Informacje kosztowe • Informacje o zasobach wykorzystanych i ich kosztach • Informacje o wykonanych świadczeniach opieki zdrowotnej i procedurach medycznych • Informacje ogólne i uzupełniające
Ustawa o świadczeniach opieki zdrowotnej, zarządzenia prezesa NFZ i podobne	• Wykonanie kontraktu na świadczenia opieki zdrowotnej • Lista oczekujących • Dane o świadczeniobiorcach i wykonanych im świadczeniach • Sprawozdania inne (np. wypłaty dodatków do wynagrodzeń, zestawienie kosztów świadczeń nieobjętych umową)
Inne źródła (w tym wewnętrzne w jednostce)	• Sprawozdania budżetowe • Rejestry i dokumenty podatkowe (deklaracje) • Sprawozdania według potrzeb wewnętrznych i realizacji funkcji nadzorczych przez organ tworzący

Rysunek 3.10. Podstawowe sprawozdania podmiotów leczniczych w przekroju ram prawnych

Źródło: opracowanie własne.

Podkreślić należy, że katalog sprawozdań wskazanych na rysunku 3.10 nie jest zamknięty, szczególnie w obszarze statystyki publicznej, medycznej oraz wewnętrznej. System sprawozdawczości cechuje się otwartością i dynamiką adaptacji w odniesieniu do potrzeb otoczenia oraz wewnętrznych, stąd zmienna jest dynamika jego ostatecznego kształtu. Obszar obowiązków statystyki publicznej kształtowany jest przez corocznie określone potrzeby Głównego Urzędu Statystycznego (GUS) [Strojek-Filus, Szewieczek, 2016a; 2016b], a próba badawcza dobierana jest losowo, zgodnie z metodologią przyjętą przez GUS. Ponadto obszar ten, poza tematyką zarezerwowaną dla podmiotów związanych z ochroną zdrowia, obejmuje tematykę o znaczeniu ogólnym [Szewieczek, 2016: 262-280].

Z perspektywy typu zakresu sprawozdawczości, regulacji prawnych, stopnia uregulowania i głównych odbiorców sprawozdań w przekroju ich podziału na finansowe, niefinansowe i mieszane można wyróżnić elementy jak w tabeli 3.6.

Tabela 3.6. Sprawozdania obligatoryjne, sporządzane przez publiczne podmioty lecznicze prowadzące działalność w Polsce

Typ sprawozdania / nazwa	Zakres sprawozdawany	Podstawa prawna	Zakres uregulowania	Odbiorcy
Sprawozdania finansowe				
1	2	3	4	5
Roczne sprawozdanie finansowe	Przychody, koszty, wyniki finansowe, aktywa, pasywa, kapitały, środki pieniężne	Ustawa o rachunkowości [2023]	Ścisłe uregulowane, określone wzory i zasady sporządzania	Właściciel, organ tworzący, sąd rejestrowy, szef KAS, kontrahent, instytucja finansująca (np. bank)
Zestawienie przychodów i kosztów oraz dochodu, sprawozdania dotyczące konkretnego podatku	Przychody, koszty, dochody, podatek od towarów i usług, akcyzowy, od nieruchomości i inne	Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych [2024], ustawy regulujące inne zobowiązania podatkowe	Ścisłe uregulowane, określone wzory i zasady sporządzania	Organ podatkowy, właściciel
MZ-03, MZ-BFA F-01/I-01, F03, RF-02	Podobne do sprawozdania finansowego; informacje o wartościach środków trwałych i ich zmianach	Ustawa o statystyce publicznej [2023]; Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów w sprawie określenia wzorów formularzy sprawozdawczych... [2017]; Ustawa o systemie informacji w ochronie zdrowia [2023]	Ustalone wzory i terminy sporządzania, wybiórcze instrukcje sporządzania	Minister Zdrowia, Główny Urząd Statystyczny, minister nadzorujący placówkę (np. Minister Sprawiedliwości i inni)
Rb-Z, Rb-UZ, Rb-N	Sprawozdania o należnościach i zobowiązaniach	Rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych... [2023]; Ustawa o systemie informacji w ochronie zdrowia [2023]	Ścisłe uregulowane, określone wzory i zasady sporządzania, MZ-BFA określone w SSOZ	Minister Finansów / Minister Zdrowia
Sprawozdania budżetowe (sporządzane wyłącznie przez jednostki ochrony zdrowia będące jednostkami budżetowymi)	Sprawozdania finansowe jednostek budżetowych i innych wybranych (np. jednostki sektora finansów publicznych, które zawarły umowę partnerstwa publiczno-prywatnego)	Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej [2022]	Ścisłe uregulowane, określone wzory i zasady sporządzania	Ministerstwo Finansów, elektronicznie za pośrednictwem organu tworzącego (jednostki samorządu terytorialnego)

cd. tabeli 3.6

1	2	3	4	5
Sprawozdanie finansowe o wykonanym kontrakcie na świadczenia opieki zdrowotnej. Sprawozdania okresowe lub doraźne (np. tzw. dodatek covidowy)	Informacja o poziomie wykonania umowy zawartej z NFZ, zestawienie liczby personelu i kwoty wypłaconych dodatków	Rozporządzenie Ministra Zdrowia w sprawie zakresu niezbędnych informacji... [2022]; Ustawa o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem... [2023]; decyzje Ministra Zdrowia	Wzory określone, uregulowane terminy sporządzania	Narodowy Fundusz Zdrowia
Plan finansowy. Inne elementy sprawozdania finansowego, zobowiązania wymagalne, wykonanie kontraktów (finansowe) i inne. Oświadczenie o stanie kontroli zarządczej. Plan działalności	Plan przychodów, kosztów i wyników finansowych. Zakres ustalany swobodnie przez organ tworzący, np. wartość i struktura wieloletnia zobowiązań wymagalnych. Realizacja kontraktów z NFZ, realizacja ryczałtu	Ustawa o działalności leczniczej [2024]; Ustawa o finansach publicznych [2023]; regulacje prawne dotyczące wyłącznie podmiotów zaliczanych do jednostek sektora finansów publicznych	Brak szczegółowych regulacji, może je określić organ tworzący	Rada społeczna, organ tworzący
Informacje kosztowe. Dane o wynagrodzeniach, zasobach, wykonanych świadczeniach i inne	Koszty w różnych przekrojach, klucze rozliczeniowe, wycena procedur medycznych, zasoby, wykonane usługi, czas trwania, stawki i inne	Rozporządzenie Ministra Zdrowia w sprawie zaleceń dotyczących standardu... [2020]; Ustawa o świadczeniach opieki zdrowotnej... [2022]	Szczegółowe regulacje dotyczące ewidencji i rozliczania kosztów	Agencja Oceny Technologii Medycznych i Taryfikacji, kadra zarządzająca
Raport o sytuacji ekonomiczno-finansowej	Wskaźniki ekonomiczne, analiza sytuacji ekonomiczno-finansowej i jej prognoza na 3 lata	Ustawa o działalności leczniczej [2024]; Rozporządzenie Ministra Zdrowia w sprawie wskaźników ekonomiczno-finansowych... [2017]	–	Podmiot tworzący; dostęp otwarty – raport publikowany w BIP
Sprawozdania niefinansowe				
Sprawozdania o realizowanych świadczeniach opieki zdrowotnej				
MZ-06, MZ-13, MZ-14, MZ-24, MZ-29, MZ-35A, MZ-54, MZ-55, MZ/N-1a, MZ-Szp-11, MZ/Szp-11B, MSWiA-34, MSWiA-35,	Sprawozdania o realizowanych świadczeniach opieki zdrowotnej określonego rodzaju, sprawozdania epidemiologiczne, o zachorowaniach i podobne	Ustawa o statystyce publicznej [2023]; Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów w sprawie określenia wzorów formularzy sprawozdawczych... [2017]	Ustalone wzory i terminy sporządzania, wybiórcze instrukcje sporządzania	Ministerstwo Zdrowia, wojewoda (wskazana komórka do spraw statystyki medycznej), Ministerstwo Spraw Wewnętrznych i Administracji,

cd. tabeli 3.6

1	2	3	4	5
MSWiA-38, MSWiA-39, MSWiA-42				Wojewódzki Ośrodek Medycyny Pracy, Stacja Sanitarno- -Epidemiologiczna, inne jednostki
Czas oczekiwania na świadczenia opieki zdrowotnej (lista oczekujących). Wybrane dane o świadczeniobiorcach. Dane dotyczące każdego wykonanego świadczenia objętego umową o finansowanie	Terminy i tryby oczekiwania na świadczenia opieki zdrowotnej, wybrane informacje o świad- czeniobiorcach (według potrzeb), na bieżąco wszystkie gromadzone w rejestrze świadczeń dane raportowane automatycznie w aplikacji lub w formie komunika- tów elektronicznych	Ustawa o świadczeniach opieki zdrowotnej... [2022]; Rozporządzenie Ministra Zdrowia w sprawie zakresu niezbędnych informacji... [2022]	Ustalone elementy list oczekujących, potrzeb, prowadzony w trybie ciągłym rejestr świadczeń opieki zdrowotnej, na bieżąco lub okresowo (w wybranych zakresach) raportowany	Narodowy Fundusz Zdrowia, Minister Zdrowia oraz inny minister, który reprezentuje podmiot finansujący świadczenia
Informacja o realizowanych świadczeniach opieki zdrowotnej	Liczba porad, pacjentów, długość pobytu, liczba zgonów itp.	Brak szczegółowych regulacji	Brak szczegółowych regulacji	Organ założycielski
Sprawozdania o zasobach				
MZ-29, MZ-35B, MZ-88, MZ-89, MSWiA-29, MSWiA-30, MSWiA-46, Z-06, ZD-5 i inne	Sprawozdania o posiadanych zasobach i ich wykorzystaniu	Ustawa o statystyce publicznej [2023]; Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów w sprawie określenia wzorów formularzy sprawozdawczych... [2017]	Ustalone wzory i terminy sporządzania, wybórcze instrukcje sporządzania	Ministerstwo Zdrowia, wojewoda (wskazana komórka do spraw statystyki medycznej), Ministerstwo Spraw Wewnętrz- nych i Administra- cji, Główny Urząd Statystyczny, Wojewódzki Ośrodek Medycyny Pracy
Sprawozdania o wykorzystaniu urządzeń medycz- nych, zatrudnieniu pracowników medycznych	Sprawozdania o posiadanych zasobach i ich wykorzystaniu	Pośrednio Ustawa o działalności lecniczej [2024]	Brak szczegółowych regulacji	Organ założycielski

cd. tabeli 3.6

1	2	3	4	5
Sprawozdania mieszane				
MZ-11, MZ-15, MZ-19, MZ-29A, MZ-30, MSWiA-32, MSWiA-33, MSWiA-36, MSWiA-36A, MSWiA-41, MSWiA-43, MSWiA-45, MS-ZK-7, Z-03, ZD-2, ZD-3, ZD-4, PS-03, PNT-01, OS-6 i inne	Sprawozdania o realizowanych świadczeniach opieki zdrowotnej określonego rodzaju oraz o posiadanych zasobach i innych informacjach, sprawozdanie o działalności badawczo-rozwojowej	Ustawa o statystyce publicznej [2023]; Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów w sprawie określenia wzorów formularzy sprawozdawczych... [2017]	Ustalone wzory i terminy sporządzania, wybiórcze instrukcje sporządzania	Ministerstwo Zdrowia, wojewoda (wskazana komórka do spraw statystyki medycznej), Ministerstwo Spraw Wewnętrznych i Administracji, Ministerstwo Sprawiedliwości, Główny Urząd Statystyczny, inne jednostki
Plan inwestycyjny. Inne, doraźnie ustalone zakresy	Plan wydatków inwestycyjnych	Ustawa o działalności leczniczej [2024]	Brak szczegółowych regulacji	Organ tworzący

Źródło: opracowanie własne na podstawie Szewieczek, Strojek-Filus [2015].

Sprawozdanie finansowe, sporządzane przez jednostki ochrony zdrowia, które obligatoryjnie lub dobrowolnie prowadzą księgi rachunkowe, obejmuje elementy wymienione w Ustawie o rachunkowości [2023: art. 45]. Podmioty lecznicze, które działają w formie spółek z ograniczoną odpowiedzialnością, akcyjnych, spółdzielni lub spółek komandytowo-akcyjnych, a także spółek jawnych i komandytowych, których wszystkimi współnikami ponoszącymi nieograniczoną odpowiedzialność są spółki kapitałowe, spółki komandytowo-akcyjne lub spółki z innych państw, o podobnej do tych spółek formie prawnej, sporządzają dodatkowo sprawozdanie z działalności [Ustawa o rachunkowości, 2023: art. 49]. Jest ono tożsame ze sprawozdaniem z działalności zarządu wskazanym np. w art. 228 czy 300 kodeksu spółek handlowych [Ustawa Kodeks spółek handlowych, 2022]. Szczegółowe wskazówki odnośnie do jego zawartości prezentuje Krajowy Standard Rachunkowości 9 „Sprawozdanie z działalności” [Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie ogłoszenia uchwały..., 2018]. Kształtują go również regulacje dotyczące spółek zaliczanych do emitentów papierów wartościowych [Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie informacji bieżących i okresowych przekazywanych przez emitentów papierów wartościowych..., 2018]. Sprawozdanie to podlega zasadom badania sprawozdania finansowego, o których mowa powyżej (obligatoryjnie lub dobrowolnie). Jest również powszechnie stosowane w przestrzeni międzynarodowej (np. *board commentary*). Może być również sporządzane jako dobrowolne przez samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej. W takich przypadkach jest zazwyczaj sporządzane na mocy delegacji nadzorczej, na żądanie organu tworzącego.

Sprawozdanie z działalności stanowi jeden z najbardziej odpowiednich raportów (obok raportu zintegrowanego), który może być wykorzystany przez podmioty sprawozdawcze do ujawnień modelu biznesu. Podobne cechy wykazuje również informacja dodatkowa, choć ze względu na jej ustrukturalizowany charakter, oparty na prawie bilansowym, jej potencjał jest w tym zakresie mniejszy.

Raport ten stanowi uzupełnienie i poszerzenie informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym. Przedstawia w szczególności istotne informacje o stanie majątkowym i sytuacji finansowej podmiotu oraz ocenę efektów jej działalności, jak również ujmuje informacje o istotnych zdarzeniach, planach rozwoju, o czynnikach ryzyka oraz opis zagrożeń wpływających na tę działalność i realizowane cele, jak również wskaźniki finansowe i niefinansowe oraz kwestie pracownicze i środowiskowe [Ustawa o rachunkowości, 2023: art. 49, ust. 1, 3]. Dokument ten pozwala spełniać funkcje prognostyczne sprawozdawczości jednostki, gdyż *explicite* prezentuje informacje o charakterze planów na przyszłość, pozwala ją prognozować, ale nie jest przez to pozbawiony perspektywy subiektywnej sporządzających [Mućko, 2011].

Przydatność sprawozdania z działalności do komunikowania o wartości przez publiczne jednostki ochrony zdrowia badały C. Cavicchi, C. Oppi i E. Vagnoni [2019]. W rezultacie badaczki podkreśliły, że w jednostkach publicznych powinna być mowa o „wartości publicznej”, tj. wartości ekologicznej, politycznej, ekonomicznej, społecznej i kulturowej, która umożliwia interesariuszom aktywne uczestnictwo we współpracy z jednostką. Natomiast analizowane studia przypadków wykorzystania sprawozdania z działalności na potrzeby raportowania zintegrowanego ujawniły dość słaby potencjał komunikacji z perspektywy wypełniania ram prawnych formy sprawozdawczej. Wskazano kilka podstawowych wad, w tym trudność w definiowaniu czynników tworzenia wartości, brak wymiany wiedzy i pomysłów między jednostkami o sposobach sporządzenia tego sprawozdania, co ogranicza rozwój zintegrowanego myślenia, skupienie na wymogach prawnych, brak kreatywności ujawnień i dostosowania do zgłaszanych potrzeb.

Pomimo różnych stanowisk badaczy, mając na względzie specyfikę krajowych norm rachunkowości, uznano, że sprawozdanie z działalności to istotny raport z punktu widzenia dalszych prac badawczych prowadzonych w niniejszej monografii, szczególnie na poziomie regulacyjnym, bowiem to właśnie w tym sprawozdaniu, w formie wyodrębnionej części, wyznaczone jednostki mają obowiązek zawarcia oświadczenia na temat informacji niefinansowych. Dotyczy to, zgodnie z art. 49b Ustawy o rachunkowości [2023], jednostek, które są zobowiązane sporządzić sprawozdanie z działalności (z wyłączeniem spółdzielni) oraz które w roku obrotowym, którego dotyczy sprawozdanie finansowe, oraz w roku poprzednim przekroczyły następujące wielkości:

- średnioroczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty – 500 osób,
- suma aktywów bilansu na koniec roku obrotowego – 85 mln PLN, lub wartość przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy – 170 mln PLN.

Możliwe jest sporządzenie odrębnego sprawozdania na temat informacji niefinansowych, połączone z jego zamieszczeniem na stronie internetowej jednostki w terminie 6 miesięcy od dnia bilansowego wraz z zawarciem w sprawozdaniu z działalności stosownej informacji o tym fakcie [Ustawa o rachunkowości, 2023: art. 49, ust. 9].

Wskazane w tabeli 3.6 zakresy sprawozdawczości są różnorodne, w dużej mierze dotyczą informacji finansowych oraz o zasobach, często powtarzają się w określonych zakresach. W wielu zakresach pozostają również niedookreślone (np. plan finansowy, plan inwestycyjny). Obszar sprawozdawczości na rzecz organów nadzorczych jest w ograniczonym stopniu transparentny i porównywalny, gdyż kształtowany głównie przez potrzeby informacyjne tych organów. Brakuje powszechnego ujednolicenia⁷, ale mimo wszystko możliwe jest wydzielenie trzech obszarów sprawozdawczości, tj. finansowej, niefinansowej i mieszanej (tabela 3.7).

Tabela 3.7. Zakres problemowy sprawozdań sporządzanych przez podmioty prowadzące działalność leczniczą na rzecz organu tworzącego

Obszar sprawozdawczy	Wyszczególnienie
1	2
Informacje finansowe	– zasoby i źródła ich pochodzenia: aktywa trwałe, aktywa obrotowe, fundusze własne (w tym wynik finansowy), fundusze obce – strumienie finansowe: przychody, koszty, wyniki ujęte w strukturze zbliżonej do sprawozdawczego rachunku zysków i strat, przychody i koszty działalności właściwej szczegółowo sklasyfikowane – dane uzupełniające o zobowiązaniach wymagalnych, z podziałem na tytuły, grupy kontrahentów i wiekowane – plan finansowy
Informacje o posiadaniu i zagospodarowaniu oraz planowanym nabyciu zasobów	– zatrudnienie z wyszczególnieniem grup zawodowych i form zatrudnienia, przypisanie do komórek organizacyjnych, koszty wynagrodzeń wraz z narzutami, dodatkowe wynagrodzenia – urządzeniach i aparatura medyczna z wyszczególnieniem rodzaju, wieku i wykorzystania (np. liczba wykonanych badań)

⁷ Pod delegacją prawną nieobowiązującej już Ustawy z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej [2007] funkcjonowało Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 18 listopada 1999 r. w sprawie szczegółowych zasad sprawowania nadzoru nad samodzielnymi publicznymi zakładami opieki zdrowotnej i nad jednostkami transportu sanitarnego [1999]. Rozporządzenie to wskazywało zakresy raportowane do organu założycielskiego (tworzącego), które dotyczyły: kwartalnych sprawozdań o przychodach, kosztach i wynikach finansowych, rocznego planu rzeczowo-finansowego, rocznego sprawozdania z wykonania tego planu oraz rocznego sprawozdania z działalności SPZOZ. Zostało ono uchylone wraz z uchyceniem Ustawy o zakładach opieki zdrowotnej. Nie wydano nowej regulacji.

cd. tabeli 3.7

1	2
	– planowane zakupy inwestycyjne z podziałem na infrastrukturę stałą (budowa, modernizacja, remont) oraz ruchomą (zakup i modernizacja oraz darowizny aparatury medycznej i innych środków trwałych), a także ze wskazaniem źródła finansowania i planowanego terminu realizacji – plan inwestycyjny
Informacje dotyczące świadczeń opieki zdrowotnej	– wartość finansowania świadczeń opieki zdrowotnej w okresie umowy, wartości planu świadczeń do wykonania od początku roku i jego wykonania, nadwykonanie/ niewykonanie umowy z podziałem na rodzaje zawartych umów i produkty, wykonanie wskaźników ryczałtu – realizacja świadczeń w komórkach działalności podstawowej (oddziały, zakłady, poradnie) ze wskazaniem rodzaju i stopnia wykorzystania, np. łóżek, miejsc, liczby pobytów, średniego czasu pobytu, osobodni, liczby porad, stopnia obłożenia łóżek, liczby i wartości wykonanych świadczeń, przychodów, kosztów i wyniku finansowego danej komórki – struktura pacjentów z terenu i spoza województwa, z zagranicy, ubezpieczonych, nieubezpieczonych, według wieku, z podziałem na komórki działalności podstawowej

Źródło: opracowanie własne na podstawie Szewieczek [2016: 286-287].

Obszar sprawozdawczości finansowej i niefinansowej jednostek ochrony zdrowia to bardzo szerokie pole eksploracyjne. Wyniki badań potwierdzają zróżnicowanie i niejednoznaczność [Szewieczek, Strojek-Filus, 2015], ale zaobserwować można pewną ewolucję, stopniowe przechodzenie od sprawozdawczości realizowanej uprzednio w ramach CSIOZ, wsparte o System Statystyki Resortowej Ministra Zdrowia (SSRMZ), a kolejno przekształcone w SSOZ. Działania te mają na celu usprawnić proces zarządzania i dostępu do informacji publicznej o ochronie zdrowia [Szewieczek, 2016: 272-273], w tym na potrzeby silnych grup użytkowników, jak np. organ tworzący [Hass-Symotiuk, 2010: 71 i n.] czy regulator, którego przedstawicielem można uznać AOTMiT [Szewieczek, 2021; Szewieczek, Świeboda, 2022]. Wskazane problemy nie cechują wyłącznie polskie środowisko funkcjonowania jednostek ochrony zdrowia, również w skali międzynarodowej problemy okazują się podobne. Akcentuje się, że w jednostkach ochrony zdrowia gromadzone są ogromne ilości danych dotyczących zdrowia, lecz ich wykorzystanie jest słabe, a zdolność do ich zastosowania w procesie decyzyjnym nie podąża za postępem technologicznym [Dawson, Ananyan, 2017]. L. Bartocci i F. Picciaia [2013] przekonują, że zwiększające się uznanie dla zasady odpowiedzialności (*accountability*) w sektorze publicznym oddziałuje na sposób organizacji i projektowania systemu sprawozdawczości. Znajduje to odzwierciedlenie m.in. w rosnącej roli narracyjnej rachunkowości oraz ujawnień o charakterze niefinansowym. Nieco zaskakujące wyniki badań zaprezentowali z kolei C. Churet i R.G. Eccles [2014], wskazując, że ochrona zdrowia to jedna z niewielu branż, w których raport roczny jest zintegrowany

z informacjami niefinansowymi. W norweskiej służbie zdrowia wykazano zakłócenia komunikacji z regionalnymi władzami i związane z tym problemy finansowania, na co m.in. miał wpływ brak wsparcia w przepływie informacji, tworzenia analiz finansowych i operacyjnych, ale również brak zainteresowania ze strony podmiotów leczniczych [Pettersen, Solstad, 2015]. Zakłócenia sprawozdawczości i niewykorzystywanie jej potencjału wpłynęły negatywnie na sprawność zarządzania w ochronie zdrowia. Z kolei sprawozdania zarządu sporządzane przez włoskie szpitale cechuje zgodność z wymogami normatywnymi, lecz w ograniczony sposób raportowana jest informacja niefinansowa. Tymczasem uwzględnienie w procesie opracowywania sprawozdania zarządu, które ujmuje oczekiwania i potrzeby lokalnych interesariuszy, wpływa na poprawę przydatności tego sprawozdania [Cavicchi, Oppi, Vagnoni, 2019]. Także badania P. Mućko [2011], oparte na polskich regulacjach, podkreśliły, że zawartość sprawozdania z działalności często nie spełnia oczekiwań użytkowników. Z kolei badania w chorwackim sektorze ochrony zdrowia, mimo że uwypuklają ewolucję rachunkowości i sprawozdawczości, to wskazują, iż nadal nie zapewnia to wiarygodnej bazy informacyjnej i występuje potrzeba dalszej ewolucji w kierunku raportowania biznesowego, zawierającego integralną bazę informacyjną, wspomagającą efektywne wykorzystanie dóbr publicznych oraz odpowiedzialne zarządzanie finansami [Vašiček, Roje, Dražić Lutilsky, 2018]. W sprawozdawczości jednostek ochrony zdrowia istotne jest uwzględnianie czterech wymiarów: finansowego, pacjentów, procesów wewnętrznych oraz rozwoju, które stanowią wymiary modelu pomiaru dokonań tych podmiotów [Kludacz-Alessandri, 2016].

Przeprowadzony przegląd i ocena sprawozdawczości realizowanej przez jednostki ochrony zdrowia wykonujące świadczenia opieki zdrowotnej, w tym wsparte wynikami analiz innych badaczy, jednoznacznie wskazują, że wartość poznawcza tej sprawozdawczości w obszarze modelu biznesu jest osłabiona w związku jej rozproszeniem oraz nieuporządkowaniem. Zatem już na tym etapie badań można potwierdzić postawioną hipotezę H2. Niemniej jednak prowadzone w dalszej części niniejszego rozdziału rozważania będą starały się wesprzeć tę konstatację, jak również wskazać pewne rozwiązania ograniczające przytoczone negatywne procesy.

3.4. Współczesne trendy rozwoju sprawozdawczości przedsiębiorstw

Wśród najbardziej powszechnych trendów rozwoju systemu sprawozdawczości, które zachodzą zarówno w przestrzeni międzynarodowej, jak i na poziomie poszczególnych państw, znajdują się procesy raportowania zintegrowanego. Identyfikując przyczyny rozwoju sprawozdawczości, należy zauważyć leżący

u podstaw jej rozwoju nurt systemowy w podejściu do opisu i zarządzania organizacją, w świetle którego całość (organizacja) stanowi więcej niż suma jej części [Dratwińska-Kania, Ferens, Szewieczek, 2021: 13-14]. Synergia jest zatem źródłem wartości dodanej. Wyrazem tego staje się holistyczne postrzeganie przedsiębiorstwa, także na tle szerszego ekosystemu. Prosty obraz liczbowy ustrukturyzowanych elementów wyrażonych w jednostkach monetarnych okazuje się niewystarczający. Przedsiębiorstwo jest aktywną częścią większego ekosystemu, a to oznacza, że prezentacja wyników i skutków jego działalności powinna być dokonywana na jego tle. Sprawozdawczość rozrasta się, tworząc kolejne warstwy, co wynika z faktu, że rachunkowość dostarcza informacji o aspektach ekonomicznych, społecznych i ekologicznych działania przedsiębiorstw [Szczypa, 2014]. Wewnątrz tych warstw również następuje rozwój. Okazuje się, jak stwierdza S. Hońko [2013], że rzeczywistość przetwarzana w systemie rachunkowości jest zmienna oraz rośnie stopień trudności jej transformacji na dane liczbowe, co w rezultacie stawia przed systemem rachunkowości i sprawozdawczości nowe wyzwania. Skutkiem jest wzrost spektrum raportowania przedsiębiorstw. Jak wskazuje Z. Luty [2010], nowy ład ekonomiczny stanowi determinantę zapotrzebowania na nowe dane sprawozdawcze, jednakże mnogość potrzeb informacyjnych będzie skutkowała w przyszłości koniecznością opracowywania większej liczby sprawozdań dedykowanych i celowych, różniących się treścią. Współczesne raporty, obok sprawozdania finansowego, regulowanego przepisami bilansowymi, często uzupełnionego o sprawozdanie zarządu, obejmują dodatkowe elementy, takie jak raport CSR (społecznej odpowiedzialności biznesu, zrównoważonego rozwoju, odpowiedzialności społecznej), raport środowiskowy, sprawozdanie na temat informacji niefinansowych, sprawozdanie dla agencji rządowych i inne. Różna jest kategoryzacja tych raportów i ich nazewnictwa, także ze względu na stałą ewolucję i łączenie informacji z obszaru środowiskowego, społecznego i ładu korporacyjnego w jeden proces raportowania ESG (*environmental, social, governance*). Uważa się, że taka alokacja zwiększa transparentność podmiotów sprawozdawczych i wpływa na skuteczność podejmowanych decyzji oraz spełnia oczekiwania różnych grup interesariuszy [Eccles, Serafeim, 2015; Adamek-Hyska i in., 2019: 67-68; Kannenberg, Schreck, 2019].

Wraz z rozwojem spektrum raportowania przedsiębiorstw wzrasta rola narracyjnej formy tego procesu, a narracja to sposób wyjaśniania, który jest obecny w komunikacji każdego dnia. Wiąże się to również bezpośrednio z przedmiotem raportowania, który coraz częściej jest trudny do prostej i szybkiej oraz obiektywnej kwantyfikacji. Rozwój obszarów rachunkowości narracyjnej to szerokie pole badawcze połączone m.in. ze zjawiskami perswazji, problemów z ujawnianiem danych wrażliwych dla konkurencji, dążenia do intencjonalnego zarządzania wrażeniami odbiorców, realizacji strategii legitymizacji czy polityki dywidendy [Froud i in., 2006; Samkin, Schneider, 2010; Kamela-Sowińska, 2015;

Satt, Iatridis, 2023; Bąk i in., 2022], wywołujących zarówno pozytywne, jak i negatywne skojarzenia [Paugam, Stolyow, Gendron, 2021]. Mogą być również powiązane z rozważnym manipulowaniem danymi, by wywołać określone, pożądane rezultaty, co z kolei stanowi przesłankę do wzmożonej kontroli [Hołda, 2020]. Zakres oraz ton ujawnień zależne są od wielu czynników i intencji, w tym wyników finansowych i innych osiągnięć oraz działań jednostki, także w obszarach społecznych, środowiskowych, zrównoważonego rozwoju [Rowbottom, Lymer, 2010; Bushee, Gow, Taylor, 2017; Waniak-Michalak, Sapkauskienė, Leitionienė, 2018; Bąk, 2021; Satt, Iatridis, 2023]. Wskazywane są więc jako wymagające usprawnień dla polepszenia jakości i zrozumiałości przez użytkowników prezentowanych informacji [Haslam i in., 2014]. Równocześnie zjawiska te stanowią pewien wycinek złożonych procesów, których celem jest próba opisu zjawisk ekonomicznych, społecznych oraz kulturowych, zachodzących w ramach tzw. ekonomii narracyjnej według R.J. Shillera [2019]. Podkreśla on, że narracje mają potencjał wywoływania zmian, kształtują zdarzenia gospodarcze i występują zarówno pod postacią narracji silnych, zauważalnych, niosących ciężki ładunek informacyjny, jak i narracji słabo zauważalnych, często nieoczywistych.

Jednym z najbardziej widocznych procesów rozwoju jest poszerzanie standardów IFRS o dodatkowe treści dotyczące zrównoważonego rozwoju oraz kwestii klimatycznych. W rezultacie pod auspicjami IFRS powołano w 2021 r. Radę Międzynarodowych Standardów Zrównoważonego Rozwoju (International Sustainability Standards Board, ISSB) oraz opracowano projekty (*exposure drafts*) standardów MSSF (IFRS) dotyczące ujawnień zrównoważonego rozwoju (*Sustainability Disclosure Standards*), których treść jest oparta na standardach SASB (standardy raportowania niefinansowego opracowane przez Sustainability Accounting Standards Board, amerykańską instytucję *non-profit* powstałą w 2011 r.). Docelowo zresztą standardy SASB mają być zastąpione przez standardy IFRS S. W czerwcu 2023 r. standardy IFRS S zostały przyjęte i obowiązują dla okresów sprawozdawczych rozpoczynających się od 1 stycznia 2024 r. oraz dotyczą odpowiednio [International Financial Reporting Standards, 2023]:

- IFRS S1 „Ogólne wymagania dotyczące ujawniania informacji finansowych związanych ze zrównoważonym rozwojem” (*General Requirements for Disclosure of Sustainability-Related Financial Information*),
- IFRS S2 „Ujawnienia dotyczące aspektów klimatycznych” (*Climate-Related Disclosures*).

Wskazane standardy są przeznaczone dla jednostek, które sporządzają sprawozdania finansowe zgodnie z MSSF lub US GAAP. Zakłada się, że ten obszar raportowania będzie stanowił element nieodłączny pozostałych raportów finansowych ogólnego przeznaczenia, sporządzanych zgodnie z IFRS, ale będzie realizowany w dowolnej formie i postaci, np. odrębnych raportów.

IFRS S1 zawiera ogólne wymogi dotyczące ujawniania informacji finansowych związanych ze zrównoważonym rozwojem, a w szczególności połączone z tym ryzyka i szanse, które wpływają na realizację przyjętej strategii i realizację modelu biznesu. Informacje ujawniane są w kontekście potrzeb użytkowników sprawozdań ogólnego przeznaczenia w zakresie oceny wartości przedsiębiorstwa i podejmowania decyzji o dostarczeniu zasobów, z zachowaniem następującej struktury elementów:

- ład korporacyjny,
- strategia, w tym szanse i ryzyka, które mogą wpływać na model biznesu i realizację strategii w krótkim, średnim i długim okresie,
- zarządzanie ryzykiem,
- wskaźniki (mierniki) obrazujące aspekty zrównoważonego rozwoju związane ze strategią, modelem biznesu, ryzykiem i szansami – zgodne z branżowymi normami określonymi w standardach SASB, wytycznymi IASB lub stosowane przez jednostki zgromadzone w tych samych branżach lub terytoriach geograficznych.

Standard IFRS S2 dotyczy ujawniania informacji związanych z klimatem, a w szczególności o ryzyku, jakie dotyczy przedsiębiorstwa, w tym:

- oceny skutków znaczącego ryzyka oraz możliwości (szans) związanych z klimatem, które wpływają na wartość przedsiębiorstwa,
- poznanie i zrozumienie, w jaki sposób jednostka wykorzystuje zasoby oraz jak związane z tym nakłady, działania, produkty i rezultaty wspierają realizację strategii i zarządzanie ryzykiem i szansami związanym z kwestiami klimatycznymi,
- oceny zdolności jednostki do adaptacji planowania, modelu biznesu i działalności operacyjnej do istotnych ryzyk i możliwości związanych z aspektami klimatycznymi.

Ryzyka, które należy zidentyfikować, dotyczą kwestii klimatycznych, a w szczególności ryzyka transformacji na niskoemisyjną działalność, fizyczne zagrożenia oraz szanse wynikające ze zmian klimatu. Ujawnienia mają być realizowane z osadzeniem w specyfice branżowej. Dla tego celu w odrębnym dokumencie zostały przygotowane dedykowane wymagania branżowych ujawnień. Dla ochrony zdrowia są to części 27-31 (w zależności od rodzaju działalności) [International Financial Reporting Standards, 2023]. Standardy ujawnień dotyczących sektora ochrony zdrowia zostały ujęte w przekrojach dotyczących:

- farmaceutyki detalicznej,
- opieki zdrowotnej, obejmującej wszelkie placówki świadczące usługi opieki zdrowotnej,
- dystrybutorów produktów dla opieki zdrowotnej,
- opieki koordynowanej (płatnicy, firmy ubezpieczeniowe, *managed care* i podobne),
- sprzętu i materiałów medycznych.

Ujawnienia na temat zrównoważonego rozwoju w zakresie opieki zdrowotnej dotyczą wpływu klimatu na zdrowie i infrastrukturę, kwestii zarządzania energią i odpadami (tabela 3.8).

Tabela 3.8. Zakresy ujawnień zrównoważonego rozwoju oraz branżowe mierniki ich pomiaru dla jednostek świadczących usługi opieki zdrowotnej

Zakres	Miernik	Kategoria	Jednostka pomiaru	Kod sprawozdawczy
Zrównoważony rozwój				
Zarządzanie energią	Całociowe zużycie (bezpośrednie) energii (1) (z wszelkich źródeł, nabytej i wytworzonej; paliwa, energia elektryczna, ciepła, chłodzenie, para wodna i inne). Energia elektryczna pobrana z sieci (2) (% w stosunku do całej pobranej energii). Energia pochodząca z odnawialnych źródeł (3)	Ilościowe	GJ (gigadzul), procent zużytej energii (%)	HC-DY-130a.1
Zarządzanie odpadami	Całkowita ilość odpadów medycznych, procent (a) spalonych, (b) poddanych recyklingowi lub obróbce, (c) składowanych	Ilościowe	Tony (t)	HC-DY-150a.1
	Całkowita ilość odpadów farmaceutycznych (1) szkodliwych, (2) nieszkodliwych; procent (a) spalonych, (b) poddanych recyklingowi lub przetworzonych, (3) składowanych	Ilościowe	Tony (t), procent (%)	HC-DY-150a.2
Wpływ klimatu na zdrowie i infrastrukturę	Opis zasad i praktyk odnośnie do reakcji na (1) fizyczne zagrożenia wynikające ze zwiększonej częstotliwości i intensywności ekstremalnych zdarzeń pogodowych (np. teren podatny na huragany, zalewania, położenie kluczowego sprzętu, dostępność zasilania awaryjnego), (2) zmiany zachorowalności i umieralności z powodu chorób i schorzeń, związanych ze zmianami klimatu (np. napływ pacjentów w okresie upałów, choroby wynikające z upału, wiedza i kompetencje leczenia chorób tropikalnych rozprzestrzeniających się wskutek zmian klimatu, choroby przenoszone przez wodę, zaburzenia rozwoju człowieka w wyniku zmian klimatu)	Dyskusja i analiza	Nie dotyczy	HC-DY-450a.1
Działalność				
Mierniki działalności operacyjnej	Liczba obiektów (1) i łóżek (2) według rodzaju	Ilościowe	Liczby	HC-DY-000.A
	Liczba przyjęć szpitalnych (1) oraz wizyt ambulatoryjnych (2)	Ilościowe	Liczby	HC-DY-000.B

Źródło: opracowanie własne na podstawie International Financial Reporting Standards [2023].

Jednostki ochrony zdrowia to podmioty, których działalność konsumuje duże ilości energii różnego rodzaju oraz generuje dla środowiska szczególnie niebezpieczne odpady medyczne i odpady związane z produktami farmaceutycznymi. Stanowi to przesłankę do implementacji sprawozdawczości niefinansowej, która obejmuje te elementy (tabela 3.8). Z perspektywy wpływu na środowisko wskazane obszary są kluczowe dla oceny działalności jednostek. Ponadto rozpatrywać należy, jak wzrost ekstremalnych zjawisk pogodowych, związanych ze zmianą klimatu, może wywołać zagrożenia dla placówek opieki zdrowotnej, szczególnie w aspekcie nagłej pomocy poszkodowanym. W połączeniu z potencjalnym rozprzestrzenianiem się chorób zakaźnych oraz niedoborami żywności i wody zdarzenia te mogą wywołać istotne implikacje dla funkcjonowania wskazanej branży. W związku z powyższym uznaje się, że ujawnianie zasad, praktyk i przygotowania na wskazane zagrożenia pozwoli pełniej zrozumieć tworzenie wartości w badanych podmiotach.

Standardy IFRS S są odpowiedzią na apele głównych użytkowników (inwestorów, pożyczkodawców i innych kredytodawców) sprawozdawczości finansowej ogólnego przeznaczenia o bardziej spójne, kompletne, porównywalne i weryfikowalne informacje finansowe związane ze zrównoważonym rozwojem, celem wsparcia w pełnej ocenie wartości przedsiębiorstwa. Istotną staje się bowiem nie tylko sama ocena zasobów, ale również ocena relacji, wiedzy, odniesienia do zasobów naturalnych, ryzyka związanego ze zrównoważonym rozwojem i możliwościami z tym związanymi. Ryzyka i szanse związane ze zrównoważonym rozwojem wynikają z zależności jednostki od zasobów oraz jej wpływu na zasoby, a także z relacji jednostki z innymi podmiotami, z których wynikają wpływy na zasoby i środowisko. Podkreśla się konieczność ukazywania relacji zależności modelu biznesu od szeregu czynników, w tym np. od zasobów naturalnych, ich dostępności i jakości, ale także ich konsumpcji lub erozji, co może negatywnie kształtować obraz jednostki i zaufanie biznesowe partnerów, a to z kolei kreuje wyniki finansowe, plany rozwojowe oraz stopę zwrotu z kapitału.

W rezultacie różnorodnych zmian w obszarze raportowania można uznać, że nadrzędnymi zadaniami stawianymi przed raportowaniem są po pierwsze jego integracja i uporządkowanie, a po drugie optymalizacja procesów sprawozdawczych i ograniczenie kosztów ich realizacji, w połączeniu ze zwiększeniem użyteczności sprawozdawczości. Tym bardziej że jak wskazują badania [Dagilene i in., 2020] w zakresie raportowania środowiskowego, duże firmy produkcyjne starają się legitymizować realizowane działania, wykorzystując różnorodne praktyki, a niekoniecznie wymogi prawne, co równocześnie otwiera drogę do wykorzystania wytycznych dotyczących problematyki zrównoważonego rozwoju.

Procesy integracji i rozwoju raportowania rozwijają się w sposób wyraźny od początków bieżącego stulecia. Badania wskazują, że stosowanie standardów raportowania (niefinansowego) umacnia dialog organizacji z interesariuszami [Krasodomska, Zarzycka, Dobija, 2021]. Wiele inicjatyw było prowadzonych równolegle przez różne gremia i organizacje. Na bazie ustaleń Accounting for Sustainability Project Forum w 2010 r. w ramach współpracy inicjatyw Accounting for Sustainability i GRI Global Reporting Initiative powołano Integrated Reporting Committee (IRC) – Komitet Raportowania Zintegrowanego, przekształcony kolejno w Międzynarodową Radę Raportowania Zintegrowanego – International Integrated Reporting Council (IIRC) [Roslender, Nielsen, 2021]. Jej członkowie reprezentowali międzynarodowe środowisko: regulatorów, inwestorów, przedsiębiorstw, instytucji stanowiących standardy, naukowców, praktyków rachunkowości oraz organizacji sektora NGO. W roku 2021 rada połączyła się z Radą Standardów Rachunkowości Zrównoważonego Rozwoju – Sustainability Accounting Standards Board (SASB), tworząc Value Reporting Foundation, która kolejno została włączona w struktury IFRS Foundation w celu wspólnej pracy nad opisanymi standardami IFRS S.

Istotny krok w rozwoju raportowania zintegrowanego nastąpił w roku 2013, w którym IIRC przedstawiła dokument regulujący strukturę raportowania zintegrowanego o nazwie Międzynarodowe Ramy Raportowania Zintegrowanego (*International Integrated Reporting Framework*), zaktualizowane kolejno w roku 2021. Skoncentrowane są na mierzeniu i komunikowaniu wyników finansowych i niefinansowych przedsiębiorstwa oraz wpływów środowiskowych, społecznych i ekonomicznych. Opracowane w kontekście działalności sektora komercyjnego, znajdują również zastosowanie w jednostkach *non-profit* i sektora publicznego [International Integrated Reporting Council, 2021]. Warto podkreślić, że wyraźnie wydzielono trzy tematy szczególnie rozpatrywane przez interesariuszy i sporządzających raport zintegrowany. Są nimi:

- odpowiedzialność za raport zintegrowany,
- rozważania dotyczące modelu biznesu oraz
- określanie przyszłych kierunków rozwoju.

Ramy IIRC nie stanowią jedynych, wyłącznych wskazówek. Istnieją również inne, lecz często selektywne, i są to m.in. [Dratwińska-Kania, Ferens, Szewieczek, 2021: 33-36]:

- wytyczne Global Reporting Initiative GRI,
- norma ISO 26000,
- wytyczne KPIs (*key performance indicators*) for ESG,
- inicjatywa A4S (*Accounting for Sustainability*),
- Standard Informacji Niefinansowych (SIN) – dotyczący spółek raportujących w oparciu o przepisy obowiązujące w Polsce.

Pozytywne opinie na temat raportowania zintegrowanego prezentuje wiele badaczy, podkreślając równocześnie, że nie jest konieczne dokładne odzwierciedlenie struktury raportowania opracowanej przez IIRC. Nie forma jest bowiem ważna, ale możliwość ujawniania realizowanych strategii i działań zrównoważonego rozwoju, w tym modeli biznesu [Brunelli, Ranalli, 2020]. Równocześnie badania przeprowadzone przez M.A. Camillieri [2018] potwierdziły przydatność ram IIRC w realizacji sprawozdawczości korporacyjnej, a szczególnie jej części niefinansowej. C. Churet i R.G. Eccles [2014] wykazali, że istnieje silna relacja między raportowaniem zintegrowanym a skutecznością zarządzania i tworzenia wartości w długim okresie, która jest odzwierciedlona wskaźnikami w obszarze środowiskowym, społecznym i ładu korporacyjnego, szczególnie w niektórych sektorach, a zwłaszcza w opiece zdrowotnej. J. Dyczkowska i J. Fijałkowska [2022] podkreślają zaletę w postaci użyteczności w rozwiązywaniu wątpliwości i innych potrzeb interesariuszy. Z kolei J. Krasodomska, E. Zarzycka i D. Dobija [2022] podkreślają, że zainteresowanie raportowaniem realizacji celów zrównoważonego rozwoju dotyczy głównie klientów, pracowników i interesariuszy skoncentrowanych na ochronie środowiska, podczas gdy inwestorów nie cechuje takie zainteresowanie.

Przytoczone badania pozwalają twierdzić, że istotnie pozytywna jest wartość dodana ram IIRC, nietrudno również pominąć faktu sprzyjania transparentności ujawnień oraz zwiększonej użyteczności ich porównań. Wskazane ramy nie są wyłączne dla rozpatrywania raportu zintegrowanego. Sprawozdawczość zintegrowana stanowi szeroką płaszczyznę, dość swobodnie i różnorodnie określaną [Maniora, 2017]. Jednak wspólnymi fundamentami różnych podejść są łączenie różnych sprawozdań w pewien wspólny zbiór i dążenie do zaspokojenia potrzeb informacyjnych wielu różnych grup interesariuszy. Integracja stanowi odzwierciedlenie wypełniania wytycznych i dobrych praktyk o zasięgu międzynarodowym, a dotyczących w szczególności raportowania finansowego i niefinansowego [Szczepańska, 2015: 179]. W tym kontekście raport zintegrowany w ujęciu szerokim postrzegany jest holistycznie jako pewna filozofia komunikacji, system komunikowania i utrzymywania relacji z różnymi interesariuszami. Stanowi on połączenie różnych sprawozdań, także dotyczących kapitału intelektualnego, wpływu środowiskowego oraz działań komunikacyjnych podejmowanych przez przedsiębiorstwo, i w efekcie tworzy wspólny, spójny i wzajemnie powiązany system komunikacji realizowany w różnych formach. Podejście szerokie rozumie raport zintegrowany jako osadzony w zestawie działań systemowych, wypracowanych procedury i relacji.

W ujęciu wąskim raport zintegrowany stanowi łączne sprawozdanie, które zawiera zestaw informacji prezentowanych w rocznym sprawozdaniu finansowym, oraz informacji ujętych w raporcie zrównoważonego rozwoju i podob-

nych. Następuje scalenie zestawu informacji finansowych i niefinansowych ujętych w sprawozdaniu finansowym z informacjami niefinansowymi prezentowanymi w raporcie CSR [Eccles, Krzus, 2010]. Początkowe postrzeganie raportu zintegrowanego jako skoncentrowanego na tematyce zrównoważonego rozwoju i CSR ewoluje w kierunku skupienia na ujawnianiu procesów tworzenia wartości dla inwestorów [Krasodomska, 2018]. Ponadto wąskie podejście do raportowania zintegrowanego wiąże się często z zastosowaniem w sposób bezpośredni międzynarodowych wytycznych raportowania zintegrowanego oraz regulacji prawa bilansowego (o ile występują).

W świetle IIRC nadrzędnym celem raportu zintegrowanego jest dostarczenie dawcom kapitału finansowego informacji, w jaki sposób organizacja tworzy, utrzymuje i konsumuje wartość w czasie. Korzyść z tego raportu mają osiągnąć wszyscy interesariusze zainteresowani zdolnością organizacji do tworzenia wartości, w tym pracownicy i klienci, dostawcy, partnerzy biznesowi, społeczność lokalna i decydenci [International Integrated Reporting Council, 2021: 5]. Rozpatrywanie raportu zintegrowanego wyłącznie w ujęciu wąskim, jako scalenia odrębnych raportów, pozbawia go jego potężnego potencjału informacyjnego oraz wpływów, które może kształtować. Raport ten stanowi bowiem wyraz myślenia zintegrowanego i w tej filozofii przedstawia informacje sprawozdawcze, które skupiają się na zdolności organizacji do tworzenia wartości w różnym okresie [International Integrated Reporting Council, 2021: 3] Niemniej jednak ograniczanie liczebności rozłącznych sprawozdań i komunikatów też jest jego silną stroną.

Cele szczegółowe raportowania zintegrowanego według IIRC zostały ustalone w czterech zakresach [International Integrated Reporting Council, 2021]:

- poprawa jakości informacji dla kapitałodawców celem bardziej efektywnej ich alokacji,
- promocja spójnego podejścia do sprawozdawczości korporacyjnej o szerokim zakresie, która komunikuje pełen zakres czynników wpływających w istotny sposób na zdolność organizacji do tworzenia wartości,
- wzrost zakresu zarządzania, ujawniania odpowiedzialności związanej z różnymi kapitałami (finansowy, produkcyjny, intelektualny, ludzki, społeczny, naturalny i relacyjny) oraz promowanie zrozumienia ich współzależności,
- wspomaganie zintegrowanego myślenia, podejmowania decyzji i realizacji działań, które są zogniskowane wokół kreacji wartości w krótkim, średnim i długim okresie.

Raport zintegrowany w konstrukcji IIRC składa się z ośmiu wyraźnych, wzajemnie powiązanych zakresów (tabela 3.9), co umożliwia zrozumienie strategii organizacji w połączeniu z kombinacją, powiązaniem i zależnością różnych czynników, które kształtują jej zdolność do tworzenia wartości w długim, śred-

nim i krótkim okresie. Występuje tutaj relacja dwustronna wyrażająca zaangażowanie kapitałów dla tworzenia wartości oraz ich uzupełnienie (wzbogacenie) wykreowaną wartością [International Integrated Reporting Council, 2021: 25-26].

Tabela 3.9. Elementy raportu zintegrowanego według International Integrated Reporting Council

Element raportu	Charakterystyka
Organizacja i jej zewnętrzne otoczenie	Opis działalności organizacji, jej natury, przyjętych wartości i etyki oraz kultury organizacyjnej, a także warunków, w jakich ją wykonuje, relacji z kluczowymi interesariuszami, w tym legitymizacji i zaspokajania ich potrzeb i interesów, miejsce w łańcuchu wartości, główne rynki i działalności, informacje o pracownikach i przychodach, istotne czynniki zewnętrzne (prawne, polityczne, środowiskowe, społeczne, handlowe)
Ład korporacyjny	Opis, w jaki sposób struktura zarządzania wspomaga zdolność przedsiębiorstwa do tworzenia wartości w różnym horyzoncie czasu, w tym kwestie kompetencji i doświadczenia, relacje płci, procesy podejmowania decyzji strategicznych, kształtowania kultury organizacyjnej, postaw etycznych i nastawienia do ryzyka
Model biznesu	Opis, w jaki sposób i z jakimi nakładami, poprzez kluczowe działania, dokonywana jest transformacja nakładów w wyniki i rezultaty dla realizacji celów strategicznych oraz kreacji wartości
Szanse i zagrożenia (ryzyka)	Opis istotnych szans i zagrożeń oraz ich wpływu na tworzenie wartości, a także działań podejmowanych dla ograniczania ryzyka i wykorzystywania szans
Strategia i wykorzystanie zasobów	Opis, jakie są zamierzenia organizacji i w jaki sposób zamierza je zrealizować, wskazanie długo-, średnio-, i krótkookresowych celów oraz strategii ich realizacji, planowanych zasobów i tego, jak planuje mierzyć osiągnięcia i pożądane wyniki
Dokonania	Opis, w jakim stopniu osiągnięto cele strategiczne w sprawozdawanym okresie i jakie są wyniki oraz ich wpływ (pozytywny i negatywny) na kapitały, również jakie jest wskazane wykorzystanie wskaźników ilościowych odnośnie do celów, ryzyka, szans
Perspektywy	Opis, jakie wyzwania i przeszkody mogą wystąpić w związku z realizacją przyjętej strategii i jakie są potencjalne implikacje tych zjawisk na model biznesu i przyszłe dokonania, także jakie są wpływy otoczenia zewnętrznego i zabezpieczenia, by zmierzyć się z krytycznymi wyzwaniami i trudnościami
Podstawa prezentacji raportu	Opis, w jaki sposób ustala się, co ująć w raporcie zintegrowanym i jakie są zastosowane zasady kwantyfikacji i oceny tych wyborów, wskazane odpowiedzialności za poszczególne jego części

Źródło: opracowanie własne na podstawie International Integrated Reporting Council [2021: 8-52].

Wskazane elementy raportowania są wsparte przez szereg dodatkowych wyjaśnień zawartych we wskazanych ramach koncepcyjnych oraz dodatkowych dokumentach o charakterze wspierającym i technicznym. Jednymi z zagadnień najszerzej omawianych są model biznesu oraz elementy składające się na jego opis, a w szczególności kapitały. Mając na względzie cele stawiane przed prezentowaną monografią, tematyka ta została przedstawiona w punkcie 3.4. Ra-

portowanie zintegrowanie budzi również krytykę [Flower, 2015: 1]. D. Tweedie [2024] wskazuje koncentrację na raportowaniu kapitałów i ich wpływu na długoterminowe efekty (zyski), a więc dla interesariuszy dostarczających i korzystających z tych kapitałów. Podkreśla, że cel skoncentrowany na zysku jest wadliwy, a przed raportowaniem zintegrowanym stoi cel uwypuklenia kapitału społecznego i środowiskowego. Stawiane zarzuty dotyczą znacznych nakładów czasu i zaangażowania pracowników na jego realizację [KPMG, 2012; PwC, 2015; McNally, Cerbone, Maroun, 2017]. Wymagane zaangażowanie i stopień zrozumienia idei oraz istniejących wytycznych, a także stopień skomplikowania procesów mogą być obserwowalne poprzez pryzmat zgodności z istniejącymi regulacjami oraz standardami. Badania przeprowadzone przez E. Ortiz-Martínez, S. Marín-Hernández i L.A. Sánchez-Aznara [2020] na grupie wszystkich raportów zintegrowanych w bazie IIRC za lata 2011-2015 (174 raporty) wskazały, że zgodność tych raportów z zasadami IIRC jest niewielka oraz niejednolita. Również badania [Stubbs, Higgins, 2014] przeprowadzone na grupie spółek australijskich oraz [Haji, Anifowose, 2017] w spółkach południowej Afryki prezentują podobne rezultaty. Autorzy podkreślają, że raportowanie zintegrowane nie stanowi rewolucji, a raczej naturalny, kolejny krok w rozwoju sprawozdawczości, i niekoniecznie przyniesie wartość dodaną wykraczającą poza zwiększenie porównywalności i spójności raportów. Z kolei badania sprawozdań brytyjskich uczelni wyższych w latach 2014-2016 [Hassan i in., 2019] wskazują znaczny wzrost elementów raportów zintegrowanych zgodnych ze strukturą ramową IIRC. Badania potwierdzają równocześnie pozytywne zjawisko stopniowego wprowadzania podejścia zintegrowanego myślenia do ujawniania wyników działalności.

Kolejnym zarzutem odnośnie do stosowania wytycznych raportowania zintegrowanego jest brak skutecznej analizy potrzeb interesariuszy poprzez problemy z integracją sprawozdań sporządzanych w oderwaniu przez różne osoby w przedsiębiorstwie [McNally, Cerbone, Maroun, 2017]. Inne to swoboda kreacji informacji, brak przejrzystości i porównywalności, rozproszenie, nadmierne ujawnienia w konkurencyjnym środowisku, brak atestacji oraz występujące zagrożenie przeciążeniem informacyjnym [Dratwińska-Kania, Ferens, Szewieczek, 2021: 39]. W tym jednak kontekście podkreśla się istotną rolę, jaką odgrywają specjaliści z zakresu rachunkowości, posiadając i rozwijając kierunkową wiedzę i umiejętności [Szadzińska, 2014], szczególnie że zauważono, iż wśród specjalistów rachunkowości postawa w kierunku raportowania społecznej odpowiedzialności biznesu zmienia się pozytywnie po realizacji doskonalenia zawodowego [Krasodomska, Michalak, Świetla, 2020]. Równocześnie warto mieć na uwadze ciekawe wyniki badań D. Dobii z zespołem [2023] wskazujące, że w określonych warunkach (spółki sektora niefinansowego notowane na GPW) doświadczenie w księgowości i finansach może ograniczać skupienie na niektó-

rych zakresach ujawnień niefinansowych, podczas gdy siłę napędową takiego raportowania stanowią orientacja międzynarodowa oraz płeć (kobiety) członków organów nadzorczych i zarządzających.

Istotnym problemem jest również stosowanie tzw. technik zarządzania wrażeniem, w tym manipulacji słowem, kolorem, obrazem i tekstem. Zarządzanie wrażeniem może przybierać różne konteksty, często polega na retrospektywnym racjonalizowaniu działań organizacji dla eliminacji niespójności między decyzjami jednostki a akceptowanymi społecznie normami podejmowania decyzji [Masztalerz, 2016: 45], w każdym jednak przypadku polega ono na wybiórczym prezentowaniu określonych informacji dla wywołania pożądanego efektu [Szadziwska, Shygun, 2023].

Informacje niewygodne dla jednostki, zazwyczaj o negatywnym wydźwięku, są celowo prezentowane w sposób niezrozumiały, co utrudnia ich interpretację i ocenę przez interesariuszy [Bąk, Strojek-Filus, 2022]. Badania wskazują, że stosowanie form narracji i strony wizualnej do przekazywania określonych treści dotyczących ujawnień środowiskowych szczególnie przez duże spółki giełdowe sektora energetycznego, które wyraźnie wykorzystują technikę zarządzania wrażeniem dla wyeksponowania pozytywnych aspektów związanych z działaniami prośrodowiskowymi oraz bagatelizowania aspektów negatywnych wpływów na środowisko [Szadziwska, Kujawski, 2022]. Kolejne badania dotyczące spółek uciążliwych dla środowiska oraz o dużym znaczeniu społecznym wskazały, że raport zintegrowany cechuje większy stopień wykorzystania infografik niż w innych raportach, ponadto istnieje zależność między uciążliwością środowiskową przedsiębiorstw a liczbą infografik zawartych w sprawozdawczości (choć niekoniecznie dotyczą one aspektów środowiskowych, gdyż badania wykazały zależność w obszarze infografik społecznych) [Szadziwska, Shygun, 2023]. Wykorzystanie technik manipulowania wrażeniem dla podkreślania pozytywnych działań stwierdzono również wśród banków w Polsce [Bauer i in., 2020: 246-249]. Z kolei spółki branży spożywczej równie chętnie wykorzystują fotografie w sprawozdaniach zrównoważonego rozwoju oraz ESG do legitymizacji swoich działań i zarządzania wrażeniem jako spółek zaangażowanych w zrównoważony rozwój [Szadziwska, Bucior, Jaworska, 2024]. Stosowane są także praktyki greenwashingu, szczególnie w obszarze sprawozdawczości CSR [Śniezek, Krasodomska, Szadziszewska, 2018]. W tym kontekście należy również zauważyć, że problemem jest nadal w niewielkim stopniu uregulowana i stosowana atestacja sprawozdań niefinansowych [Krasodomska, Zieniuk, 2021; Krasodomska, Zarzycka, Zieniuk, 2024].

Uzupełniając dyskurs naukowy, należy zauważyć, że procesy integracji raportowania to ciągle jeszcze pewne *novum*, stale poszerzane o nowe obszary sprawozdawcze. Trudno zatem wymagać, by adaptacja, modyfikacja, ewaluacja

i upowszechnienie nastąpiły w sposób sprawny. Proces ten wymaga czasu. Zauważalne są również działania określone nazwą koncepcji *Core & More*, która stanowi odpowiedź na fakt, iż rozwój sprawozdawczości korporacyjnej, zogniskowanej wokół sprawozdania zintegrowanego lub elementów go tworzących, spowodował znaczne poszerzenie zakresu prezentowanych informacji, a to z kolei doprowadziło do ich natłoku. Utrudnia to dostęp do informacji przydatnej, zmniejsza przejrzystość i rodzi zagrożenie wystąpienia smogu informacyjnego, skutkując ostatecznie zmniejszeniem przydatności i użyteczności decyzyjnej prezentowanych informacji. Równocześnie sprawozdawczość ma być elastyczna i ukazywać, jak przedsiębiorstwa realizują i zmieniają w sposób dynamiczny modele biznesu, by kreować i przechwytywać wartość.

Sprawozdawczość z jednej strony powinna być skoncentrowana na istocie, zawierać kluczowe informacje, które będą zawarte w raporcie podstawowym *Core*, przybierającym postać ustrukturyzowanego podsumowania [Blomme, 2019]. Natomiast drugi człon nazwy „*More*” prezentuje regułę, która stanowi, iż wszelkie dodatkowe, bardziej szczegółowe informacje, selektywnie skoncentrowane na zaspokajaniu potrzeb konkretnych grup odbiorców, będą zawarte w dodatkowo tworzonych raportach, dedykowanych potrzebom tych wybranych grup odbiorców. Uzasadnia to tworzenie większej liczby częściowych raportów, ale jedynie dla tych odbiorców, którzy z tych informacji skorzystają. Można również zakładać, że raporty te będą węższe, tematyczne. *Core & More* to w istocie koncepcja odpowiedniej organizacji sprawozdawczości, szczególnie w części związanej z prezentacją informacji niefinansowych, choć najpełniej jest to realizowane, gdy są one uzupełniane o dane finansowe. Nietrudno wskazać, że czerpie ona regułę ze stosowanej w ramach Global Reporting Initiative (GRI Generation 4) procedury, która oferuje organizacjom dwie możliwości przygotowywania raportu zrównoważonego rozwoju: (1) opcja *core*, wskazująca zawarcie wyłącznie istotnych elementów, oraz (2) opcja *comprehensive*, która przewiduje większą liczbę ujawnień, w tym dotyczących zarządzania i wszystkich zidentyfikowanych istotnych elementów [Rudyanto, Wimelda, 2019].

Konkluzja, jaka się tu formułuje, wskazuje, że rozproszenie sprawozdawczości to problem coraz powszechniej zauważany, który staje się przedmiotem dyskursu naukowego oraz praktycznego i bez wątpienia będzie dalej prowadzony. Przytaczany jest wskazany już wcześniej problem przeciążenia informacyjnego, który na bazie krzywej przesytu informacyjnego Tadusiewicza po przekroczeniu punktu przełamania powoduje, że informacja sprawozdawcza staje się bezużyteczna. Poszukuje się zatem sposobów zapobiegania rozwojowi tych negatywnych zjawisk. Mając na celu, by sprawozdawczość korporacyjna nie utraciła swojej mocy we wspieraniu procesu decyzyjnego, proponuje się, by raport składał się z dwóch wyraźnie wydzielonych elementów [Accountancy Europe, 2017] (tabela 3.10):

- a) raport podstawowy, który zawiera podsumowanie najistotniejszych informacji, w tym:
- kluczowe informacje finansowe,
 - kluczowe informacje niefinansowe,
 - linki zawierające odniesienie do bardziej szczegółowych informacji, o ile użytkownik jest nimi zainteresowany, oraz
- b) raporty szczegółowe, zawierające detale przydatne dla konkretnych odbiorców.

Tabela 3.10. Zakres sprawozdań ogólnych i szczegółowych w nurcie koncepcji *Core & More*

Sprawozdanie ogólne	Sprawozdanie szczegółowe
– Jeden raport – Zwięzły, krótki, nadrzędny, całościowy, lecz ogólny obraz przedsiębiorstwa, zawiera istotne informacje dla wszystkich interesariuszy oraz hyperlinki/odniesienia przekierowujące do szczegółowych informacji (<i>more</i>)	– Wiele raportów cząstkowych – Szczegółowe, merytoryczne informacje selektywnie grupowane dla wybranych interesariuszy – Zawiera wykresy, rysunki, filmy i podobne, hyperlinki
Strategia i przyjęty model biznesu	Pełne sprawozdanie finansowe wraz z ujawnieniami szczegółowymi
Kluczowe informacje finansowe i ich analiza	Szczegółowe informacje o stosowaniu zasad ładu korporacyjnego
Kluczowe informacje niefinansowe (wskaźniki efektywności zarządzania, sprawności operacyjnej, środowiskowe, społeczne)	Informacje na temat zrównoważonego rozwoju, w tym dotyczące klimatu, i inne środowiskowe, polityka różnorodności, prawa człowieka, odpowiedzialność społeczna
Główne ryzyka i przyjęte strategie zabezpieczenia przed nimi	Sprawozdawczość podatkowa (w tym według krajów)
Kluczowe aspekty ładu korporacyjnego	Informacje o zatrudnieniu i polityce kadrowej oraz płacowej
Kluczowe perspektywy, plany, prognozy	Informacje o wartościach niematerialnych nieuwjętych w sprawozdaniu finansowym
	Raport zarządu
	Szczegółowe informacje o obszarach ryzyka i zarządzania nim, system kontroli wewnętrznych

Źródło: opracowanie własne na podstawie Accountancy Europe [2017]; Blomme [2019]; Mazurkiewicz [2020].

G.K. Świdarska i M. Krysik [2019: 55-56] proponują, by raporty *more* zawierały również:

- opis grup interesariuszy, dla których przygotowany jest raport,
- jakie są potrzeby informacyjne tej grupy interesariuszy (zdaniem przedsiębiorstwa),
- w jaki sposób jednostka zaspokaja te potrzeby oraz
- jakie ryzyko dla wskazanych interesariuszy generuje działalność przedsiębiorstwa.

Atrybutami, które w istotny sposób determinują rozwój tej linii raportowania, są szybkie zmiany technologiczne i postępująca digitalizacja. Sprawozdawczość ta realizowana jest głównie w formule online poprzez powszechne, a zatem transparentny dostęp. Raporty są interaktywne i elastyczne, powiązane ze sobą np. poprzez hiperlinki, okienka nawigacyjne i podobne. Są dostępne poprzez stronę internetową lub aplikację, wykorzystując internetowe narzędzia nawigacyjne, aby przejść do pożądanej warstwy informacji. Rozwój wskazanej koncepcji stanowi potwierdzenie zarówno przyszłości raportowania zintegrowanego, jak i ujęcia go w pewne ramy, które uskuteczniają proces narracyjny. Znajdują też zastosowanie w raportowaniu modelu biznesu, które w obecnych warunkach wykazuje cechy rozproszenia i nieuporządkowania.

Wprowadzenie Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/95/UE w sprawie ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności [Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady zmieniająca dyrektywę..., 2014] spowodowało, że państwa członkowskie UE zostały zobowiązane do jej implementacji. Rezultatem tego w Polsce było wprowadzenie od początku roku 2017 Ustawą o zmianie ustawy o rachunkowości [2017] obowiązku raportowania niefinansowego przez wybrane spółki. Obowiązek uzupełnienia sprawozdania z działalności o element nazwany oświadczeniem na temat informacji niefinansowych lub sporządzenia odrębnego sprawozdania na temat informacji niefinansowych dotyczy spółek giełdowych oraz instytucji finansowych, o których mowa w art. 3, ust. 1e, pkt. 1-6 Ustawy o rachunkowości [2023: art. 49b], będących spółką kapitałową, spółką komandytowo-akcyjną lub taką spółką jawną albo komandytową, której wszystkimi współnikami ponoszącymi nieograniczoną odpowiedzialność są spółki kapitałowe, spółki komandytowo-akcyjne czy spółki z innych państw o podobnej do tych spółek formie prawnej, pod warunkiem, że w roku obrotowym, za który sporządza sprawozdanie finansowe, oraz w roku poprzedzającym ten rok przekroczyły następujące wartości:

- średnioroczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty – 500 osób,
- suma aktywów bilansu na koniec roku obrotowego – 85 mln PLN, lub przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy – 170 mln PLN.

Elementem wskazanego oświadczenia/sprawozdania jest m.in. model biznesu, który z perspektywy sprawozdawczej został zaprezentowany powyżej.

Mimo krótkiego okresu implementacji badania wskazują, że czynnikami zachęcającymi do przyjęcia tych regulacji są przede wszystkim interes jednostki, presja regulacyjna, postawa kierownictwa, motywacja, siła rynkowa, chęć ujawnień niefinansowych, zarządzanie grupami interesariuszy oraz rozwój modelu biznesu [Ara, Harani, 2020]. Jednak wzrost ujawnień w przedsiębiorstwach jest nieznaczny [Zanellato, Tiron-Tudor, 2022]. Słaby stopień ujawnień niefinansowych wynika również z krótkiego czasu obowiązywania regulacji. Badania M. Wójcik-Jurkiewicz i B. Sadowskiej [2018] potwierdziły to na grupie wybra-

nych spółek giełdowych, które stosowały różne, wielowymiarowe zasady ujawnień niefinansowych. Ciekawe wnioski zaprezentowali R. Ignatowski, B. Sadowska i M. Wójcik-Jurkiewicz [2020: 37-41], ukazując, że po okresie wejścia w życie obowiązku raportowania niefinansowego spółki publiczne (notowane) zgłosiły mniejszą ich liczbę do bazy raportów prowadzonej przez GRI, jak też mniejszy ich odsetek sporządzał w kolejnych latach raporty niefinansowe. Z kolei badania F. Caputo z zespołem [2021] wykazały, że na przejrzystość ujawnień środowiskowych w kontekście Dyrektywy 2014/95/UE we włoskich spółkach interesu publicznego wpływają na ład korporacyjny i charakterystykę raportów (miejsce i rozmiar ujawnień), istnieje także tendencja unikania ujawnień o negatywnej konotacji, szczególnie w przedsiębiorstwach, które cechuje bezpośredni wpływ na społeczeństwo. Najniższy stopień przejrzystości ujawniono w sektorze przemysłowym oraz opiece zdrowotnej. Integracja informacji w raport zbiorczy i jego poszerzanie negatywnie wpływają na przejrzystość raportowanych informacji [Pizzi, Venturelli, Caputo, 2020]. Wyniki badań podkreślają przydatność, ale i konieczność weryfikacji obowiązkowej sprawozdawczości niefinansowej przez decydentów [Abela, 2020].

Badacze proponują również modyfikację tradycyjnych ram raportowania zintegrowanego koncentrujących się na inwestorach jako głównych interesariuszach, aby wykorzystując teorię interesariuszy Freemana, dokonać modyfikacji modelu sprawozdawczego celem zwiększenia jego przydatności w tych branżach, w których pozycja inwestorów jest słabsza [Dameri, Ferrando, 2022]. Jako przykład wskazywany jest sektor ochrony zdrowia, w którym zmodyfikowany model raportowania zintegrowanego został wykorzystany także do samooceny organizacji w aspekcie wypełniania założeń teorii interesariuszy, pozwalając na lepsze ukazanie różnym użytkownikom całego procesu tworzenia wartości.

Rozważania przeprowadzone w rozdziale trzecim zrealizowano przy wykorzystaniu metody analizy treści literatury przedmiotu, zarówno krajowej, jak i zagranicznej, regulacji prawnych oraz innych dokumentów o powszechnym charakterze i dostępie, w połączeniu z analizą zawartości i metodą dedukcji. W częściowej realizacji celu (C4) rozprawy, który jest również przedmiotem dalszych, pogłębionych badań aplikacyjnych realizowanych w kolejnym, czwartym rozdziale, dążono do identyfikacji elementów zbieżnych ze sprawozdawczością modelu biznesu (według założeń ramowych IIRC) w strukturze obecnie realizowanej sprawozdawczości jednostek ochrony zdrowia.

Można uznać, że sprawozdawczość posiada potencjał raportowania o modelu biznesu, a szereg inicjatyw podejmowanych w przestrzeni międzynarodowej oraz wybranych krajach w kierunku raportowania modelu biznesu potwierdza zainteresowanie tą sferą. Równocześnie nie jest to temat prosty, bowiem kształtowany jest przez specjalizację i specyfikę działalności poszczególnych jednostek sprawozdawczych. Współ z rozwojem sprawoz-

dawczości zrównoważonego rozwoju, kwestii środowiskowych i społecznych skutkuje to szeregiem przeszkód, trudności i niechęci do poszerzania spektrum raportowania. Równocześnie stanowi szansę dla rozwoju raportowania o modelu biznesu poprzez inkorporację tego obszaru do wskazanych zakresów sprawozdawczych. Tymczasem obecnie realizowana sprawozdawczość przez jednostki ochrony zdrowia jest bardzo rozległa, niemniej jednak można w niej zidentyfikować szereg elementów, które stanowią części raportowania o modelu biznesu. Niekorzystne okazuje się natomiast to, że elementy te są rozproszone i niepełne, często również powtarzalne, a przez to trudne do identyfikacji, interpretacji i osadzenia na gruncie powszechnie promowanej sprawozdawczości modelu biznesu (np. według IIRC) oraz uniemożliwiające odczytanie i zrozumienie modelu biznesu jednostki ochrony zdrowia.

Przeprowadzone prace badawcze pozwoliły uznać, że sprawozdawczość modelu biznesu jest bardzo rozproszona w regulacjach prawnych i innych dokumentach pomocniczych. Na płaszczyźnie sprawozdawczej elementy modelu biznesu, ujęte w różnych formach i częściach, można odnaleźć przede wszystkim w ramach:

- sprawozdania finansowego, w tym informacji dodatkowej,
- sprawozdania z działalności (raportu zarządu),
- oświadczenia/sprawozdania na temat informacji niefinansowych,
- sprawozdania CSR, informacji środowiskowych lub podobnych,
- raportu zintegrowanego.

Spośród powyższych raportowanie zintegrowane może być uznane za raport, który w najpełniejszym stopniu potrafi ująć syntezę sprawozdawczości o modelu biznesu. Jednak raportowanie zintegrowane znajduje się nadal w fazie silnego rozwoju, głównie w obszarze upowszechniania i objęcia tym sprawozdaniem coraz szerszych grup sprawozdawczych. Ponadto nadal raportowanie zintegrowane, obejmujące m.in. model biznesu, w praktyce gospodarczej nie jest w sposób powszechny i konsekwentny postrzegane jako naturalna część procesu biznesowego. Jako istotną barierę wskazać należy implementację ustalonych nowych modeli sprawozdawczych, które nakładane są na funkcjonującą już wewnątrz przedsiębiorstw warstwę sprawozdawczą, co powoduje, iż systemy generowania informacji nie zawsze są kompatybilne z nowymi oczekiwaniami. Mimo że procesy raportowania zintegrowanego, postrzegane z perspektywy tradycyjnej, tj. opartej na istniejących regulacjach prawnych czy wytycznych, nie są powszechnie stosowane w jednostkach ochrony zdrowia, to jednak nie wyklucza to ich wykorzystania w dążeniu do rozwoju, systematyzacji i upowszechnienia sprawozdawczości modelu biznesu w tych podmiotach. Badania raportów wybranych spółek, przeprowadzone w rozdziale piątym niniejszej monografii, potwierdzają tę tezę.

Przegląd obecnego raportowania jednostek ochrony zdrowia, zasad i wytycznych raportowania o modelu biznesu oraz trwających procesów rozwoju raportowania w kierunku raportów zintegrowanych nie pozwala w pełni na pozytywną odpowiedź na pytanie badawcze P2. Łącząc te ustalenia z faktem istotnego rozbudowania sprawozdawczości finansowej, niefinansowej i mieszanej, realizowanej przez jednostki ochrony zdrowia, można uznać, że istnieje potencjał identyfikacji elementów tworzących model biznesu, równocześnie potencjał ten podlega silnemu ograniczeniu przez mnogość obowiązków sprawozdawczych realizowanych przez te jednostki i w konsekwencji rozproszenie informacji sprawozdawczej. Obecna sprawozdawczość jednostek ochrony zdrowia dostarcza jedynie wybiórczych informacji pozwalających na identyfikację modelu biznesu, a przez to nie wspiera badania jego elementów. Powoduje to, że identyfikacja elementów zbieżnych ze sprawozdawczością modelu biznesu w strukturze realizowanej sprawozdawczości jednostek ochrony zdrowia spotyka się z wieloma przeszkodami i ograniczeniami, a to z kolei pozwala, na gruncie badań teoretycznych i legislacyjnych, potwierdzić hipotezę H2, uznającą, że wartość poznawcza sprawozdawczości modelu biznesu jednostek ochrony zdrowia jest osłabiona w związku z jej rozproszeniem i nieuporządkowaniem. Hipoteza ta będzie przedmiotem dalszej weryfikacji na gruncie badań aplikacyjnych realizowanych w rozdziale czwartym monografii.

Rozdział 4

Struktura ramowa sprawozdawczości modelu biznesu jednostek ochrony zdrowia w świetle badań własnych

4.1. Metodyka badań własnych

Jednym z podstawowych atrybutów modelu biznesu jest opis procesu tworzenia wartości dla klienta. Jednostki ochrony zdrowia stanowią przykład podmiotów skupiających się na tworzeniu wartości dla klienta, którym jest przede wszystkim pacjent. Wartość ta przyjmuje postać dobrostanu osobistego pacjenta lub członków jego rodziny i innych bliskich osób, a zatem dotyczy ochrony zdrowia i życia. Wartość i proces jej tworzenia mogą być również rozpatrywane szerzej, z nieco odmiennej perspektywy skoncentrowanej na potrzebach sprawozdawczych podmiotu leczniczego, odbiorców sprawozdawanych informacji, czy też z perspektywy funkcjonowania placówki na tle otoczenia, jednakże w każdym przypadku konieczne okazuje się zastosowanie określonej formuły sprawozdawczej.

Tymczasem sprawozdawczość modelu biznesu, która pozwala na poznanie i ocenę procesu tworzenia wartości, nie jest w jednostkach ochrony zdrowia realizowana w sposób usystematyzowany. Jednostki te wypełniają wiele obowiązków sprawozdawczych o różnym charakterze, wymiarze i jednostce pomiaru.

Wypełniając lukę badawczą dotyczącą umiejscowienia koncepcji modelu biznesu w sprawozdawczości jednostek ochrony zdrowia, zawarte w niniejszym rozdziale rozważania ukierunkowano na wskazanie elementów sprawozdawczości jednostek ochrony zdrowia, które można uznać za odzwierciedlające (w określonej części) model biznesu, oraz na dokonanie pogłębionej i kontekstowej ich charakterystyki w odniesieniu do badanej branży. W przeprowadzonych rozważaniach poznawczych, systematyzujących i porządkujących wykorzystano strukturę ramową ujawnień o modelu biznesu, wyznaczoną przez International Integrated Reporting Council [2013a], w ramach której model biznesu jest określany poprzez następujące elementy:

- kapitały/zasoby,
- działania biznesowe,
- produkty,
- rezultaty.

Ponadto wymieniony wzorzec IIRC ukazuje, że elementy, które pozwalają na przedstawienie modelu biznesu, dotyczą prezentacji jednostki, jej strategii biznesowej, miejsca zajmowanego w łańcuchu wartości, kreowania wartości oraz osiągniętych wyników finansowych. Mając na względzie wskazane zakresy, dodatkowo w badaniu uwzględniono perspektywy: sposób kreacji wartości oraz misja i strategia. Wyróżnić należy także przewagę ram IIRC nad przedstawionymi zasadami opracowanymi dla raportów strategicznych przez notowane spółki brytyjskie (FRC). Wzorzec IIRC, w przeciwieństwie do wytycznych FRC, jest proponowany również podmiotom sprawozdawczym spoza rynku giełdowego, a także uwzględnia szerszy krąg interesariuszy, w tym klientów, pracowników, lokalnej społeczności [Michalak, 2016: 198]. Wyniki badań przeprowadzonych przez L. Simoniego [2022] w grupie spółek telekomunikacyjnych wskazują, że stosowanie ram IIRC charakteryzuje się szerokimi ujawnieniami informacji o modelu biznesu w relacji do spółek niewykorzystujących wskazanych standardów. Ramy IIRC stanowią istotne narzędzie promocji ujawnień o modelu biznesu [Lai, Melloni, Stacchezzini, 2013].

Uzasadnienie wyboru ram raportowania zintegrowanego International Integrated Reporting Council [2013a] jako podstawy do modyfikacji istniejących rozwiązań z uwzględnieniem specyfiki branży ochrony zdrowia znajduje uzasadnienie zarówno w przedstawionej w poprzednim rozdziale powszechności ich stosowania, wskazanych szerszych kręgach podmiotów raportujących i użytkujących, jak i w trendach dotyczących adaptacji do potrzeb sektora publicznego rozwiązań stosowanych w sektorze komercyjnym. Na poparcie tej tezy można przytoczyć wyniki badań innych badaczy podnoszących, że bezpośrednie wykorzystanie instrumentów rachunkowości stosowanych w sektorze komercyjnym może okazać się nieskuteczne [Guthrie, Manes-Rossi, Orelli, 2017]. Wykorzystanie ram IIRC do konstrukcji indeksu ujawnień o tematach zintegrowanych, tworzonego w oparciu o analizę treści sprawozdań uczelni wyższych, zaprezentował A. Hassan z zespołem [2019]. W sektorze ochrony zdrowia również dokonano takich aplikacji. R.P. Dameri i P.M. Ferrando [2022] przedstawili pozytywne wyniki modyfikacji modelu raportowania zintegrowanego IIRC na potrzeby udoskonalenia raportowania organizacji opieki zdrowotnej w odpowiedzi na zmieniające się oczekiwania interesariuszy, a przede wszystkim ukazania procesu tworzenia wartości. Podkreślili również, że włączenie procesów zintegrowanego myślenia pozytywnie wpływa na skuteczność zarządzania szpitalem.

Powyższe argumenty uzasadniają przyjętą procedurę badawczą dokonania adaptacji ram IIRC przeznaczonych w głównej mierze dla sektora prywatnego. Równocześnie elementem adaptacyjnym, który uwiarygadnia wyniki na tle potrzeb sektora publicznego, jest zaangażowanie opinii interesariuszy, wychodzących poza krąg skupiony wokół właścicieli [Cavicchi, Oppi, Vagnoni, 2019], co zostanie zrealizowane na kolejnym etapie badawczym, pod postacią badania ankietowego (rozdział piąty monografii).

Prowadzone badania kontynuują także podjętą w poprzednim rozdziale próbę odpowiedzi na pytanie (P2), czy sprawozdawczość jednostek ochrony zdrowia dostarcza informacji pozwalających na identyfikację modelu biznesu i badanie jego elementów. Jednakże prace realizowane w tym rozdziale przyjmują charakter empiryczny. Stanowią ponadto wstęp do kontynuowanych w kolejnym, piątym rozdziale rozważań dążących do odpowiedzi na pytanie (P3), czy informacja sprawozdawcza o modelu biznesu ma wartość poznawczą dla interesariuszy jednostek ochrony zdrowia.

Prowadzone w niniejszym rozdziale prace badawcze mają w zamiarze kontynuację realizacji celu C4, który skupia się na identyfikacji i rozwoju treści zbieżnych w realizowanej sprawozdawczości jednostek ochrony zdrowia w relacji do zalecanej struktury ramowej ujawnień o modelu biznesu. Pozwolą one na oznaczenie fundamentów i struktury syntetycznej dla opracowania zbiorczych, usystematyzowanych ujawnień branżowych o modelu biznesu, właściwych dla działalności jednostek ochrony zdrowia, co stanowi finalny etap i główny cel prowadzonych w monografii prac. W badaniach empirycznych realizowanych w niniejszym rozdziale postawiono hipotezę H3: Zalecana struktura ramowa ujawnień o modelu biznesu wpływa na konstrukcję raportowania modelu biznesu w jednostkach ochrony zdrowia.

Dla realizacji postawionych celów i weryfikacji hipotezy przeprowadzono badania z wykorzystaniem analizy treści (*content analysis*) wzorów i treści sprawozdań finansowych, niefinansowych i mieszanych, sporządzanych przez podmioty lecznicze, kolejno zastosowano metodę analizy porównawczej w odniesieniu do konstrukcji ramowej IIRC na temat ujawnień o modelu biznesu.

Analiza treści to jedna z najbardziej popularnych metod badań jakościowych [Neuendorf, 2017: 1]. Znajduje szerokie zastosowanie w badaniach w ramach nauk społecznych, powszechnie jest stosowana w badaniach rachunkowości [Weber, 1985; Smith, 2003: 147], a szczególnie sprawozdawczości dotyczącej informacji społecznych i środowiskowych oraz kapitału intelektualnego [Guthrie, Manes-Rossi, Orelli, 2017; Cho i in., 2021]. Również badania nad ujawnieniami modelu biznesu są realizowane z wykorzystaniem tej metody, choć częściowe utrudnienie stanowi brak spójnej definicji modelu biznesu, pozwalającej na jego ujednoliconą formułę dekompozycji. Dlatego też niektórzy autorzy wykorzystują ramy IIRC, inni strukturę *Canvas*, jeszcze inni wybiórcze regulacje występujące w wybranych krajach, w tym w krajach wspólnotowych UE [Simoni, 2022: 67-68].

Pod względem częstości wykorzystywania analiza ta bazuje w większości przypadków na rocznych sprawozdaniach finansowych [Milne, Adler, 1999: 237; Vourvachis, Woodward, 2015]. Metoda ta polega na zbieraniu danych, kodowaniu danych jakościowych w określone kategorie, a następnie liczeniu częstości występowania w danej kategorii [Ahuvia, 2001: 139], wymaga zatem zastosowania określonego indeksu ujawnień opartego na wskaźnikach. Wyznaczanie

kategorii to etap kluczowy dla zachowania trafności, rzetelności, adekwatności oraz pełności otrzymanych wyników [Szczepaniak, 2012]. Z kolei dla celów porównywalności oraz odpowiedniej wiarygodności wskazane jest, by użyte kategorie i wskaźniki ujawnień były już wcześniej zastosowane, czy to w literaturze przedmiotu czy też w wymiarze praktycznych założeń i wytycznych [Steenkamp, Northcott, 2008; Karwowski, 2018: 201; Karmańska, Łada, 2021]. Analiza treści przyjmuje dwa główne kierunki procesów badawczych, które syntetycznie można ocenić jako związane z liczeniem wyrazów, długości zdań czy ich powtarzalności, albo też skupiające się na szerszej analizie kontekstowej określonej części tekstu [Masztalerz, 2018]. W przeprowadzonych w monografii badaniach zastosowano odmianę ręcznej analizy treści, bez wykorzystania specjalistycznego oprogramowania. Stanowi ona również podstawę do przeprowadzenia na kolejnym etapie analizy dyskursu.

W badaniach rachunkowości analiza treści rzadziej dotyczy procedury liczenia określonych wyrazów, a raczej wyrażona jest w formule zbierania danych w drodze wnioskowania na podstawie tekstu lub grafiki zawartych w ujawnieniach księgowych. Powoduje to jednocześnie, że obarczona jest wadą subiektywności badacza. W celu uwiarygodnienia badania zaleca się zapewnienie spójności i przejrzystości stosowanych procedur analitycznych [Steenkamp, Northcott, 2008]. K. Krippendorff [1980] wskazał, by w analizie treści odpowiedzieć na sześć pytań: (1) Jakie dane są analizowane? (2) Jak są one zdefiniowane? (3) Jaka jest populacja, z której one pochodzą? (4) Jaki jest kontekst, w przekroju którego dane są analizowane? (5) Jakie są granice analizy? (6) Jaki jest cel wnioskowania?

Mimo założeń, iż analiza treści jest oparta na obiektywizmie i służy opisowi jawnej zawartości komunikatów, postuluje się udostępnienie badaczowi prawa do formułowania wniosków, o ile jednak są one związane z jawną zawartością badanych treści, w tym także z brakiem określonych ujawnień [Szczepaniak, 2012].

Opierając się na przedstawionych wytycznych K. Krippendorffa [1980], w procesie badawczym zastosowano następujące reguły:

- a) Analizowane dane empiryczne zawarte są w sprawozdaniach finansowych, niefinansowych i mieszanych, w tym statystycznych, sporządzanych przez podmioty lecznicze (wykaz sprawozdań i podmiotów stanowi załącznik 1);
- b) Dane zdefiniowane są poprzez wzorce wskazanych w pkt. a) sprawozdań, określone właściwymi regulacjami prawnymi. Dane wyrażone są w jednostkach pieniężnych, naturalnych oraz w formie opisowej;
- c) Dane pochodzą z 50 sprawozdań finansowych, niefinansowych i mieszanych, sporządzonych przez różne podmioty lecznicze (szpitale kliniczne, instytuty, szpitale MSWiA, szpitale wojewódzkie, szpitale powiatowe, gminne, inne podmioty lecznicze) oraz z 46 wzorów sprawozdań statystycznych (w tym jednego uzupełnionego o dane w formie zbiorczej przez Ministerstwo Zdrowia), co łącznie stanowi próbę badawczą 96 sprawozdań;

- d) Dane są analizowane w kontekście rozpoznania treści, które mogą być uznane za stanowiące elementy sprawozdawczości o modelu biznesu;
- e) Granice analizy wyznaczone są przez wzorce ujawnień w strukturze ramowej IIRC o modelu biznesu oraz przez wytyczone przez badacza dodatkowe zakresy, w tym przez wartość poznawczą udostępnionych informacji oraz doświadczenie badacza;
- f) Celami wnioskovania są identyfikacja i rozwój treści zbieżnych w realizowanej sprawozdawczości jednostek ochrony zdrowia w relacji do zalecanej struktury ramowej ujawnień o modelu biznesu. Badanie zostanie w tej części zakończone w formie macierzy zależności między kategoriami ujawnień i badanymi sprawozdaniami oraz poprzez przygotowanie schematu ujawnień o modelu biznesu działalności leczniczej.

Wskazana w punkcie piątym **macierz zależności opracowana zostanie z wykorzystaniem indeksu ujawnień, którego podstawą opracowania była konstrukcja modelu biznesu proponowana przez IIRC**, stanowiąca podstawę przeprowadzenia poprzedzającego etapu badań, czyli analizy zawartości. Wykorzystywanie indeksów ujawnień, opartych na różnych zasadach identyfikacji i rangowania, jest często wykorzystywaną metodą w naukach społecznych [Beattie, McInnes, Fearnley, 2004; de Villiers, Alexander, 2014; Hassan i in., 2019; Cho i in., 2021].

Badanie ma charakter eksploracyjny, wykorzystujący wzorce sprawozdań, ale również sprawozdania sporządzone przez jednostki ochrony zdrowia. W tym celu dobrano sprawozdania sporządzone przez 50 losowo wybranych podmiotów leczniczych różnego szczebla, form organizacyjno-prawnych i specjalizacji oraz zasięgu terytorialnego. Główną determinantą wyboru losowego była dostępność sprawozdań w źródłach internetowych. Taka metoda pozyskiwania danych w badaniach związanych z ujawnieniami sprawozdawczymi znajduje zastosowanie w procesach badawczych [Maignan, Ralston, 2002; Cho i in., 2021]. W tym celu wykorzystano strony internetowe badanych podmiotów lub ich organów tworzących, jak również wyszukiwarki sprawozdań finansowych udostępnionych na stronie Ministerstwa Sprawiedliwości oraz dane zawarte w bazie EMIS *Emerging Markets*. Mając na względzie, iż analizie podlegają ujawnienia o znacznym poziomie regulacji w przepisach prawa, swoboda doboru próby badawczej nie stanowi, w przekonaniu Autorki, istotnego osłabienia wiarygodności badań.

Sprawozdania będące przedmiotem badań są uregulowane w następujących przepisach prawnych:

- Ustawa o rachunkowości [2023],
- Ustawa Kodeks spółek handlowych [2022],
- Ustawa o działalności leczniczej [2024],
- Ustawa o statystyce publicznej [2023],
- Ustawa o finansach publicznych [2023],

- Rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych [2023],
- Rozporządzenie Ministra Zdrowia w sprawie wskaźników ekonomiczno-finansowych niezbędnych do sporządzenia analizy oraz prognozy sytuacji ekonomiczno-finansowej samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej [2017],
- Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie programu badań statystycznych statystyki publicznej na rok 2024 [2023],
- Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów w sprawie określenia wzorów formularzy sprawozdawczych, objaśnień co do sposobu ich wypełniania oraz wzorów kwestionariuszy i ankiet statystycznych stosowanych w badaniach statystycznych ustalonych w programie badań statystycznych statystyki publicznej na rok 2017 [2017].

Dla poszerzenia materiału analitycznego, będącego podstawą konstrukcji propozycji ujawnień o modelu biznesu badanej grupy jednostek, która jest przedmiotem rozważań w kolejnym rozdziale, przeprowadzono dodatkowo badanie eksploracyjne ujawnień o modelu biznesu realizowanych przez polskie spółki giełdowe zajmujące się świadczeniem usług w zakresie ochrony zdrowia. Wykorzystano w tym celu metodę studium przypadków (*case study*), uznawaną za uniwersalną metodę badawczą, która może być stosowana m.in. w analizach z zakresu ekonomii [Pizło, 2009; Mielcarek, 2014]. Jednostki te, ze względu na uwarunkowania finansowania świadczeń opieki zdrowotnej w Polsce, zasobność społeczeństwa oraz uwarunkowania historyczne i gospodarcze w zakresie funkcjonowania publicznej i prywatnej opieki zdrowotnej w Polsce, są obecne na rynku giełdowym w niewielkim zakresie. Jednak sytuacja ta nie jest wyłączna tylko dla Polski⁸. Wśród klasyfikacji sektorowej GPW w sektorach: Sprzęt i materiały medyczne, Szpitale i przychodnie, Ochrona zdrowia, pozostałe, łącznie notowanych na początek lutego 2023 r. było dziewięć spółek, z czego działalność w zakresie świadczenia usług zdrowotnych realizowały dwie spółki z sektora Szpitale i przychodnie (EMC Instytut Medyczny SA oraz Centrum Medyczne ENEL-MED SA) oraz jedna spółka notowana w sektorze Sprzęt i materiały medyczne (Voxel SA). Pozostałe sześć spółek prowadzi działalność w zakresie dostawy sprzętu i artykułów medycznych oraz działań technologicznych w obszarze rozwoju nowych technologii medycznych i biotechnologii.

⁸ Na przykład na brytyjskim głównym rynku giełdowym London Stock Exchange (LSE) obecne są notowania tylko trzech spółek świadczących usługi ochrony zdrowia – z sektora Health Care Providers – i są to: Medica Group PLC (MGP), Mediclinic International PLC (MDC) oraz Spire Health (SPI). W notowaniach na tym rynku uwzględniana jest jeszcze jedna spółka, lecz zajmuje się ona działalnością technologiczną. Na rynku AIM (Alternative Investments Market) notowanych jest 11 spółek, spośród których tylko jedna w części działalności świadczy wybrane usługi zdrowotne (Totally PLC).

Dla realizacji wskazanych zadań wykorzystano ponadto metody dedukcji, indukcji, syntezy i wnioskowania logicznego. W ramach przyjętej w rozdziałach czwartym i piątym metodyki badań wyodrębniono następujące działania badawcze:

- a) analiza i badanie zakresu rozpoznania i konstrukcji oraz sprawozdawczości modelu biznesu w różnych rodzajach sprawozdań jednostek ochrony zdrowia w schemacie ujawnień ramowych według IIRC,
- b) analiza *case study* trzech spółek notowanych na GPW w zakresie realizowanej sprawozdawczości o modelu biznesu,
- c) przeprowadzenie pogłębionej charakterystyki działań wskazanych w pkt. a) i b) w odniesieniu do działalności jednostek ochrony zdrowia i opracowanie modelowej struktury ujawnień o modelu biznesu, dedykowanych dla badanego rodzaju podmiotów,
- d) dokonanie empirycznej weryfikacji zaproponowanych rozwiązań z wykorzystaniem opinii wybranych interesariuszy jednostek ochrony zdrowia,
- e) opracowanie ostatecznej propozycji struktury ramowej sprawozdawczości modelu biznesu dla jednostek ochrony zdrowia.

Punkty a) i b) zostały zrealizowane w bieżącym rozdziale, natomiast c), d) i e) w kolejnym rozdziale piątym.

4.2. Badanie eksploracyjne zawartości sprawozdań sporządzanych przez jednostki ochrony zdrowia na tle ramowych ujawnień International Integrated Reporting Council

Konstrukcja ramowa modelu biznesu [International Integrated Reporting Council, 2013a], wyróżniająca cztery zakresy ujawnień kluczowych elementów modelu biznesu: kapitał/nakłady, działania biznesowe, produkty i rezultaty, stanowi podstawę do przeprowadzenia badania dotyczącego identyfikacji ujawnień o modelu biznesu w szeroko rozpatrywanej sprawozdawczości zewnętrznej podmiotów leczniczych. Dodatkowo pogłębiono eksplorację o identyfikację treści pozwalających na rozpoznanie misji i strategii działania jednostki, kreacji wartości oraz kształtowania relacji z otoczeniem. Badanie zostało przeprowadzone na płaszczyźnie wyróżnienia sprawozdań finansowych, niefinansowych i mieszanych, zaproponowanej w rozdziale trzecim monografii.

W przedstawionym ujęciu przeprowadzono analizę zawartości (treści) sporządzonych przez podmioty lecznicze sprawozdań finansowych, raportów z działalności (zarządu) oraz sporządzanych przez samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej raportów o sytuacji ekonomiczno-finansowej.

Przeprowadzono także badanie zawartości wzorów sprawozdań statystycznych, które mogą być sporządzane przez podmioty lecznicze. Jednostkowe sprawozdania statystyczne są podstawą prezentacji zbiorczych informacji statystycznych, natomiast w takiej formie (jednostkowej) nie podlegają ujawnieniom poza systemem statystyki publicznej. Konsekwencją tego jest ograniczona możliwość badania ich

zawartości z perspektywy konkretnej jednostki, jednak ze względu na wysoki poziom szczegółowości tych sprawozdań i brak swobody podmiotów sprawozdawczych odnośnie do wyboru prezentowanych treści uznaje się, że wykorzystanie wzorców nie stanowi wady oraz nie wpływa na osłabienie wniosków badawczych.

Mając na uwadze obszerność sprawozdań statystycznych i dużą liczebność zbiorów, wydzielono trzy obszary: sprawozdania, które sporządzają wyłącznie jednostki nadzorowane przez Ministerstwo Spraw Wewnętrznych i Administracji (MSWiA), sprawozdania, które sporządzane są dla celów statystycznych Ministerstwa Zdrowia (MZ), oraz pozostałe sprawozdania o charakterze *stricto* statystycznym i podobnym (regulacje prawne zawarto w pkt. 4.1).

W kolejno przedstawionych tabelach, w przekrojach elementów tworzących model biznesu, poszerzonych o dodatkowe, kluczowe z perspektywy wartości poznawczej jego charakterystyki, dokonano badania zawartości sprawozdań finansowych (tabela 4.1), sprawozdań z działalności (raportów zarządu) (tabela 4.2), raportów o sytuacji ekonomiczno-finansowej SPZOZ (tabela 4.3), sprawozdań statystycznych sporządzanych przez podmioty lecznicze nadzorowane przez Ministerstwo Spraw Wewnętrznych i Administracji (MSWiA) (tabela 4.4), sprawozdań statystycznych sporządzanych przez podmioty lecznicze, które realizują obowiązki statystyczne w ramach sprawozdawczości Ministerstwa Zdrowia (MZ) (tabela 4.5), oraz pozostałych sprawozdań statystycznych, które są sporządzane przez podmioty lecznicze (tabela 4.6).

Tabela 4.1 zawiera wyniki analizy treści sprawozdań finansowych sporządzanych na podstawie Ustawy o rachunkowości [2023], obejmujących elementy: bilans, rachunek zysków i strat, informacja dodatkowa wraz z wprowadzeniem do sprawozdania finansowego, rachunek przepływów pieniężnych oraz zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym. Wskazano zakres badanych ujawnień w przekroju miejsca ujawnienia oraz dokonano pogłębionej ich charakterystyki.

Badając zakresy ujawnień kapitału w sprawozdaniach finansowych (tabela 4.1) opartych na przepisach bilansowych, należy uznać, że w przeważającej części elementy te przyjmują postać wartościową, wyrażoną w jednostkach pieniężnych. Implikuje to naturalną dominację ujawnień o kapitale finansowym. Na kolejnym miejscu pod względem zakresu ujawnień plasuje się kapitał wytwórczy. W tym jednak obszarze pomijany jest kapitał wytwórczy, który nie jest kontrolowany przez przedsiębiorstwo. Wydaje się to zrozumiałe, gdyż wynika z prawa bilansowego, jednak w badaniach procesu kreacji wartości i wykorzystywanych do tego celu zasobów stanowi to istotne ograniczenie badania relacji z zewnętrznym otoczeniem jednostki ochrony zdrowia, tak ważnej z kolei w sprawozdawczości modelu biznesu. Pozostałe kapitały ujawniane są w bardzo ograniczonym zakresie, zagregowanym lub też nie są ujawniane. Wyjątek stanowi kapitał relacyjny, którego ujawnienia są z kolei dość rozproszone tematycznie. Wzorce sprawozdawcze w tym zakresie nie pozwalają zatem na ujawnienia zaangażowania kapitałów wymienionego rodzaju w model biznesu oraz zasileń, które z niego uzyskują.

Tabela 4.1. Zakresy ujawniania informacji o modelu biznesu w sprawozdaniu finansowym

Zakres ujawnień 1	Miejsce ujawnień 2	Charakterystyka szczegółowa 3
Zasoby/kapitał: 1. Finansowy	B, RZIS, RPP, ZZKW, ID	Kapitał finansowy: aktywa pieniężne i podobne, segmenty wyniku finansowego, pozycje kosztów różnego rodzaju, w tym dotyczących świadczeń opieki zdrowotnej, przepływy środków pieniężnych z działalności operacyjnej, inwestycyjnej i finansowej, wartości elementów kapitału własnego. Ujawnienia dotyczące źródeł przychodów (NFZ, inne) oraz ich rodzajów.
2. Wytwórczy	B, RZIS, RPP, ID	Kapitał wytwórczy wykorzystywany jest na cele świadczenia usług zdrowotnych i innych produktów uznanych za statutowe. Ograniczenie wyłącznie do sprawozdawczości kapitału kontrolowanego przez podmiot leczniczy, w tym w drodze nieodpłatnych umów uzyczenia. Ujawnienia w pozycjach: środki trwałe, zapasy, zużycie materiałów i energii, koszty świadczonej usług, ewidencji pozabilansowej. Brak ujawnień o wykorzystywanym kapitale podmiotów trzecich i zasobów o publicznym charakterze, nad którymi jednostka nie posiada kontroli, ale z których korzysta.
3. Ludzki	RZIS, RPP, ID	Ujawnianie kapitału ludzkiego w bardzo wąskim zakresie, głównie koszty całkowite wynagrodzeń i pochodnych; struktura zatrudnienia według grup zawodowych i płeć, w tym w ramach umów kontraktowych.
4. Intelektualny	B, ID	Ujawnienia kapitału intelektualnego zbiorcze w odniesieniu do zagregowanej kwoty wartości niematerialnych i prawnych prezentowanych w bilansie oraz kosztów ich amortyzacji, przepływy środków pieniężnych w związku z działalnością inwestycyjną.
5. Naturalny	ID	Inwestycje w środki trwałe służące ochronie środowiska (zbiorcza kwota).
6. Społeczny i relacyjny	B, RZIS, RPP, ID	Ujawnienia kapitału społecznego i relacyjnego dotyczą głównie wartości darowizn składników finansowych lub rzeczowych (o ile wystąpią), prezentowanych opisowo w informacji dodatkowej; dodatkowo ujawnienia o otrzymanych środkach trwałych w umowie uzyczenia (np. na rzecz walki z COVID-19), o rynkach zbytu, głównych odbiorcach, strukturze wiekowej rozrachunków, odpisach aktualizujących rozrachunki oraz gwarancjach i zabezpieczeniach. Otrzymane dotacje i subwencje związane z COVID-19
Działania biznesowe:		Brak wyróżnienia działań podstawowych i uzupełniających lub też podziału na działania: planowanie, projektowanie, świadczenie usług, szkolenia, badania i rozwój, zarządzanie relacjami.
1. Planowanie	Brak	Brak
2. Projektowanie	Brak	Brak

cd. tabeli 4.1

1	2	3
3. Świadczenie usług	RZIS, ID	Przychody ze sprzedaży, w tym struktura rodzajowa i terytorialna, informacje o zawartych z NFZ kontraktach na realizację świadczeń opieki zdrowotnej oraz poziom realizacji. Koszty podstawowych działań biznesowych w postaci kosztów świadczenia usług zdrowotnych, w wysoko zagregowanej formie ujęte w rachunku zysków i strat. Niektóre wybrane koszty działań badawczych ujawniane swobodnie w informacji dodatkowej. Informacja dodatkowa zawiera również informacje o głównych odbiorcach i rynkach zbytu.
4. Kształcenie kadr	Brak	Brak
5. Badania, w tym kliniczne	Brak	Brak
6. Zarządzanie relacjami	Brak	Brak
Produkty (wyniki):		
1. Produkty podstawowe	B, ID	Ujawnienia wyników oraz świadczeń w toku (bilans, zapasy / inne krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe). Struktura produktowa przychodów i rynków zbytu prezentowana w informacji dodatkowej.
2. Produkty uboczne i odpady	Brak	Brak
Rezultaty (efekty)	ID	Postępowania sądowe wynikające ze stosunku pracy, z roszczeń pacjentów oraz transakcji z kontrahentami
Sposób kreacji wartości	Brak szczegółowych ujawnień	Możliwy do odczytania z całkowitego obrazu sprawozdania finansowego, skupiający się na wymiarze ekonomicznym realizowanych wartości dla jednostki (wyniki finansowe) i wyłącznie zbiorczy, syntetyczny. Wskazanie ryzyka i zagrożeń wpływających na sytuację majątkową i finansową jednostki (pandemia, konflikt zbrojny, zjawiska inflacyjne)
Misja, strategia	ID	W informacji dodatkowej dość ogólnie zawarta strategia działania w postaci określonych rynków zbytu, podstawowych odbiorców oraz planowanych działań rozwojowych

Użyte skróty: B – bilans, RZIS – rachunek przepływów pieniężnych, ZZKW – zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym, ID – informacja dodatkowa.

Źródło: opracowanie własne.

Obszar działań biznesowych podlega niewielkim ujawnieniom w sprawozdaniu finansowym. Odnaleźć tu można ogólne informacje o kosztach świadczenia usług zdrowotnych (w przypadku sporządzania rachunku zysków i strat w wariantcie kalkulacyjnym). Nieco więcej dotyczy informacji o przychodach, w tym ich struktury rodzajowej i terytorialnej. Podobna sytuacja występuje w przypadku ujawnień związanych z realizowanymi wynikami, czyli produktami podstawowymi i ubocznymi oraz odpadami. Możliwe jest odczytanie zregulowanych oraz dość ogólnych wartości kosztów i przychodów z działalności podstawowej, bez wyróżnienia jej zakresów i rentowności. Nie podlegają ujawnieniom informacje dotyczące działań biznesowych związanych z planowaniem, projektowaniem, kształceniem kadr, prowadzeniem badań, w tym klinicznych, oraz zarządzaniem relacjami. Podobnie brak ujawnień dotyczy produktów ubocznych i odpadów. Mimo że pozostałe elementy składające się na sprawozdawczość modelu biznesu zostały zidentyfikowane, to należy wyraźnie zaznaczyć, iż nie niosą one za sobą znaczącego ładunku poznawczego, szczególnie jeśli rozpatrywać w powiązanym łańcuchu tworzenia wartości rezultatów w postaci pozytywnych i negatywnych wewnętrznych i zewnętrznych konsekwencji realizowanych działań biznesowych oraz ich wpływów na kapitały.

Ujawnienia zawarte w poszczególnych elementach sprawozdania finansowego nie pozwalają na jednoznaczne określenie przyjętej strategii działania oraz realizowanej misji, a także sposobu kreacji wartości i relacji z otoczeniem. Ujawnienia dotyczące kreacji wartości skupiają się na jej ekonomicznym wymiarze z perspektywy wartości dla jednostki i jej właścicieli.

Ze względu na ograniczenia informacyjne, wzorce sprawozdawcze i regulacje prawne obszarem, w którym ujawnienia o charakterze niefinansowym mogą wystąpić w nieco szerszym zakresie, jest informacja dodatkowa. Niemniej jednak dokonane badanie zawartości informacji dodatkowych sporządzanych przez podmioty lecznicze (załącznik 2) pozwala na konstatację, że praktyki ujawnień nie wykraczają poza ramy ujawnień obowiązkowych. Występują także pewne ograniczenia o charakterze funkcjonalnym (np. niewielki zakres działalności filantropijnej realizowanej przez podmioty lecznicze, które w znacznej części przypadków występują raczej w roli beneficjenta takiej pomocy; prezentowanie głównie informacji uzupełniających dane o charakterze finansowym). Pozwala to uznać, choć nie stanowiło to celu badań, że potencjał informacyjny informacji dodatkowej nie jest w tej mierze wykorzystywany.

W kolejnej tabeli 4.2 przedstawiono w podobnej procedurze badawczej ujawnienia dotyczące modelu biznesu zawarte w sprawozdaniach z działalności (zarządu) sporządzanych przez podmioty lecznicze, z wydzieleniem jego części: sytuacja finansowa oraz pozostałe informacje.

Tabela 4.2. Zakresy ujawniania informacji o modelu biznesu w sprawozdaniu z działalności / sprawozdaniu zarządu

Zakres ujawnień 1	Miejsce ujawnień 2	Charakterystyka szczegółowa 3
Zasoby/kapitał: 1. Finansowy	Cały raport	Ujawnienia kapitału finansowego zbliżone do prezentowanych w zakresie sprawozdania finansowego (tabela 4.1). Wartość przepływów z działalności operacyjnej w grupie kapitałowej (w tym pozycji szczegółowych), wskaźniki zyskowności (netto, działalności operacyjnej), rotacji należności i zobowiązań.
2. Wytwórczy	Sytuacja finansowa, pozostałe informacje	Kapitał wytwórczy wykorzystywany jest na cele świadczenia usług zdrowotnych i innych produktów uznanych za statutowe. Ograniczenie wyłącznie do sprawozdawczości kapitału kontrolowanego przez podmiot leczniczy, brak odzwierciedlenia zaangażowanego kapitału podmiotów trzecich i zasobów o publicznym charakterze. Ujawnienia zbliżone do ujawnień prezentowanych w sprawozdaniach statystycznych MZ (tabela 4.5) i MSWiA (tabela 4.4), choć o mniejszym zakresie uszczegółowienia, dotyczące wyposażenia medycznego, liczby łóżek i ich obłożenia, sal operacyjnych itp. wraz z charakterystyką ich wykorzystania.
3. Ludzki	Pozostałe informacje	Ujawnianie kapitału ludzkiego dotyczy struktury zatrudnienia, w przekroju grup medycznych i komórek organizacyjnych / zakresów działalności, przeciętnego wynagrodzenia w grupach i jego zmiany, absencji chorobowych, dni szkoleniowych. W jednostkach realizujących procesy badawcze (kliniki) informacja o strukturze kadry naukowej, nagrodach osobowych, innych osiągnięciach kadry (np. awanse zawodowe, stopnie i tytuły naukowe).
4. Intelktualny	Pozostałe informacje	Informacje o nagrodach kadry medycznej, wyróżnieniach związanych z wiedzą i umiejętnościami, prowadzonymi działaniami na rzecz uzyskania związanym z tym praw, w tym o publikacjach naukowych wyróżniających jednostkę i jej potencjał.
5. Naturalny	Pozostałe informacje	Inwestycje w odnawialne źródła energii (fotowoltaika), nabycie pojazdów zasilanych energią elektryczną (z własnego źródła), montaż stacji ładowania pojazdów.
6. Społeczny i relacyjny	Pozostałe informacje	Ujawnienia kapitału społecznego i relacyjnego dotyczą głównie wartości darowizn składników finansowych lub rzeczowych (o ile wystąpią) oraz informacji o certyfikatach akredytacyjnych i jakości. Ujawnienia o działalności filantropijnej i programach promocyjnych na rzecz społeczności, w postaci różnych akcji leczniczych (np. badanie za zlotówkę, zniżki na Dzień Babci i Dziadka). Opis działań zwiększających siłę związku i promocję jednostki w mediach społecznościowych, czasopiśmie. Ujawnienia dotyczące współpracy w ramach outsourcingu (dostawcy) oraz o zawartych umowach o świadczenie usług zdrowotnych (odbiorcy)
Działania biznesowe:		Brak wyróżnienia działań podstawowych i uzupełniających lub też podziału na działania: planowanie, projektowanie, świadczenie usług, szkolenia, badania i rozwój, zarządzanie relacjami.
1. Planowanie	Brak	Brak

cd. tabeli 4.2

1	2	3
2. Projektowanie	Pozostałe informacje	Informacja o podjętych działaniach inwestycyjnych, w tym dla rozwoju nowych zakresów działalności (planowanych do realizacji), prowadzonych działaniach rozbudowy systemu informatycznego i wdrażaniu nowych rozwiązań dla ułatwienia dostępu do usług zdrowotnych, wdrażaniu i planach związanych z systemem e-zdrowie.
3. Świadczenie usług	Sytuacja finansowa, pozostałe informacje	Wymienione rodzaje świadczonych usług zdrowotnych. Wyniki finansowe w przekroju zawartych umów o finansowanie świadczeń ze środków publicznych, z wyróżnieniem poziomu kontraktu, poziomu wykonania i poziomu zapłaty. Ujawnienia wyników zagregowane – wyniki spółek wchodzących w skład grupy medycznej. Wykaz zawartych umów na finansowanie świadczeń opieki zdrowotnej ze środków publicznych. Koszty podstawowych działań biznesowych w postaci kosztów świadczenia usług zdrowotnych, w wysoko zagregowanej formie ujęte w rachunku zysków i strat albo też w przekroju wybranych komórek organizacyjnych lub rodzaju zasobów. Wymienione źródła przychodów operacyjnych i ich wartości.
4. Kształcenie kadr	Pozostałe informacje	Informacje o organizowanych konferencjach, publikacjach naukowych pracowników pozwalających na ich rozwój oraz dzielenie wiedzą, realizowanych badaniach medycznych i źródłach ich finansowania (ze wskazaniem). Współpraca z uniwersytetami w zakresie dydaktyki dla kadr medycznych.
5. Badania, w tym kliniczne	Podstawowe informacje	Informacje o wynikach zrealizowanych badań, pozyskanych grantach i innych dofinansowaniach, współpracy z uniwersytetami w zakresie prowadzenia badań medycznych.
6. Zarządzanie relacjami	Pozostałe informacje	Ogólne informacje o realizacji działań na rzecz ochrony środowiska, dotyczące np. selektywnej zbiórki odpadów. Podjęte inicjatywy proaktywne i prorozwojowe. Badania ankietowe pacjentów (bez wskazania wyników). Konstrukcja grupy kapitałowej, w tym udziały innych, także publicznych, akcjonariuszy
Produkty (wyniki): 1. Produkty podstawowe	Sytuacja finansowa	Wskazanie wartości przychodów ponadlimitowych wraz z ich rodzajem (zakresem). Ujawnienia kosztów i przychodów oraz wyników poszczególnych zakresów działalności podstawowej.
2. Produkty uboczne i odpady	Pozostałe informacje	Ujawnienia o odpadach niebezpiecznych (syntetycznie), w tym z wyraźnym podkreśleniem wynikających z pandemii COVID-19
Rezultaty (efekty)	Podstawowe informacje, pozostałe informacje	Ujawnienia o uzyskanych przez placówkę wyróżnieniach związanych z oceną przez bliźsze i dalsze otoczenie, takich jak uznanie za placówkę przyjazną właściwym grupom interesariuszy (np. dzieci, osoby starsze). Spory trwające z organizacjami związkowymi, rozstrzygnięcia pracownice związane ze stosunkiem pracy. Informacje o niepożądanym zdarzeniach medycznych oraz innych uszczerbkach na zdrowiu pacjentów związanych z wykonywaniem działalności jednostki (np. odleżyny, zakażenia wewnątrzszpitalne)

cd. tabeli 4.2

1	2	3
Sposób kreacji wartości	Podstawowe informacje, pozostałe informacje	Wskazanie kluczowych wskaźników pomiaru działalności (finansowych i niefinansowych) i analiza ich realizacji z uwzględnieniem perspektyw: interesariuszy, procesów wewnętrznych, rozwoju i finansowych. Opis zmian struktury organizacyjnej w dostosowaniu do potrzeb jednostki dla realizacji wyznaczonych celów, a także w wyniku wykonywania decyzji administracyjnych na potrzeby zabezpieczenia potrzeb zdrowotnych w związku z pandemią COVID-19. Elementy opisu zarządzania portfelem przychodów. Opis integracji działań medycznych dla zwiększenia efektów skali i pozytywnych rezultatów dla jednostki i jej otoczenia. Opis istotnych czynników ryzyka i zagrożeń, wskazanie istotnych czynników zewnętrznych i wewnętrznych kształtujących działania społecznej odpowiedzialności przez jednostkę. Ryzyka i zagrożenia wynikające z wpływów otoczenia – w tym negatywne wpływy działań zbrojnych w Ukrainie, zjawiska inflacyjne, regulacje minimalnej płacy, COVID-19
Misja, strategia	Podstawowe informacje, pozostałe informacje	Opis misji rozwinięty o szczegółową charakterystykę realizowanych strategii, w tym poprzez wskazanie celów i zadań wytyczonych do realizacji, wraz z wyznaczeniem mierników ich realizacji. Strategia działania w formie opisu zamierzeń i planów o charakterze strategicznym. Przyjęte kierunki rozwoju

Źródło: opracowanie własne.

Sprawozdanie z działalności jednostki (tabela 4.2), nazywane również sprawozdaniem z działalności zarządu, sporządzane na podstawie przepisów bilansowych oraz kodeksu spółek handlowych, charakteryzuje się znaczną swobodą sporządzania. W przypadku badanych jednostek (załącznik 1) sprawozdanie to posiadało objętość od 2 do ponad 70 stron. W związku z tym można uznać, że możliwości informacyjne są szerokie, lecz niekoniecznie wykorzystywane. Niemniej jednak to sprawozdanie, które obok raportu o sytuacji ekonomiczno-finansowej (tabela 4.3) ma największy potencjał do ujawniania informacji o modelu biznesu. Odrębną kwestią są obowiązki ujawnienia informacji niefinansowych, które w przypadku badanych jednostek nie wystąpiły. Podkreślić należy, co wynika z przeprowadzonych w dalszej części analiz, że sprawozdanie z działalności, które nie jest obligatoryjne dla samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej, może stanowić przykład tzw. dobrej praktyki, będąc wzorcem do opracowania raportu o sytuacji ekonomiczno-finansowej. Badając treść obu wskazanych typów sprawozdań, niejednokrotnie, w przypadku raportu o sytuacji ekonomiczno-finansowej, można odnieść wrażenie, że jest to lektura sprawozdania z działalności jednostki. Ponadto, choć jest to sytuacja rzadka, nie wydaje się wykluczone, by jednostki publiczne także, dobrowolnie, sporządziły to sprawozdanie. Przybiera ono wówczas postać sprawozdania o prowadzonej działalności statutowej i wypełnianiu zadań postawionych przed kierownikiem placówki. W przypadku analizowanej próby badawczej wystąpiły dwa takie przypadki (Instytut Onkologii w Warszawie i Miejski Szpital Zespolony w Olsztynie). Obserwując podobieństwo tych dwóch wskazanych rodzajów raportów, można uznać, że nastąpiły w naturalny sposób procesy przenikania wzorców między tymi sprawozdaniami.

Zakres tematów poruszanych w sprawozdaniu z działalności jest szeroki. Wśród badanych treści nie zidentyfikowano jedynie ujawnień dotyczących planowania (w ramach działań biznesowych). **Oceniając zawartość raportu z działalności, można jednoznacznie stwierdzić, że jest to sprawozdanie, które niesie za sobą największy potencjał informacyjny ujawnień o modelu biznesu.** Przy skupieniu na obszarze kapitałów i działań biznesowych zawiera również treści dotyczące produktów (lecz w zmniejszonym zakresie w relacji do pozostałych badanych raportów) i dokonuje równocześnie charakterystyki pozostałych elementów, tj. rezultatów, co pozwala na częściowe odczytanie sposobu kreacji wartości, w tym także istotnych relacji z otoczeniem oraz misji i przyjętej strategii działania. Niemniej jednak **jest to widoczne głównie w raportach o większej objętości, a sposób odczytu tych informacji jest utrudniony, gdyż został ujęty w wielu miejscach badanego sprawozdania.**

Kolejna tabela 4.3 przedstawia wyniki badania zakresu informacyjnego raportu o sytuacji ekonomiczno-finansowej SPZOZ.

Tabela 4.3. Zakresy ujawniania informacji o modelu biznesu w raporcie o sytuacji ekonomiczno-finansowej samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej (SPZOZ)

Zakres ujawnień		Miejsce ujawnień	Charakterystyka szczegółowa	
1	2	3		
Zasoby/kapitał: 1. Finansowy	Wprowadzenie, analiza EF, założenia prognozy		Informacje o wartościach umów zawartych z NFZ, wartościach zrealizowanych nadwykonań oraz działań podjętych dla ich uzyskania. Kapitał finansowy ujawniony w formie zagregowanej: inwestycje krótkoterminowe, segmenty wyniku finansowego, przepływy środków pieniężnych z działalności operacyjnej, inwestycyjnej i finansowej, wartości elementów kapitału własnego, w niektórych przypadkach powielenie sprawozdania finansowego. Wskaźniki finansowe (zyskowność, płynność, rotacja, zadłużenie). Dodatkowe uzasadnienie przyczyn i rezultatów zmian oraz przyjętych prognoz.	
2. Wytwórczy	Wprowadzenie		Informacja o dostępnych łózkach szpitalnych i poziomie ich wykorzystania, w tym w przekroju oddziałów, o dostępnych zasobach środków trwałych.	
3. Ludzki	Wprowadzenie		Struktura zatrudnienia i jej zmiany, w tym w przekroju grup zawodowych, komórek organizacyjnych, ocena zmian oraz prognoza.	
4. Intelaktualny	Wprowadzenie		Zintegrowany System Zarządzania wraz ze wskazaniem norm jakości, na których jest oparty, podkreślenie dążenia do dostarczenia wiarygodnych wyników badań medycznych.	
5. Naturalny	Brak		Brak	
6. Społeczny i relacyjny	Wprowadzenie, informacja o zdarzeniach		Informacje o współpracy z otoczeniem w zakresie świadczeń opieki zdrowotnej. Informacje o certyfikatach akredytacyjnych i jakości, miejscach w rankingach. Opis działań podjętych i planowanych do realizacji, by wzmacniać pozycję placówki na rynku oraz dążyć do poprawy jakości i zakresu świadczeń opieki zdrowotnej, w tym w kierunku ich kompleksowości, celem zaspokajania potrzeb społecznych. Ujawnienia dotyczące współpracy w ramach outsourcingu (dostawcy) oraz o zawartych umowach o świadczenie usług zdrowotnych (odbiorcy), a także uczestnictwie w grupach zakupowych	
Działania biznesowe:			Brak wyróżnienia działań podstawowych i uzupełniających lub też podziału na działania: planowanie, projektowanie, świadczenie usług, szkolenia, badania i rozwój, zarządzanie relacjami.	
1. Planowanie	Brak		Brak	
2. Projektowanie	Wprowadzenie		Informacja o podjętych działaniach rozbudowy systemu informatycznego, wdrażaniu i planach związanych z systemem e-zdrowie i nowoczesnych e-usług zdrowotnych oraz innych systemów informacyjnych, z podkreśleniem ich przydatności dla zwiększenia efektywności i sprawności działania oraz jakości komunikacji. Informacja o podjętych działaniach reorganizacji procesów dla ułatwienia dostępności do lekarzy.	
3. Świadczenie usług	Wprowadzenie, analiza EF		Wymienione rodzaje świadczonych usług zdrowotnych. Ogólny opis podstawowych procesów działalności operacyjnej (diagnostyka, skojarzone leczenie i działania z nim powiązane, techniki obrazowania, rejestracja telefoniczna, możliwość wyboru lekarza, opieka psychologiczna, konsultacje zgranicznych specjalistów). Przedstawienie wyników finansowych (oraz przychodów i kosztów)	

cd. tabeli 4.3

1	2	3
4. Kształcenie kadr	Wprowadzenie	oraz ilościowych komórek i zakresów działalności podstawowej, w tym zrealizowanych świadczeń, wykonane porady w przekroju ich rodzaju, z odniesieniem do poziomu kontraktu. Wykaz zawartych umów na finansowanie świadczeń opieki zdrowotnej ze środków publicznych. Wskazanie wartości przychodów ponadlimitowych wraz z ich rodzajem (zakresem).
5. Badania, w tym kliniczne	Brak	Informacje o współpracy z otoczeniem w zakresie kształcenia kadr medycznych, uzupełnione o informacje o zakresie i liczbie kształconych lekarzy (kandydatów).
6. Zarządzanie relacjami	Wprowadzenie	Brak
Produkty (wyniki):		Podkreślanie wyjątkowości placówki na tle rynku oraz działań podejmowanych w tym celu. Uwagi odnośnie do procedur przekazywania środków publicznych na świadczenia opieki zdrowotnej w ramach umów NZF (np. kredytowanie świadczeń)
1. Produkty podstawowe	Brak	Brak
2. Produkty uboczne i odpady	Brak	Brak
Rezultaty (efekty)	Brak	Brak
Sposób kreacji wartości	Wprowadzenie, informacja o zdarzeniach	Opisowe charakterystyki planowanych i zrealizowanych działań w obszarze nakładów inwestycyjnych oraz realizacji i rozwoju usług zdrowotnych, z silnym podkreśleniem perspektywy osiągania celów społecznych, podwyższania jakości usług publicznych, zaspokajania potrzeb i bezpieczeństwa zdrowotnego obywateli, ugruntowanie pozycji na rynku, zamiar stania się placówką wiodącą o stabilnej pozycji. Charakterystyka szans i zagrożeń oraz barier rozwoju w otoczeniu jednostki (finansowanie oraz zabezpieczenia leczenia COVID-19, w tym rezultaty wykonywania decyzji administracyjnych). Ujawnienia dotyczące negatywnych aspektów leczenia z czasem oczekiwania na rozliczanie świadczeń przez Narodowy Fundusz Zdrowia. Ryzyka i zagrożenia wynikające z otoczenia, w tym negatywne wpływy działań zbrojnych w Ukrainie, zjawiska inflacyjne, regulacje minimalnej płacy, SARS-CoV-2. Opis innych zagrożeń wpływających na realizację działań statutowych i osiągnięcie stabilnej sytuacji finansowej (stopa inflacji, minimalne wynagrodzenie, dostępność kadr medycznych, konflikt zbrojny, zależność od decyzji politycznych). Ujawnienia dotyczące zmian struktury organizacyjnej w wyniku wykonywania decyzji administracyjnych na potrzeby zabezpieczenia potrzeb zdrowotnych w związku z pandemią COVID-19 i związane z tym ograniczenie realizacji innych świadczeń opieki zdrowotnej
Misja, strategia	Wprowadzenie	Opis misji podmiotu leczniczego, opis podjętych starań o wprowadzenie kompleksowej diagnozy i leczenia pacjentów, opartej na doświadczeniu zagranicznego ośrodka. Wskazanie prognozy celów strategicznych

Użyte określenia: analiza EF – analiza sytuacji ekonomiczno-finansowej, założenia prognozy – opis przyjętych założeń do prognozy sytuacji ekonomiczno-finansowej, informacja o zdarzeniach – informacja o istotnych zdarzeniach mających wpływ na sytuację ekonomiczno-finansową.

Źródło: opracowanie własne.

Ujawnienia zawarte w raporcie o sytuacji ekonomiczno-finansowej (tabela 4.3) przyjmują charakter podobny w stosunku do ujawnień ujętych w sprawozdaniu finansowym oraz w sprawozdaniu z działalności, choć zazwyczaj w znacznie bardziej zagregowanym zakresie. Na korzyść tego raportu przemawia natomiast fakt, iż prezentowana jest prognoza danych finansowych na kolejne 3 lata wraz z uszczegółowieniem informacji o przyjętych założeniach do jej konstrukcji. Element ten wyraźnie wyróżnia badany raport na tle pozostałych badanych sprawozdań. Zakres ten wynika jednoznacznie z regulacji prawnych, które nakazują uwzględnienie danych prognostycznych. W zakresie danych opisowych raport zawiera (w niektórych badanych przypadkach) we wprowadzeniu szeroki opis rodzaju posiadanych akredytacji i innych podobnych certyfikatów, związanych z wdrożonymi systemami zarządzania oraz systemami jakości (np. normy ISO), z naciskiem na tworzenie wartości dodanej dla pacjenta (jakość procesów leczniczych). Z niewątpliwych zalet badanego raportu wymienić należy przede wszystkim zawarte w kolejnych jego częściach:

- opis analizy sytuacji ekonomiczno-finansowej, który pozwala nieco głębiej zrozumieć przyczyny, zakresy i rezultaty zmian wartości ekonomiczno-finansowych,
- opis przyjętych założeń do prognozy sytuacji ekonomiczno-finansowej,
- informację o istotnych zdarzeniach mających wpływ na sytuację ekonomiczno-finansową, które w wielu przypadkach zawierają również opis ryzyka.

Treść wskazanych części wyraźnie uwypukla potencjał tych elementów do ujawnienia modelu biznesu, opisu jego szczegółowych elementów i procesu tworzenia wartości, a także szans i zagrożeń z nimi związanych. Niemniej jednak badane przykłady raportów przygotowanych przez różnego rodzaju publiczne podmioty lecznicze wyraźnie wskazują, że opis ten podlega wpływom subiektywizmu i swobody doboru oraz kształtowania treści przez sporządzających. Dotyczy to zarówno bardzo pogłębionego i szczegółowego opisu wskazanych elementów, jak i opisu syntetycznego, w postaci kilku ogólnych zdań. Dodać należy, że nie wystąpiły ujawnienia dotyczące takich elementów modelu biznesu jak: kapitał naturalny, planowanie oraz badania, w tym kliniczne (w ramach zakresu: działania biznesowe), produkty uboczne i odpady oraz rezultaty. Ponadto występuje wyraźna dysproporcja zakresu i szczegółowości ujawnień. Występują raporty kilkunastostronicowe, skupiające się na analizie wskaźnikowej, jak i raporty ok. 70-stronicowe, bardzo obszerne informacyjnie, podobnie jak to miało miejsce w przypadku raportów z działalności (tabela 4.2). **Taka sytuacja skutkuje wybiórczością wnioskowania, brakiem porównywalności, a w rezultacie może determinować błędny proces poznawczo-decyzyjny.** W kolejnych trzech tabelach 4.4–4.6 zawarto badanie sprawozdań statystycznych (MZ, MSWiA i innych) ze wskazaniem miejsc ujawnień.

Tabela 4.4. Zakresy ujawniania informacji o modelu biznesu w sprawozdaniach statystycznych Ministerstwa Spraw Wewnętrznych i Administracji

Zakres ujawnień 1	Miejsce ujawnień 2	Charakterystyka szczegółowa 3
Zasoby/kapitał: 1. Finansowy	Brak	Brak
2. Wytwórczy	MSWiA-32	Sprzęt medyczny (w pracowniach diagnostycznych, określony sprzęt zabiegowy i zabiegowo-diagnostyczny, inny).
	MSWiA-43	Liczba łóżek intensywnej opieki, stanowisk intensywnej terapii (z wydzieleniem rodzaju), inkubatorów, liczba sal i stołów operacyjnych, stacji dializ, liczba łóżek, lekarzy i pielęgniarek w przekroju oddziałów szpitalnych, wykaz sprzętu medycznego (diagnostyczny, zabiegowy, zabiegowo-diagnostyczny, pozostały) według rodzaju pracowni diagnostycznych i innych oraz rodzaju sprzętu, liczba stanowisk porodowych.
	MSWiA-44	Liczba ekip wyjazdowych do donacji krwi.
	MSWiA-45	Liczba łóżek z wydzieleniem specjalności komórek w różnych ośrodkach lecznictwa uzdrowiskowego i rehabilitacji.
3. Ludzki	MSWiA-29, MSWiA-32	Wykaz wybranego personelu medycznego ze wskazaniem wykształcenia wyższego, formy zatrudnienia oraz z podaniem, czy jednostka jest głównym miejscem pracy.
	MSWiA-30	Wykaz specjalistów lekarzy, lekarzy dentystów, farmaceutów, diagnostów laboratoryjnych i innych specjalistów medycznych z wyższym wykształceniem oraz pielęgniarek, położnych zatrudnionych w podstawowym miejscu pracy (z wyróżnieniem zakresu i stopnia specjalizacji, kursem kwalifikacyjnym pielęgniarek i położnych, pielęgniarek i położnych z wyższym wykształceniem).
	MSWiA-33	Wykaz wybranego personelu medycznego i niemedycznego, który udziela świadczeń, ze wskazaniem formy i pełnego wymiaru zatrudnienia.
	MSWiA-36, MSWiA-36a, MSWiA-41	Wykaz wybranego personelu medycznego ze wskazaniem formy i wymiaru zatrudnienia.
4. Intelktualny	MSWiA-43	Wykaz wybranego personelu medycznego, ze wskazaniem formy i wymiaru zatrudnienia, lekarze i pielęgniarki w przekroju oddziałów szpitalnych.
	Brak	Brak
	MSWiA-44	Wykorzystanie krwi i osocza do celów klinicznych, pozyskane w ramach donacji materiały.
5. Naturalny	MSWiA-46	Zużycie krwi i preparatów krwiopochodnych.

cd. tabeli 4.4

1	2	3
6. Społeczny i relacyjny	MSWiA-32	Elementy przystosowania do potrzeb osób niepełnosprawnych.
	MSWiA-33, MSWiA-43	Informacje o certyfikatach akredytacyjnych i jakości (wskazanie: tak/nie), liczba wolontariuszy.
	MSWiA-43	Leczeni z powodu zakażeń szpitalnych, liczba zmarłych z powodu zakażeń szpitalnych, liczba noworodków pozostawionych w szpitalu nie ze względów zdrowotnych.
	MSWiA-44	Dawcy i donacje krwi z wyszczególnieniem płci, wieku, charakteru donacji.
	MSWiA-45	Przystosowanie do potrzeb osób niepełnosprawnych z wydzieleniem rodzaju dostosowań
Działania biznesowe: 1. Planowanie 2. Projektowanie 3. Świadczenie usług	Brak	Brak
	Brak	Brak
	MSWiA-32	Działalność różnych form opieki pozaszpitalnej (np. dziennej), stacje dializ, liczba osób objętych opieką oraz zrealizowane osobodni, zabiegi zrealizowane przy użyciu sprzętu medycznego określonego rodzaju.
	MSWiA-33	Działalność według rodzaju opieki: stacjonarnej według jej rodzaju (liczba miejsc, przyjęcia, wypisy, zgony, osobodni opieki, w tym z wydzieleniem płci), domowej (liczba pacjentów, w tym kobiet, dzieci i młodzieży oraz z COVID-19) oraz opieki dziennej według jej rodzaju (liczba miejsc, pacjentów, osobodni pobytu, w tym z wydzieleniem płci).
	MSWiA-34	Liczba pacjentów kardiologicznych skierowanych na leczenie do szpitali oraz do sanatoriów.
	MSWiA-36	Struktura poradni związanych z usługami psychiatrów i psychologów. Liczba leczonych (w tym kobiet, mężczyzn, funkcjonariuszy wybranych służb publicznych, z wydzieleniem wieku, pierwszorazowego leczenia, zaburzeń: bez uzależnień, spowodowane używaniem substancji psychoaktywnych oraz używaniem alkoholu, leczonych przymusowo oraz zobowiązanych do leczenia) według konkretnego rozpoznania zasadniczego, substancji psychoaktywnej, liczba dni udzielonych zwolnień lekarskich przez psychiatrów.
	MSWiA-36a	Działalność zespołu wyszczególnionych grup pracowników medycznych oraz pracowników socjalnych ze wskazaniem liczby wizyt w środowisku chorego oraz liczby wizyt w zespole (oddziale).
	MSWiA-41	Liczba zawartych umów z pracodawcami (policja, państwowa straż pożarna, służba ochrony państwa MSWiA) na wykonywanie badań i opieki profilaktycznych, liczba wydanych orzeczeń oraz zaświadczeń, liczba wykonanych wizytacji stanowisk pracy w zakładach objętych opieką profilaktyczną.

cd. tabeli 4.4

1	2	3
	MSWiA-43	Liczba wykonanych zabiegów operacyjnych (w tym rodzaj znieczulenia ogólnego), liczba wykonanych dializ i osób dializowanych, w tym dzieci, działalność poszczególnych oddziałów wraz z ruchem międzyoddziałowym (pacjenci w trybie dziennym, stacjonarnym, osobodni), ruch chorych z wydzieleniem dzieci, osób zmarłych, działalność zakładów i pracowni diagnostycznych (liczba badań) z wydzieleniem rodzaju sprzętu (medycyna nuklearna, diagnostyka obrazowa, pracownie badań czynnościowych), liczba badań i zabiegów wykonanych przy użyciu sprzętu zabiegowego i zabiegowo-diagnostycznego (z wydzieleniem rodzaju sprzętu), liczba badań medycznych wykonanych w innych pracowniach (według rodzaju) oraz przy użyciu innego, wskazanego sprzętu (np. respirator, ECMO), liczba przerwań ciąży według przyczyny (szczegółowo), dane o noworodkach urodzonych w szpitalu według rodzaju porodu, masy i innych wskazań.
4. Kształcenie kadr	Brak	Brak
5. Badania, w tym kliniczne	Brak	Brak
6. Zarządzanie relacjami	Brak	Brak
Produkty (wyniki):		
1. Produkty podstawowe	MSWiA-32	Produkty opieki profilaktycznej i zdrowotnej nad matką i dzieckiem (cytodiagnostyka, opieka nad ciężarnymi), dzieci i młodzieżą (patronaże położnych, bilanse zdrowia, wykryte schorzenia określonego rodzaju) oraz dorosłymi, porady POZ i specjalistyczne oraz ich rodzaje i grupy, wizyty domowe, porady nocnej i świątecznej opieki zdrowotnej, osobodni i liczba podopiecznych opieki pozaszpitalnej, wykonane dializy i pacjenci.
	MSWiA-33	Struktura wieku i płci pacjentów objętych opieką w różnych formach.
	MSWiA-34	Pacjenci objęci opieką o wskazanych schorzeniach kardiologicznych (wyszczególnienie).
	MSWiA-35	Wykonane badania serologiczne i mikrobiologiczne, w tym z wynikiem dodatnim, leczeni po raz pierwszy i pozostający pod obserwacją z wydzieleniem schorzeń wenerologicznych, wieku i płci, pacjenci objęci opieką o wskazanych schorzeniach wenerologicznych.
	MSWiA-36	Badania (z wydzieleniem rodzaju), terapie pacjentów wykonane przez psychologów, psychiatrów.
	MSWiA-36a	Liczba leczonych z wyszczególnieniem zaburzeń psychicznych, ze wskazaniem płci i wieku oraz wieku leczenia po raz pierwszy w życiu.
	MSWiA-38	Liczba osób usprawnianych oraz zabiegi lecznicze wykonane w usprawnianiu.

cd. tabeli 4.4

1	2	3
	MSWiA-39	Ruch pacjentów zarejestrowanych w poradni / gabinecie specjalistycznym chorób płuc i gruźlicy, z wydzieleniem rodzaju schorzeń.
	MSWiA-41	Liczba zbadanych i wynik badania (zdrowy, chory, niezdolny), stwierdzonych schorzeń według ICD-10 oraz wydanych orzeczeń, w tym ze wskazaniem płci dla funkcjonariuszy oraz pracowników cywilnych policji, państwowej straży pożarnej, straży granicznej, służby ochrony państwa, pracowników MSWiA oraz SPZOZ MSWiA.
	MSWiA-42	Podopieczni objęci opieką i udzielone porady, w tym domowe w ramach działalności ambulatorium.
	MSWiA-45	Liczba pacjentów leczonych w opiece stacjonarnej i ambulatoryjnej z wydzieleniem poziomu odpłatności, źródła finansowania (NFZ, ZUS, PFRON, KRUS, inne instytucje, np. MOPS, fundacje, zakłady pracy), płci, wieku, obywatelstwa, liczba wykonanych zabiegów leczniczych rehabilitacyjnych i uzdrowiskowych z wydzieleniem ich rodzaju.
	MSWiA-33	Pracownicy zakażeni COVID-19.
2. Produkty uboczne i odpady	MSWiA-44	Produkcja krwi i jej składników (preparatów krwiopochodnych) w jednostkach ze wskazaniem głównych odbiorców (MSWiA, inne szpitale, RCKiK). Jednostki krwi i jej składników zniszczone w Centrum Krwiodawstwa i Krwiolecznictwa MSWiA wraz ze wskazaniem przyczyny zniszczenia.
	MSWiA-46	Jednostki krwi i jej składników zniszczone w SPZOZ wraz ze wskazaniem przyczyny zniszczenia
Rezultaty (efekty)	MSWiA-36a, MSWiA-45	Okres sprawowania opieki z pacjentem z zaburzeniami psychicznymi. Informacja o czasowym zaprzestaniu działalności (liczba dni) z powodu SARS-CoV-2
Sposób kreacji wartości	Brak	Brak
Misja, strategia	Brak	Brak

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 4.5. Zakresy ujawniania informacji o modelu biznesu w sprawozdaniach statystycznych Ministerstwa Zdrowia

Zakres ujawnień 1	Miejsce ujawnień 2	Charakterystyka szczegółowa 3
Zasoby/kapitał: 1. Finansowy	MZ-03	Kapitał finansowy: aktywa pieniężne i podobne, segmenty wyniku finansowego, pozycje kosztów różnego rodzaju, w tym z uwzględnieniem specyfiki działalności (np. odczynniki chemiczne, leki), przychody (w tym od NFZ, MZ, pracodawców), w układzie nieco poszerzonym w stosunku do bilansu i rachunku zysków i strat (załącznik 1 do Ustawy o rachunkowości). Nieznaczne uszczegółowienie w zakresie zobowiązań (np. cesje, ZUS, PFRON, energia, gaz, woda) oraz należności (np. NFZ, MZ, SPZOZ-y, inne podmioty), zmian funduszu SPZOZ w związku z pokryciem ujemnego wyniku finansowego przez organ tworzący, dotacji otrzymanych na cele inwestycyjne.
	MZ-15, MZ-19, MZ-30	Główne źródło finansowania działalności (NFZ, inne).
	MZ-11	Liczba stacji dializ, sprzęt medyczny diagnostyczny (w tym medycyny nuklearnej, radioterapii, diagnostyki obrazowej, pracowni badań czynnościowych), zabiegowo-diagnostyczny, inny.
	MZ-29	Liczba łóżek specjalistycznych, w tym dla dzieci (intensywnej opieki, terapii z wydzieleniem rodzaju), inkubatorów, w tym w oddziale neonatologicznym, liczba sal i stołów operacyjnych, liczba stacji dializ, liczba łóżek (w tym średnia, dla dzieci do lat 18 w oddziałach dla dorosłych), miejsc pobytu dziennego, w przekroju oddziałów szpitalnych, wykaz sprzętu medycznego (diagnostyczny, zabiegowy, zabiegowo-diagnostyczny) według rodzaju pracowni diagnostycznych i innych oraz rodzaju sprzętu, liczba stanowisk porodowych.
3. Ludzki	MZ-30	Liczba łóżek/miejsc, w tym nieczynnych z powodu remontu (łózkodni), liczba aparatów w poszczególnych pracowniach i zakładach diagnostycznych (pracownie badań czynnościowych, diagnostyczne, zakłady radiologii i diagnostyki izotopowej, zakłady patologii/patomorfologii, z wydzieleniem ich rodzaju), sprzęt medyczny określonego rodzaju (w tym liczba aparatów). Wskazanie, czy szpital posiada aptekę.
	MZ-42	Liczba ekip wyjazdowych do donacji krwi, liczba OT.
	MZ-11	Wykaz wybranego personelu medycznego ze wskazaniem formy i wymiaru zatrudnienia (w tym lekarze, lekarze specjaliści, lekarze POZ rodzinni i pediatrzy, dentyści, pielęgniarki, położne, fizjoterapeuci z dodatkowym uszczegółowieniem).
	MZ-15, MZ-19	Wykaz wybranego personelu medycznego, ze wskazaniem formy i wymiaru zatrudnienia.
	MZ-29	Wykaz specjalistów lekarzy, lekarzy dentyistów, farmaceutów, diagnostów laboratoryjnych i innych specjalistów medycznych, pielęgniarek i położnych, w tym z wyższym wykształceniem, z wyróżnieniem formy zatrudnienia i jego wymiaru.
	MZ-29A	Wykaz wybranego personelu medycznego i niemedycznego, w tym forma i wymiar zatrudnienia.

cd. tabeli 4.5

1	2	3
	MZ-30	Wykaz wybranego personelu medycznego ze wskazaniem formy i wymiaru zatrudnienia, w tym na poszczególnych oddziałach, wraz ze wskazaniem opłaconych godzin pełno- i niepełnozatrudnionych na umowach o pracę.
	MZ-35B	Liczba osób realizujących zadania z zakresu medycyny pracy (lekarze, w tym specjaliści medycyny pracy, konsultanci, inni personel medyczny) ze wskazaniem formy zatrudnienia.
	MZ-88	Wykaz personelu medycznego (łącznie z rezydentami i stażystami) ze wskazaniem wykształcenia wyższego oraz jego specjalności (dla wybranych zawodów, np. ratowników medycznych, diagnostów laboratoryjnych), płci, formy zatrudnienia, wymiaru czasu pracy, oraz wskazaniem, czy jednostka jest głównym miejscem pracy.
	MZ-89	Wykaz specjalistów lekarzy, lekarzy dentyistów, farmaceutów, diagnostów laboratoryjnych i innych specjalistów medycznych z wyższym wykształceniem oraz pielęgniarzek, położnych zatrudnionych w podstawowym miejscu pracy (z wyróżnieniem zakresu i stopnia specjalizacji, trybem jej uzyskania, kursem kwalifikacyjnym pielęgniarzek i położnych, pielęgniarek i położnych z wyższym wykształceniem).
4. Intelktualny	Brak	Brak
5. Naturalny	MZ-42	Pozyskane w ramach donacji krwi materiały (krew i materiały krwiopochodne).
	MZ-29	Leczeni z powodu zakażeń szpitalnych, liczba zmarłych z powodu zakażeń szpitalnych, liczba noworodków pozostawionych w szpitalu nie ze względów zdrowotnych, liczba odmów przyjęcia do szpitala, w tym z powodu braku miejsc, porady udzielone pacjentom nieprzyjętym z powodu braku miejsc.
6. Społeczny i relacyjny	MZ-29A	Liczba wolontariuszy.
	MZ-30	Informacje o certyfikatach akredytacyjnych i jakości (wskazanie: tak/nie).
	MZ-42	Dawcy i donacje krwi z wyszczególnieniem charakteru donacji (płatna, honorowa) i pozyskanych materiałów.
	MZ-54	Stan zaszczepienia dzieci i młodzieży przeciw chorobom zakaźnym, według wieku urodzenia (ze wskazaniem typu choroby zakaźnej), szczepienia uwzględnione w tzw. kalendarzu szczepień i stan ich realizacji.
	MZ-55	Liczba zachorowań oraz podejrzeń zachorowań na gripę według wieku chorych ze wskazaniem skierowanych do szpitala oraz powodów takiego skierowania

cd. tabeli 4.5

1	2	3
Działania biznesowe:		
1. Planowanie	Brak	Brak
2. Projektowanie	Brak	Brak
3. Świadczenie usług	MZ-06	Sposób zapewnienia opieki profilaktycznej nad uczniami w szkole, w tym jej lokalizacja, liczba uczniów objętych opieką, liczba godzin pracy pielęgniarki i higienistki szkolnej.
	MZ-11	Działalność różnych form opieki pozaszpitalnej według rodzaju (np. zakład rehabilitacji kardiologicznej, ośrodek opieki geriatrycznej, zespół długoterminowej opieki domowej, ze wskazaniem miejsc, pacjentów oraz osobodni) oraz opieki psychiatrycznej (w tym formy opieki, pacjenci oraz osobodni), liczba wykonanych dializ i osób dializowanych (w tym dzieci). Zabiegi zrealizowane przy użyciu sprzętu medycznego określonego rodzaju.
	MZ-15	Liczba dni oraz godzin pracy poradni w tygodniu, liczba udzielonych porad w poradni/gabiniecie, liczba leczonych (w tym kobiet, mężczyzn, z wydzieleniem wieku, pierwszorazowego leczenia, zaburzeń psychicznych: bez uzależnień, spowodowane używaniem substancji psychoaktywnych oraz używaniem alkoholu, leczonych w poradniach psychologicznych, ze wskazaniem leczonych zamieszkałych na wsi).
	MZ-19	Usytuowanie zespołu (przy szpitalu psychiatrycznym, poradni zdrowia psychicznego, inne). Działalność zespołu wyszczególnionych grup pracowników medycznych oraz pracowników socjalnych ze wskazaniem liczby wizyt w środowisku chorego oraz liczby wizyt w zespole (oddziale).
	MZ-24	Przerwania ciąży ogółem (bez wskazania przyczyn) z wydzieleniem wieku kobiety.
	MZ-29	Liczba wykonanych zabiegów operacyjnych (w tym rodzaj znieczulenia ogólnego), liczba wykonanych dializ i osób dializowanych, w tym dzieci, działalność poszczególnych oddziałów wraz z ruchem międzyoddziałowym (leczeni pacjenci w trybie dziennym, stacjonarnym, osobodni, w tym dzieci), ruch chorych, działalność zakładów i pracowni diagnostycznych (liczba badań) z wydzieleniem rodzaju sprzętu (medycyna nuklearna, diagnostyka obrazowa, pracownie badań czynnościowych), liczba zabiegów wykonanych przy użyciu sprzętu zabiegowo-diagnostycznego (z wydzieleniem rodzaju sprzętu), liczba przerwań ciąży według przyczyny (szczegółowo) oraz wieku kobiety, dane o noworodkach urodzonych w szpitalu według rodzaju porodu, masy i innych wskazań, liczba poronień samoistnych, powikłań.
	MZ-29A	Działalność według rodzaju opieki: kodu i nazwy podmiotu / oddziału opieki stacjonarnej według jej rodzaju (liczba miejsc, przyjęcia, wypisy, zgony, osobodni pobytu, w tym z wydzieleniem płci), domowej (liczba pacjentów, w tym kobiet, dzieci i młodzieży oraz z COVID-19) oraz opieki dziennej według jej rodzaju (liczba miejsc, pacjentów, osobodni pobytu, w tym z wydzieleniem płci).

cd. tabeli 4.5

1	2	3
	MZ-30	Leczeni bez ruchu międzyoddziałowego, osobodni leczenia, w tym ze wskazaniem na poszczególnych oddziałach szpitalnych, czas pracy w zmianach wydzielonych pracowni zakładu radiologii i diagnostyki izotopowej.
	MZ-35A	Wskazanie miejsca wykonywania badań profilaktycznych, liczby zawartych umów z pracodawcami, liczba wizytowanych stanowisk pracy oraz zakładów pracy, współpraca z pielęgniarstwem/psychologiem w realizacji profilaktycznej opieki zdrowotnej nad pracującymi ze wskazaniem jej formy (w zakładzie pracy, w formie umów z zatrudnionymi w innych podmiotach leczniczych lub z tzw. samozatrudnionymi), liczba skierowań wydanych do jednostki orzecznictwej w związku z podejrzeniem choroby zawodowej.
	MZ-35B	Liczba umów zawartych z pracodawcami na wykonywanie profilaktycznych badań lekarskich i sprawowanie profilaktycznej opieki zdrowotnej nad pracownikami.
	MZ-54	Szczepienia przeciw gruźlicy noworodków i dzieci do ukończenia 15 lat, wykonane w roku sprawozdawczym, ze wskazaniem wieku szczepionych, inne szczepienia wykonane w roku sprawozdawczym, w ramach kalendarza szczepień i poza nim, ze wskazaniem rodzaju szczepienia, wieku.
4. Kształcenie kadr	Brak	Brak
5. Badania, w tym kliniczne	Brak	Brak
6. Zarządzanie relacjami	MZ-29	Liczba łóżek udostępnionych klinikom (tzw. kliniki na bazie obcej)
Produkty (wyniki):		
1. Produkty podstawowe	MZ-06	Wykonane testy przesiewowe u uczniów, na terenie szkoły i poza nią, wykonane profilaktyczne badania zdrowotne i liczba uczniów objętych nimi, z wyszczególnieniem klasy, liczba porad wykonanych dla uczniów (w tym profilaktyka jamy ustnej, edukacji zdrowotnej, opieki czynnej, przypadków nagłych, a także związanych z przemocą).
	MZ-11	Produkty opieki profilaktycznej i zdrowotnej nad matką i dzieckiem (cytodiagnostyka, opieka nad ciążarnymi), dziećmi i młodzieżą (patronaże położnych, bilanse zdrowia, porady profilaktyczne udzielone dzieciom do lat 3), liczba schorzeń rozpoznanych u osób powyżej 19 lat oraz u dzieci i młodzieży (według kodu rozpoznania w odniesieniu do ICD-10, przedziału wieku oraz pierwszego wystąpienia), liczba osób objętych opieką POZ, w tym dzieci i młodzieży w wieku 0-18 (ze wskazaniem przedziału wieku oraz objęcia opieką po raz pierwszy w danym okresie), wykonane profilaktyczne badania lekarskie (bilans zdrowia) u dzieci i młodzieży, w tym wiek dzieci, liczba dzieci, zbadanych, w tym na terenie szkoły, porady patronażowe oraz badania bilansowe niemowląt, wizyty profilaktyczne położnych i testy przesiewowe u niemowląt (z wyszczególnieniem), udzielone porady specjalistyczne i ich rodzaje, osobodni i liczba podopiecznych opieki pozaszpitalnej, wykonane dializy i pacjenci, w tym dla dzieci.

cd. tabeli 4.5

1	2	3
MZ-13	Ruch pacjentów zarejestrowanych w poradni / gabinecie specjalistycznym chorób płuc i gruźlicy, z wydzieleniem rodzaju schorzeń.	
MZ-14	Wykonane badania serologiczne i mikrobiologiczne, w tym z wynikiem dodatnim. Leczeni po raz pierwszy i pozostający pod obserwacją z wydzieleniem schorzeń wenerologicznych, wieku i płci, ciąży, pacjenci objęci opieką o wskazanych schorzeniach wenerologicznych.	
MZ-15	Badania (z wydzieleniem rodzaju), terapie pacjentów wykonane przez psychologów, psychiatrów, liczba wykonanych innych świadczeń (psychoterapia, interwencje pracownika socjalnego, wizyty u chorego, porady telefoniczne).	
MZ-19	Liczba leczonych z wyszczególnieniem rodzaju zaburzeń psychicznych, ze wskazaniem płci i wieku oraz wieku leczenia po raz pierwszy w życiu, a także zamieszkania na wsi.	
MZ-29A	Struktura wieku i płci pacjentów objętych opieką w różnych formach (opieka stacjonarna, domowa, dzienna).	
MZ-30	Liczba leczonych i zrealizowanych osobodni, w przekroju rodzaju opieki psychiatrycznej (oddział).	
MZ-35A	Liczba wydanych orzeczeń, zaświadczeń dotyczących profilaktycznej opieki nad pracującymi (w tym według rodzaju ich wyników – zdolność do wykonywania pracy, choroba zawodowa, szkodliwy wpływ pracy na zdrowie kobiety w ciąży), liczba wydanych orzeczeń o badaniach kontrolnych pracowników (wstępne, okresowe, kontrolne).	
MZ-42	Produkcja krwi i jej składników (preparatów krwiopochodnych), w jednostkach.	
MZ-29A	Pracownicy zakażeni COVID-19	
MZ-19	Okres sprawowania opieki z pacjentem z zaburzeniami psychicznymi	
Brak	Brak	
Brak	Brak	

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 4.6. Zakresy ujawniania informacji o modelu biznesu w innych sprawozdaniach statystycznych

Zakres ujawnień 1	Miejsce ujawnień 2	Charakterystyka szczegółowa 3
Zasoby/kapitał: 1. Finansowy	F-01	Kapitał finansowy prezentowany w układzie podobnym do sprawozdania finansowego: aktywa pieniężne i podobne, segmenty wyniku finansowego, pozyty kosztów różnego rodzaju, przepływy środków pieniężnych z działalności operacyjnej, inwestycyjnej i finansowej, wartości elementów kapitału własnego.
	F-02	Ujawnienia w pozycjach: zużycie materiałów i energii, koszty świadczonej usług i inne podobne.
	Rb-Z, Rb-N	Wartość zobowiązań według tytułów dłużnych, a także należności i aktywów finansowych według tytułów oraz z wydzieleniem grup wierzycieli krajowych i zagranicznych, jak też poręczeń i gwarancji w układzie zbliżonym do prezentowanego w sprawozdaniu RF-02.
	RF-02	Wartość zobowiązań według tytułów dłużnych (papiery wartościowe, kredyty i pożyczki, w tym ich struktura terminowa, przyjęte depozyty, wymagalne zobowiązania i pozostałe) oraz z wydzieleniem grup wierzycieli krajowych (w tym podmioty sektora finansów publicznych z czterech grup, banki, pozostałe instytucje finansowe, przedsiębiorstwa niefinansowe, gospodarstwa domowe, instytucje niekomercyjne działające na rzecz gospodarstw domowych) i zagranicznych (w tym podmioty należące do strefy euro i pozostałe), wartość należności oraz wybranych aktywów finansowych w układzie zbliżonym do stosowanego dla zobowiązań oraz z wydzieleniem dodatkowo gotówki i depozytów, poręczenia i gwarancje udzielone w podziale na należności i zobowiązania, według krajowych grup wymienionych wierzycieli, z dodatkowym wyróżnieniem zakresu wierzycielności, dane o zobowiązaniach wynikających z umów nienazwanych, związanych z finansowaniem usług, dostaw, robót budowlanych, zobowiązania z tytułu odsetek, struktura walutowa tytułów dłużnych według wartości nominalnej.
	F-02	Uszczegółowiona informacja o nakładach na środki trwałe, ich budowę, ulepszenie i nabycie, w tym z wydzieleniem importu i używanych środków trwałych, leasingu, klasyfikacji rodzajowej środków trwałych.
2. Wytwórczy	F-03	Wartość brutto środków trwałych oraz nakłady na ich budowę, zakup i ulepszenie, w tym przyczyny zmian ich wartości (zwiększenia i zmniejszenia, w tym w drodze amortyzacji, leasingu) oraz zakres rodzajowy wraz z danymi uzupełniającymi (np. import, koszty obsługi zobowiązań dotyczących zakupu, budowy lub ulepszenia środka trwałego), źródła finansowania nakładów na środki trwałe.
	PNT-01	Aparatura naukowo-badawcza.
	ZD-2	Liczba łóżek w poszczególnych rodzajach zakładach lecznictwa uzdrowiskowego i rehabilitacji leczniczej, z wydzieleniem oddziałów według kodów specjalności, w tym dla dzieci i młodzieży oraz udostępnione klinikom.

cd. tabeli 4.6

1	2	3
3. Ludzki	F-01	Łóżka w stacjonarnym centrum urazowym lub jednostce organizacyjnej szpitala wyspecjalizowanej w zakresie świadczeń ratownictwa medycznego oraz w szpitalnym oddziale ratunkowym.
	ZD-4	Personel zaangażowany w działalność B + R (w tym wewnętrzny, zewnętrzny, z wyróżnieniem płci oraz tytułu i stopnia naukowego, pełnionej funkcji, regionu pochodzenia, wieku, otrzymujący wynagrodzenie i bez wynagrodzenia), system zachęt dla pracowników dotyczących tworzenia wartości.
	PNT-01	Syntetycznie: koszty całkowite wynagrodzeń i pochodnych.
	Z-03	Syntetycznie: przeciętna liczba zatrudnionych, pracujący w głównym miejscu pracy, czas faktycznie przepracowany, wynagrodzenie brutto z niewielkim uszczegółowieniem.
	Z-06	Formy zatrudnienia, przeciętna liczba zatrudnionych z dodatkowym uszczegółowieniem, wynagrodzenia brutto oraz ich składniki, rodzaje wynagrodzeń, zaległości w wypłatach, czas pracy przepracowany i nieprzepracowany, pracujący, w tym wymiar zatrudnienia, forma współpracy, w tym kobiety, przyjęcia i zwolnienia z pracy pracowników pełnozatrudnionych w głównym miejscu pracy, z podaniem przyczyn, pracy pierwszorazowej.
4. Intelektualny	ZD-4	Skład osobowy wybranych podmiotów ratownictwa medycznego z wyróżnieniem osób pracujących w głównym miejscu pracy.
	PNT-01	Informacja o procencie nakładów na prace badawczo-rozwojowe (B + R) w przekroju dziedzin tych prac, poszczególnych rodzajów działalności według PKD oraz w przekroju celów społeczno-ekonomicznych, nakłady wewnętrzne i zewnętrzne na działalność B + R z wydzieleniem rodzaju nakładów, rodzaju badań naukowych (podstawowe, aplikacyjne), liczba zgłoszeń patentowych według rodzaju, krajowych i zagranicznych.
5. Naturalny	Brak	Brak
6. Społeczny i relacyjny	F-01	Wartość otrzymanych dotacji do działalności podstawowej.
	RF-02	Informacja o wartości otrzymanej rekompensaty z tytułu świadczenia usług publicznych, wskazanie tytułu świadczenia usługi publicznej oraz sposobu prezentacji rekompensaty w sprawozdaniu finansowym.
	PNT-01	Informacje o inwestycjach w formule PPP z zakresu poprawy efektywności energetycznej oraz innego zakresu.
	Z-03	Informacja o korzystaniu z obcych baz danych patentów, znaków towarowych i innych, preferencji podatkowych.
	ZD-2, ZD-3	Przeciętna liczba pracowników zatrudnionych przy pracach interwencyjnych i robotach publicznych, przystosowanie do potrzeb osób niepełnosprawnych z wydzieleniem rodzaju dostosowań

cd. tabeli 4.6

1	2	3
Działania biznesowe:		
1. Planowanie	Brak	Brak
2. Projektowanie	Brak	Brak
3. Świadczenie usług	ZD-2	Liczba wykonanych zabiegów leczniczych z wydzieleniem ich rodzaju.
	ZD-3	Struktura poradni specjalistycznej opieki zdrowotnej, liczba porad, w tym domowych i teleporad, udzielonych w ramach POZ, ze wskazaniem struktury wiekowej pacjentów.
	ZD-4	Medyczne czynności ratunkowe ze wskazaniem miejsca zdarzenia (tuch uliczny, praca, szkoła, dom, inne), liczby wyjazdów, liczby pacjentów, w tym kobiet, dzieci i osób starszych, a także zmiary przed podjęciem ratunku, świadczenia opieki zdrowotnej udzielone w izbie przyjęć / na szpitalnym oddziale ratunkowym w trybie ambulatoryjnym, ze wskazaniem specjalności świadczenia.
4. Kształcenie kadr	Brak	Brak
5. Badania, w tym kliniczne	PNT-01	Wydatki na badania w medycynie klinicznej, medycynie ogólnej, naukach o zdrowiu, biotechnologii medycznej, innych naukach medycznych.
6. Zarządzanie relacjami	RF-02	Umorzenie należności, przejęcie zobowiązań innego podmiotu, otrzymanie dywidendy, umowy zawarte z klauzulą wycofania, umowy sprzedaży zwrotnej, utworzenie/przystąpienie do spółki specjalnego przeznaczenia / celowej, zawarcie umowy wsparcia
Produkty (wyniki):		
1. Produkty podstawowe	ZD-2	Liczba pacjentów/kuracjuszy, w tym kobiet i dzieci oraz osób starszych, cudzoziemców, ze wskazaniem trybu pobytu, liczba osobodni leczenia, liczba pacjentów/kuracjuszy leczonych w trybie ambulatoryjnym, z wyróżnieniem źródła finansowania/dofinansowania (NFZ, ZUS, PFRON, KRUS, inne instytucje, np. MOPS, fundacje, zakłady pracy).
	ZD-3	Liczba porad w przekroju rodzaju specjalistycznej opieki zdrowotnej ambulatoryjnej oraz opieki stomatologicznej, a także porad w ramach nocnej i świątecznej opieki zdrowotnej, w tym teleporad, porad w domu pacjenta, ze wskazaniem struktury wiekowej pacjentów.
	ZD-4	Leczeni i osobodni leczenia oraz porad ambulatoryjnych w działalności związanej z ratownictwem medycznym, w tym osoby do 18 i powyżej 65 lat, w tym w izbie przyjęć oraz na szpitalnym oddziale ratunkowym w trybie ambulatoryjnym.
2. Produkty uboczne i odpady	OS-6	Rodzaje i ilość wytworzonych odpadów ze wskazaniem kodu odpadów, formy ich składowania, zagospodarowania/odzysku

cd. tabeli 4.6

1	2	3
Rezultaty (efekty)	Brak	Brak
Sposób kreacji wartości	PNT-01	Informacja, czy prowadzono prace badawczo-rozwojowe związane z pandemią COVID-19 i wartość poniesionych nakładów wewnętrznych na ten cel, wpływ pandemii COVID-19 na działalność badawczo-rozwojową (pozytywny/neutralny/negatywny) z wydzieleniem zakresów: nakłady zewnętrzne/wewnętrzne, personel, organizacja i przebieg procesów badawczych, zakres przedmiotowy prowadzonych prac
Misja, strategia	Brak	Brak

Źródło: opracowanie własne.

Przedstawiona w tabelach 4.4-4.6 charakterystyka ujawnień elementów modelu biznesu w sprawozdawczości statystycznej podmiotów leczniczych została zrealizowana w nieco odrębny sposób w porównaniu do poprzednich trzech grup badanych sprawozdań (sprawozdanie finansowe, sprawozdanie z działalności, raport o sytuacji ekonomiczno-finansowej). Jest to uzasadnione ograniczeniem swobody doboru treści do przedmiotowych sprawozdań. Sprawozdania statystyczne wyraźnie definiują zakresy sprawozdawcze, nie pozwalając na ich poszerzanie lub ograniczanie. Dodatkowo ten zakres sprawozdawczy nie podlega powszechnym jednostkowym ujawnieniom, co ogranicza ich dostępność w przekroju poszczególnych podmiotów leczniczych. W rezultacie poszczególne elementy modelu biznesu zostały szczegółowo opisane z perspektywy ewentualnych możliwych ujawnień w każdym odrębnym sprawozdaniu statystycznym.

Przeprowadzona analiza treści sprawozdań statystycznych wskazanych w tabelach 4.4-4.6 **pozwoili na sformułowanie następujących wniosków:**

- a) ujawnienia w zakresie kapitału ludzkiego przyjmują bardzo szczegółową postać, występują podobieństwa między sprawozdaniami wewnątrz danej grupy sprawozdawczej,
- b) ujawnienia w zakresie kapitału wytwórczego oraz działań biznesowych w zakresie świadczenia usług dotyczą szczegółowych i bardzo szczegółowych zakresów informacyjnych,
- c) ujawnienia sprawozdawcze z perspektywy jednego obowiązku sprawozdawczego (konkretnego sprawozdania) nie pozwalają na identyfikację sposobu tworzenia wartości,
- d) nie podlegają ujawnieniu w żadnym z badanych zakresów informacje dotyczące działań biznesowych, takich jak: planowanie i projektowanie; podobna sytuacja dotyczy informacji o przyjętej misji i realizowanej strategii,
- e) w niewielkim zakresie ujawnienia dotyczą kapitału finansowego, intelektualnego, a także działań biznesowych w postaci: kształcenia kadr, prowadzenia badań, w tym klinicznych, i zarządzania relacjami, jak również opisu sposobu kreacji wartości,
- f) mimo że w pozostałych badanych zakresach tematycznych o modelu biznesu ujawnienia zostały zidentyfikowane we wszystkich trzech badanych obszarach sprawozdawczych (MSWiA, MZ i pozostałe), to w wielu przypadkach przyjmują one postać bardzo ogólną, nawet jeśli uwzględnić dużą syntezę stosowanych praktyk sprawozdawczości o modelu biznesu; obszarami takimi są: kapitał naturalny, produkty uboczne i odpady oraz rezultaty.

Kolejnym etapem prac badawczych było opracowanie macierzy ujawnień, podsumowującej i przedstawiającej nadanie rang dla zakresu zidentyfikowanych ujawnień (tabele 4.1-4.6) poprzez zastosowanie przyjętego indeksu ujawnień. Możliwe jest zastosowanie różnych procedur indeksacyjnych, jednak często zaleca się, by były one oparte na standaryzowanych dokumentach czy

rekomendacjach, np. standardach GRI, raporcie Jenkins, i – jeśli wskazane – odpowiednio zgrupowanych na cele badania [Beattie, McInnes, Fearnley, 2004; de Villiers, Alexander, 2014; Cho i in., 2021]. **Za równoważny do wskazanych standard ujawnień można uznać ramy IIRC.** Celem dalszego pomiaru ujawnień, w szczególności ich zakresu i poziomu, wykorzystano metodę ważonej punktacji dla każdego wyodrębnionego zakresu z indeksu ujawnień, która była wcześniej stosowana w podobnych badaniach dotyczących raportowania zintegrowanego [Hassan i in., 2019]. Metoda ta polega na przypisaniu badanej pozycji określonej wagi (punktowej lub opisowej), która pozwala ocenić zróżnicowanie znaczenia, czy też określonego zakresu zawartej informacji [Alsaed, 2006; Cheung, Jiang, Tan, 2010]. Badania poprzedzono fazą wstępną, która testowała zakresy wskazanych ujawnień i możliwości ich agregacji w przekroju badanych raportów. W rezultacie, w oparciu o charakterystykę ujawnień IIRC, poszerzoną o istotę celów sprawozdawczych modelu biznesu, za którą uznano przedstawienie strategii i sposobu kreacji wartości, nadano ważoną punktację indeksowi ujawnień w następujących przedziałach:

- 0 – brak ujawnień,
- 1 – ujawnienia niewielkie, dotyczące wyłącznie jednego lub kilku zagadnień,
- 2 – ujawnienia niewielkie, dotyczące wielu zagadnień,
- 3 – ujawnienia na średnim poziomie,
- 4 – ujawnienia szerokie,
- 5 – ujawnienia kompleksowe.

Rangowanie ujawnień o modelu biznesu może przebiegać również w formie badania wzajemnych zależności między jego elementami, a nadawanie rang może być zrealizowane w postaci ocen (np. A – wysoka, M – średnia, B – niska) [Network Italiano Business Reporting, 2018], w takim jednak przypadku niemożliwe jest dokonanie podsumowującej oceny ujawnień na skali porządkowej. Należy również zauważyć pewne ograniczenia związane ze stosowaniem tej metody. Wymaga ona bowiem pewnych uproszczeń poznawczych oraz jest w większym stopniu podatna na wpływ osądu dokonywanego przez badacza [Hassan i in., 2019]. Niemniej jednak jako zaletę należy podnieść wykorzystanie rang w postaci cyfrowej, co w rezultacie generuje informacje o charakterze jakościowym i ilościowym równocześnie.

Po zakodowaniu uzyskanych danych w postać częstości ich występowania (skala 0-5) obliczono sumę arytmetyczną uzyskanych wyników cząstkowych, co w dalszym kroku pozwoliło na kontekstową analizę badanej zawartości [Masztalerz, 2018].

Maksymalna liczba punktów możliwa do uzyskania odrębnie przez każdy badany rodzaj sprawozdań, lub ich podobny zbiór, wynosiła 85 pkt., w tym 75 pkt. w klasycznie postrzeganej czteroelementowej strukturze budowy modelu biznesu (kapitały, działania biznesowe, produkty i rezultaty), a kolejne 10 pkt. doty-

czyło ujawnień o misji i strategii oraz sposobie kreacji wartości. Z kolei suma punktów ujawnień w przekroju wszystkich badanych sprawozdań mogła wynieść 30 dla każdego ze szczegółowych zakresów badawczych (tj. poszczególne kapitały, wyróżnione rodzaje działań biznesowych oraz rodzaje produktów, rezultaty, sposób kreacji wartości, relacje z otoczeniem, misja i strategii – czyli 5 pkt. maksymalnie za ujawnienia w każdym z sześciu różnych rodzajów badanych sprawozdań razy liczba badanych rodzajów sprawozdań, tj. 6). Łączna maksymalna liczba punktów za wszystkie elementy ujawnień we wszystkich badanych rodzajach sprawozdań wyniosła 510 pkt. (sześć kapitałów w sześciu badanych zbiorach sprawozdań oznacza maksymalnie $6 \times 6 \times 5$ pkt., czyli 180 pkt.; sześć rodzajów działań biznesowych – 180 pkt., dwa rodzaje produktów – 60 pkt., rezultaty – 30 pkt., sposób kreacji wartości – 30 pkt. oraz misja i strategia – 30 pkt.).

Badając aktualny zakres ujawnień, które mogą być uznane za częściowo prezentujące model biznesu, można zauważyć, że w największym stopniu jest to wypełniane w obszarze ujawnień o kapitałach, szczególnie kapitale finansowym i ludzkim. Przypomnieć należy, że kapitał w rozumieniu modelu biznesu to zasób, który podlega transformacji, konsumpcji lub zwiększeniu w drodze realizacji działań i produktów. W istocie w dużej części stanowi więc nakłady (*inputs*) i za takowe w rozumieniu terminologii modelu biznesu jest uważany. Niewiele niższy poziom ujawnień można odczytać w obszarze kapitału społecznego i relacyjnego, choć są one realizowane głównie w raportach o sytuacji ekonomiczno-finansowej (w formie opisowej), niemniej jednak podobnie dużo ujawnień można zidentyfikować wśród pozycji sprawozdawczych sprawozdań statystycznych sporządzanych na potrzeby Ministerstwa Zdrowia. Podobny poziom ujawnień dotyczy obszaru: produkty (wyniki), jednakże wiąże się on głównie z produktami podstawowymi, podczas gdy ujawnienia o produktach ubocznych i odpadach są w niewielkim stopniu realizowane i dotyczą – co zresztą, jak można sądzić, jest implikacją charakteru prowadzonej działalności – odpadów. **Pod względem obszarów ujawnień wśród działań biznesowych znajdują się dotyczące świadczenia usług. Jest to równocześnie obszar sprawozdawczy, który uzyskał najwyższą wartość (23) wskaźnika ujawnień spośród wszystkich badanych zakresów szczegółowych.** Planowanie nie podlega w żadnym z badanych sprawozdań ujawnieniom, natomiast projektowanie, kształcenie kadr, badania, w tym kliniczne, oraz zarządzanie relacjami stanowią wymiary o bardzo niskim i wybiórczym stopniu ujawnień. Sytuacja ta występuje również w zakresie kapitału naturalnego, intelektualnego oraz rezultatów (efektów), jakie indukuje działalność jednostki, a także ujawnień, z których można odczytać całościowo sposób kreacji wartości, kształtowanie relacji z otoczeniem czy też misję i strategię, jakie przyjęła i realizuje jednostka.

Tabela 4.7. Macierz ujawnień o modelu biznesu w przekroju badanych sprawozdań

Sprawozdanie finansowe	Raport zarządu	Raport o sytuacji ekonomiczno-finansowej	Sprawozdania statystyczne MSWiA	Sprawozdania statystyczne MZ	Sprawozdania statystyczne inne	Suma
Kapitał (zasoby):						
– finansowy	4	4	0	5	5	22
– wytwórczy	3	3	3	4	3	17
– ludzki	2	4	4	4	4	20
– intelektualny	1	3	0	0	3	8
– naturalny	1	2	1	1	1	5
– społeczny i relacyjny	2	3	3	4	3	19
Suma cząstkowa	13	19	11	18	18	91
Działania biznesowe:						
– planowanie	0	0	0	0	0	0
– projektowanie	0	2	0	0	0	5
– świadczenie usług	3	3	5	5	3	23
– kształcenie kadr	0	3	0	0	0	4
– badania, w tym kliniczne	0	2	0	0	1	3
– zarządzanie relacjami	0	3	0	1	2	7
Suma cząstkowa	3	13	5	6	6	42
Produkty (wyniki):						
– produkty podstawowe	2	2	5	5	4	20
– produkty uboczne i odpady	0	1	2	1	3	7
Suma cząstkowa	2	3	7	6	7	27
Rezultaty (efekty)	1	3	1	1	0	6
Sposób kreacji wartości	3	4	0	0	1	12
Misja, strategia	1	4	0	0	0	7
Suma	23	46	24	31	32	185

Legenda: 0 – brak ujawnień, 1 – ujawnienia niewielkie i wybiórcze, dotyczące wyłącznie jednego lub kilku zagadnień, 2 – ujawnienia niewielkie, dotyczące wielu zagadnień, 3 – ujawnienia na średnim poziomie, 4 – ujawnienia szerokie, 5 – ujawnienia kompleksowe.

Źródło: opracowanie własne.

W zakresie rodzaju badanych sprawozdań największy stopień ujawnień występuje w raporcie z działalności jednostki (zarządu) oraz innych sprawozdaniach statystycznych. Kolejno pod względem zakresu ujawnień plasują się sprawozdania statystyczne MZ oraz raport o sytuacji ekonomiczno-finansowej. Najmniejszy stopień ujawnień odnotowano z kolei w sprawozdaniu finansowym oraz sprawozdaniach statystycznych z grupy MSWiA. Dokonując rankingowania badanych sprawozdań, należy równocześnie podkreślić, że sprawozdania statystyczne obejmują grupę sprawozdań, które są selektywnie, na podstawie dodatkowych wytycznych i założeń, sporządzane przez jednostki ochrony zdrowia. W zakresie sprawozdań finansowych, zarządu i raportu ekonomiczno-finansowego selekcja ta jest znacznie ograniczona (choć nie wyeliminowana). Pozwala to jednak uznać przewagę zawartości informacyjnej badanych raportów z sytuacji ekonomiczno-finansowej nad sprawozdaniami statystycznymi, mając również na względzie, że otrzymane wartości indeksu ujawnień są dla tych sprawozdań zbliżone.

Mimo różnego stopnia realizowanych ujawnień w przekroju przedmiotowym i podmiotowym należy jednoznacznie podkreślić, że ich zakres nie jest istotny, stanowi niespełna 36% i przyjmuje zakres rozproszony między różnymi rodzajowo sprawozdaniami. W tym jednak przypadku za satysfakcjonujące można uznać jedynie informacje o kapitale finansowym, wytwórczym, ludzkim oraz społecznym i relacyjnym, a także o działalności dotyczącej świadczenia usług i informacji o produktach podstawowych, choć równocześnie można zgłosić pewne uwagi (poniżej).

Synteza wyników badań zawartości treści sprawozdawczości finansowej, niefinansowej i mieszanej realizowanej przez podmioty lecznicze, w aspekcie identyfikacji elementów pozwalających na poznanie modelu biznesu, uzasadnia następującą autorską argumentację o charakterze ocen i rekomendacji dotyczących sprawozdawczości modelu biznesu podmiotów leczniczych:

- a) Należy dokonać adaptacji zakresu i nazewnictwa form sprawozdawczych o modelu biznesu, stosowanych powszechnie w praktyce raportowania firm z innych branż. Jest to uzasadnione odmiennością branży ochrony zdrowia i realizowanych w niej procesów świadczenia usług zdrowotnych. W rezultacie pozycje działań biznesowych: szkolenia oraz badania, rozwój i innowacje zastępuje się odpowiednio nazwami: kształcenie kadr, badania, w tym kliniczne. Takie nazwy zostały już zastosowane w przeprowadzonej w niniejszym rozdziale analizie (tabele 4.1-4.6);
- b) Proponuje się usunąć z działań biznesowych pozycję planowanie. Jeśli ten element rozpatrywać jako planowanie produktów, a kolejnym etapem procesowym jest ich projektowanie i wdrażanie do działalności, to ze względu na specyfikę działalności leczniczej, w której testowanie i planowanie produkcji jest realizowane w silnie regulowanej formule badań klinicznych, w dużej części na tzw. etapie przedklinicznym, element ten nie znajduje wykorzysta-

nia. W rezultacie dokonano również modyfikacji brzmienia punktu projektowanie na: rozwój usług;

- c) Charakterystyka działalności leczniczej powoduje, że niektóre z ujawnień mogą wystąpić w szerszym zakresie wyłącznie w wybranych podmiotach leczniczych. Dotyczy to działań biznesowych w postaci projektowania działalności oraz prowadzenia badań, w tym klinicznych, które to działalności są częstsze w największych placówkach prowadzących na szerszą skalę działalność badawczą i naukową, takich jak instytuty, szpitale kliniczne czy szpitale resortowe (MSWiA, MON);
- d) Przedstawiane ujawnienia w zakresie kapitału wytwórczego, ludzkiego, relacyjnego i społecznego oraz produktów i świadczenia usług niosą za sobą ogromny ładunek informacyjny realizowany w obowiązującej sprawozdawczości, wymaga on jedynie usystematyzowania i pewnej agregacji;
- e) Pozytywnie należy również ocenić ujawnienia dotyczące ryzyka i jego wpływu na działalność jednostki, które były przez badane podmioty dość szczegółowo opisane, choć liczebność jednostek raportujących te dane była niewielka;
- f) Występuje problem interpretacyjny w rozróżnianiu części ujawnień z perspektywy uznania ich za działania biznesowe: świadczenie usług lub produkty podstawowe (wyniki). Specyfika usług zdrowotnych powoduje, że zakończony proces ich realizacji jest produktem, choć występują również tzw. produkty (usługi) pośrednie, w tym medyczne, składające się na produkt finalny. W takim podejściu produkt finalny to produkt, który podlega rozliczeniu z płatnikiem. Niemniej jednak reguły finansowania świadczeń opieki zdrowotnej ulegają zmianie, ogranicza się zachowanie ciągłości ujawnień. Wydaje się, że niektóre z ujawnień mogą podlegać częściowemu powieleniu, jednak w obszarze działań biznesowych istotne jest dążenie do takiej ich prezentacji, by możliwe było poznanie pełnego ich przebiegu;
- g) Zaleca się, by wprowadzić praktyki poszerzenia raportowania o kapitale naturalnym oraz o odpadach, w tym informacje o zużyciu energii, produkcji odpadów medycznych i niemedycznych, działaniach zmierzających do ograniczenia zużycia i produkcji wskazanych składników;
- h) Ujawnienia należy rozszerzyć o informacje o wykorzystywanym kapitale wytwórczym, który nie jest kontrolowany przez jednostkę, a który jest wykorzystywany w działalności jednostki (np. infrastruktura miejska, bliski węzeł drogowy, lokalizacja i dostępność do zasobów);
- i) Mimo że wiele elementów modelu biznesu zostało zidentyfikowanych w przeprowadzonej analizie treści, to w sposób wyraźny odczuwalny jest niedostatek pogłębienia ich treści. Jednym słowem, można uznać, że jednostki ujawniają te informacje, ale zakres tych ujawnień nie pozwala na zauważalne wsparcie procesu poznawczego i decyzyjnego, gdyż nie dźwierzą one istotnego ładunku informacyjnego. Należy poszerzyć ujawnienia o rezultatach (efektach), jakie generuje działalność jednostki dla otoczenia bliższego

i dalszego, które wydają się kluczowe dla przedstawienia sposobu, w jaki jednostka tworzy wartość. Tymczasem w badanych sprawozdaniach nie zawarto informacji o wpływie na kondycję zdrowotną, satysfakcję i bezpieczeństwo lokalnej społeczności, rynek pracy, rynek dostaw czy też inne obszary, które kształtuje działalność jednostki (np. zielony teren otwarty, rekreacyjny dla lokalnej społeczności, możliwość skorzystania ze sklepu, restauracji, baru – szczególnie w terenach, w których dostęp do tych zasobów jest ograniczony).

4.3. Badanie eksploracyjne sprawozdawczości spółek z sektora ochrony zdrowia notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych

Dążąc do pogłębienia prac analitycznych i wnioskowania logicznego, stanowiących podstawę dalszych prac nad propozycją ujawnień o modelu biznesu jednostek świadczących usługi ochrony zdrowia, dokonano przeglądu realizowanych obowiązków sprawozdawczych przez spółki giełdowe notowane na warszawskiej Giełdzie Papierów Wartościowych, które prowadzą działalność w zakresie ochrony zdrowia. Na dzień 5 lutego 2023 r. występowały tylko trzy takie spółki:

- Centrum Medyczne ENEL-MED SA,
- EMC Instytut Medyczny SA,
- Voxel SA.

Celem niniejszego badania jest ustalenie zakresu ujawnień o modelu biznesu zawartych w przeznaczonym na ten cel sprawozdaniu, tj. oświadczeniu na temat informacji niefinansowych, stanowiącym element raportu z działalności zarządu, lub sprawozdaniu na temat informacji niefinansowych, w zależności od decyzji jednostki sprawozdawczej. Wskazane podejście badawcze wynika z obowiązujących regulacji prawa, jak również z pogłębionych obowiązków sprawozdawczych realizowanych przez spółki giełdowe.

Zastosowano metody analizy przypadków (*case study*) oraz jakościowej analizy treści, w tym z wykorzystaniem zaleceń ujawnień o modelu biznesu według IIRC. Badanie ujawnień podsumowano w formie zbiorczej w ramach macierzy ujawnień dla wszystkich trzech badanych spółek (tabela 4.8), której opracowanie zostało zrealizowane przy zastosowaniu procedury analogicznej do wykorzystanej w prezentowanej tabeli 4.7. Badanie zakończono wnioskami podsumowującymi.

W ramach tego etapu badania postawiono dwa dodatkowe pytania badawcze:

- **Czy polskie spółki giełdowe świadczące usługi z zakresu ochrony zdrowia ujawniają model biznesu w sposób czytelny, zrozumiały i kompleksowy?**
- **Czy polskie spółki giełdowe świadczące usługi z zakresu ochrony zdrowia wykorzystują konstrukcję ramową IIRC do ujawnień o modelu biznesu?**

Przedmiotem badania były raporty roczne wskazanych podmiotów badania, które zostały opublikowane na dzień pobrania danych, tj. w okresie 2-5 lutego 2023 r.; były to raporty za rok 2021.

4.3.1. Sprawozdawczość modelu biznesu w podmiotach objętych studium przypadków

Spółka ENEL-MED⁹ została założona w 1993 r., a obecna jest na GPW od lipca 2011 r. Liczba wyemitowanych akcji wynosi ponad 28 mln, a ich wartość rynkowa na dzień badania to 441,17 mln PLN, wartość księgowa – 146,84 mln PLN. Wartość jednej akcji na dzień debiutu spółki plasowała się na poziomie 5 PLN, natomiast na dzień badania było to 15,6 PLN. Spółka jest kontrolowana przez rodzinę Rozwadowskich (51,65% akcji), założycielem był Adam Rozwadowski, a obecnym prezesem zarządu jest Jacek Rozwadowski. Pozostali akcjonariusze posiadający co najmniej 5% akcji to: PTE PZU SA (17,43%), Generali PTE SA (16,62%) oraz PTE Allianz Polska SA (6,26%).

Spółka świadczy usługi pełnej opieki leczniczej na terenie całego kraju, która realizowana jest poprzez sieć przychodni wielospecjalistycznych, kliniki stomatologiczne, szpital, oddziały diagnostyki obrazowej oraz specjalistyczne kliniki medycyny estetycznej i medycyny sportowej, a także ośrodek opiekuńczo-rehabilitacyjny. Ponadto usługi świadczone są również przez ponad 1600 placówek partnerskich. Klientami spółki są pacjenci indywidualni oraz klienci korporacyjni w ramach abonamentów medycznych.

Przedmiotem badania było opublikowane sprawozdanie za ostatni pełny rok obrotowy, który w badanej spółce pokrywa się z rokiem kalendarzowym, którym jest okres 1 stycznia – 31 grudnia 2021 r. W badanym okresie spółka sporządziła sprawozdanie finansowe według MSSF, sprawozdanie zarządu z działalności spółki oraz grupy kapitałowej, a także w oparciu o zobowiązanie wynikające z art. 4b, ust. 1 i art. 55, ust. 2b Ustawy o rachunkowości [2023] sprawozdanie na temat informacji niefinansowych spółki oraz jej grupy kapitałowej¹⁰.

Opis modelu biznesu spółka zamieściła w sprawozdaniu na temat informacji niefinansowych, w pkt. 2, za wprowadzeniem. W dalszych elementach tego sprawozdania spółka prezentuje informacje o wizji, misji i wartościach, zasięgu działania, organach zarządzających i nadzorujących, polityce jakości i kluczowych niefinansowych wskaźnikach efektywności w podziale na aspekty społeczne, pracownicze, ochrony środowiska oraz prawa człowieka i przeciwdzia-

⁹ Dane spółki i informacje sprawozdawcze pozyskano ze strony: www.enel.pl [ENEL, b.r.].

¹⁰ Grupa kapitałowa ENEL-MED obejmuje spółki: Centrum Medyczne ENEL MED SA, PRO CARE Sp. z o.o., ENEL INVEST Sp. z o.o., Dental Nobile Clinic Sp. z o.o.

łanie korupcji. Na koniec przedstawiono informacje o taksonomii UE w zakresie obrotu, nakładów inwestycyjnych i wydatków operacyjnych na rzecz zrównoważonego działania dla środowiska i klimatu oraz o nagrodach.

Opis modelu biznesu zawarto na trzech stronach. Wskazano segmentację rynku klientów oraz usług poprzez wydzielenie usług pakietu Enel-Care – w ramach abonentów medycznych dla pracowników, pakietu Medi-Care – polis zdrowotnych obejmujących określony zakres usług dedykowanych indywidualnym pacjentom, które oferowane są we współpracy z Towarzystwem Ubezpieczeń InterRisk lub w drodze indywidualnej sprzedaży dla zainteresowanych odbiorców, usług *fee for service* (FFS), gdy płatność następuje bezpośrednio za wykonaną usługę. Płatnikami są pacjenci prywatni, firmy ubezpieczeniowe lub inne firmy korzystające z usług spółki. Ostatni segment rynku dotyczy świadczeń diagnostyki obrazowej i leczenia szpitalnego finansowanych ze środków NFZ.

W dalszej części spółka informuje o zrealizowanych działaniach rozwojowych w postaci uruchomienia nowego centrum stomatologii, wraz z opisem innowacyjności realizowanych tam usług i wykorzystanego sprzętu medycznego (wycinarka protetyczna CAD-CAM), a także rozwoju usług zdigitalizowanych (e-wizyty) i prognozie działań w tym zakresie. Następnie spółka przedstawia w jednym zdaniu przedmiot działalności realizowanej przez spółkę ENEL INVEST oraz planowanej przez spółkę PRO CARE.

Informacje o modelu biznesu nie są wsparte infografikami, wskaźnikami KPI czy innymi danymi o charakterze finansowym i niefinansowym. Zawarto zdjęcia, jednak nie niosą one za sobą ładunku informacyjnego, stanowią jedynie tło dla informacji o przedmiotach działalności wymienionych spółek.

Analizując badane dane pod kątem ujawnień IIRC, można wskazać, iż kapitały podlegają ujawnieniu w niewielkim zakresie – dotyczy to kapitału wytwórczego. Brak jest ujawnień na temat kapitału finansowego, ludzkiego, intelektualnego i naturalnego. Kapitał relacyjny podlega ujawnieniom również w niewielkim zakresie, głównie w temacie pewnych działań digitalizacyjnych. Jeśli chodzi o działania biznesowe, to odnaleźć można informacje na temat rozwoju i świadczenia usług, brak jest z kolei ujawnień o kształceniu kadr, prowadzeniu badań i zarządzaniu relacjami. Spółka przedstawia dość ogólnie informacje o podstawowych czterech liniach biznesowych, nie prezentując szczegółowej oferty produktowej. Brak jest również ujawnień o produktach ubocznych oraz rezultatach. W efekcie odczytanie z badanych ujawnień sposobu kreacji wartości jest możliwe w niewielkim zakresie.

Równocześnie lektura dalszych części sprawozdania na temat informacji niefinansowych pozwala na uzupełnienie wiedzy o modelu biznesu. Pomimo tego, skupiając się na celu badania, jakim było eksplorowanie ujawnień o modelu biznesu w formie wyraźnie wyodrębnionej, należy jednoznacznie uznać, że

punkt ten nie zawiera bogatej treści. Jednostka nie miała obowiązku wykorzystania struktury IIRC, jak również innych standardów ujawnień, niemniej jednak rozpatrując pojęcie modelu biznesu, które skupia się na sposobie kreacji wartości i jej częściowego przechwytywania, by realizować zarówno potrzeby interesariuszy, jak i samej jednostki, należy stwierdzić, iż zawarty opis nie pozwala na właściwe rozpoznanie sposobu, w jaki tworzona jest wartość dla pacjentów i przedsiębiorstwa.

Pozostałe części badanego raportu umożliwiają identyfikację niektórych elementów modelu biznesu w różnym zakresie. Ocenę dokonaną przez Autorkę zawarto w tabeli zbiorczej dla wyników badania wszystkich spółek – tabela 4.8.

Dodatkowo warto zauważyć, choć nie było to celem badania, że bardzo obszerne informacje sprawozdawcze ujęto w sprawozdaniu z działalności zarządu. Charakter tych ujawnień jest bardzo szczegółowy i rozproszony. Rekomenduje się, by jednostka zaproponowała pewne podsumowanie, co najmniej graficzne, które uwzględniałoby informacje o kreacji wartości i składających się na nią elementach, oraz takie agregacje zamieściła w punkcie dotyczącym modelu biznesu.

Spółka EMC Instytut Medyczny¹¹ powstała w 2001 r. we Wrocławiu (EuroMediCare Instytut Medyczny Sp. z o.o.), a obecna jest na GPW od sierpnia 2005 r. Liczba wyemitowanych akcji wynosi niespełna 45,5 mln, a ich wartość rynkowa na dzień badania to 426,90 mln PLN, natomiast wartość księgowa to 179,61 mln PLN. Wartość jednej akcji na dzień debiutu spółki plasowała się na poziomie 9,25 PLN, natomiast na dzień badania było to 10,3 PLN. Większościowym akcjonariuszem jest fundusz Penta Hospitals International a.s. (90,58% akcji), kolejnym ujawnionym akcjonariuszem jest PZU Fundusz Inwestycyjny Zamknięty Aktywów Niepublicznych BIS 1 oraz BIS 2 (9,07%). Prezesem zarządu spółki jest Karol Piasecki.

Według stanowiska spółki jest ona największym w Polsce prywatnym właścicielem szpitali i przychodni działających na terenie województw dolnośląskiego, mazowieckiego, śląskiego, wielkopolskiego, opolskiego i pomorskiego. Model biznesu jednostki realizowany jest w oparciu o budowę własnych placówek oraz przejmowanie i przekształcanie innych podmiotów, w tym borykających się z problemami zarządczymi szpitali publicznych, i podejmowanie działań restrukturyzacyjnych. Przeważająca część usług zdrowotnych finansowana jest ze środków publicznych (NFZ). Spółka kontroluje w Polsce 10 szpitali ogólnych i 18 przychodni oraz jeden szpital geriatryczny i osiem zakładów opieki długoterminowej, a przychody ze świadczeń finansowanych przez NFZ stanowią 86%.

¹¹ Dane spółki i informacje sprawozdawcze pozyskano ze strony: www.emc-sa.pl [EMC SA, b.r.].

Spółka sporządza skonsolidowany raport roczny, a model biznesu opisuje w oświadczeniu na temat informacji niefinansowych, które stanowi element skonsolidowanego sprawozdania zarządu. Punkt model biznesu zajmuje objętość przekraczającą nieco jedną stronę, przyjmuje postać wyłącznie opisową, bez uzupełniających infografik i podobnych. Spółka zawarła na końcu notę, że więcej informacji o EMC znajduje się w rozdziale: *Podstawowe informacje o spółce i grupie kapitałowej*¹².

W części dotyczącej opisu modelu biznesu spółka zwraca uwagę, że pomimo turbulencji ekonomicznych i operacyjnych związanych z pandemią COVID-19 zostały utrzymane główne założenia dotychczas realizowanego modelu biznesu. Inne zawarte informacje dotyczą:

- syntetycznego wskazania głównych grup produktowych i oparcia na publicznym modelu finansowania świadczeń,
- opisu zachodzących zmian demograficznych (starzenie społeczeństwa, wzrost zamożności) i związanego z tym rosnącego popytu na usługi zdrowotne,
- podkreślenia atrybutów modelu biznesu realizowanego przez EMC, czyli (1) usług finansowanych ze środków publicznych, (2) zróżnicowania usług, (3) akwizycji szpitali i podmiotów świadczących usługi ambulatoryjne.

W pozostałych punktach oświadczenia spółka podnosi tematy związane ze strategią powrotu do normalnego poziomu wykorzystania zdolności operacyjnych (po pandemii), poprawy efektywności mniejszych jednostek przez ich przeprofilowanie oraz optymalizacji sytuacji finansowych w odpowiedzi na wzrastające koszty osobowe i koszty energii. Wskazano również jeden wskaźnik KPI w postaci zakażeń szpitalnych (0,48% w roku 2021).

W dalszej części omówiono realizowane zagadnienia społeczne (szkolenia, konferencje, akcje edukacyjne, projekty zdrowotne, bezpłatne badania), zagadnienia pracownicze (regulaminy, szkolenia obowiązkowe kadry medycznej, nauka języków obcych), politykę dotyczącą środowiska naturalnego (redukcja emisji, ograniczenie eksploatacji starych pojazdów, części wymienne, źródła energii i jej oszczędność), politykę poszanowania praw człowieka (prawa pacjentów, właściwe relacje z kontrahentami i pracownikami) oraz przeciwdziałania korupcji (polityka zakupowa). Oświadczenie kończą opisy istotnych ryzyk dla zagadnień niefinansowych.

Podobnie jak ENEL-MED, także EMC nie ujawnia modelu biznesu w przekroju IIRC. Poziom tak identyfikowanych ujawnień jest jednak znacznie mniejszy niż w poprzedniej spółce, nawet gdy analizować całość oświadczenia na

¹² W części tej omówiono strukturę grupy kapitałowej i jej zmiany, osoby wchodzące w skład organów zarządzających oraz nadzorujących, a także historię grupy na przestrzeni ostatnich 20 lat, wspartą o infografikę danych finansowych i niefinansowych charakteryzujących działalność (procent przychodów z NFZ, liczba jednostek ochrony zdrowia, liczba województw, pacjentów, doświadczenie w zarządzaniu i restrukturyzacji szpitali, liczba pracowników).

temat informacji niefinansowych. W niewielkim zakresie ujawnienia dotyczą kapitału relacyjnego, natomiast pozostałe rodzaje kapitału w elemencie opisującym model biznesu nie mogą być zidentyfikowane. Równie skromne ujawnienia dotyczą działań biznesowych, spośród których można odczytać podstawowe, acz nadal wysoce zagregowane informacje o działalności podstawowej i w konsekwencji o podstawowych produktach, podczas gdy inne rodzaje działań, rozpoznawanych w modelu biznesu, nie zostały ujawnione. Brak jest również ujawnień o produktach ubocznych oraz rezultatach.

Powyższe powoduje, że podobnie jak w poprzedniej spółce, odczytanie sposobu kreacji wartości jest możliwe w bardzo ograniczonym zakresie. Również analogiczne uzupełnienia, choć znacznie uboższe, przynosi lektura dalszych części sprawozdania na temat informacji niefinansowych, co w rezultacie nie pozwala na odczytanie i interpretowanie w sposób pełny, transparentny i wiarygodny informacji o modelu biznesu. Zauważyć równocześnie należy, że wiele dodatkowych informacji można odczytać ze sprawozdania z działalności zarządu, jednakże nie realizuje to celu niniejszego badania, które ma dać odpowiedź, czy spółki giełdowe zajmujące się działalnością leczniczą raportują w sposób usystematyzowany sprawozdawczość modelu biznesu i jaki ładunek informacyjny ona niesie. W rezultacie sumaryczną ocenę ujawnień o modelu biznesu w przekroju struktury IIRC, z uwzględnieniem całości oświadczenia na temat informacji niefinansowych sporządzonej przez badaną spółkę, zawarto w zbiorczej tabeli dla wszystkich spółek (tabela 4.8).

Spółka akcyjna Voxel¹³ działa od 2005 r., a zadebiutowała na GPW w październiku 2011 r. Spółka ta, w przeciwieństwie do poprzednich dwóch, nie jest notowana w sektorze Szpitale i przychodnie, lecz w sektorze Sprzęt medyczny i materiały medyczne, mimo że obok działalności związanej ze sprzętem i technologią medyczną świadczy również usługi diagnostyki obrazowej. Jej notowania znajdują się na rynku równoległym (poprzednie dwie spółki są notowane na rynku podstawowym).

Liczba wyemitowanych akcji wynosi ok. 10,5 mln, a ich wartość rynkowa na dzień badania osiągnęła poziom 453,71 mln PLN, natomiast wartość księgowa to 229,66 mln PLN. Wartość jednej akcji na dzień debiutu spółki uplasowała się na poziomie 14,5 PLN, natomiast na niniejszego dzień badania było to 43,2 PLN. Ujawnionymi akcjonariuszami spółki są: Voxel International s.a.r.l. (43,40% akcji; 55,97% głosów), TFI PZU SA (14,60% akcji) oraz PTE Allianz Polska SA (6,52% akcji). Prezesem zarządu spółki jest Jarosław Furdal.

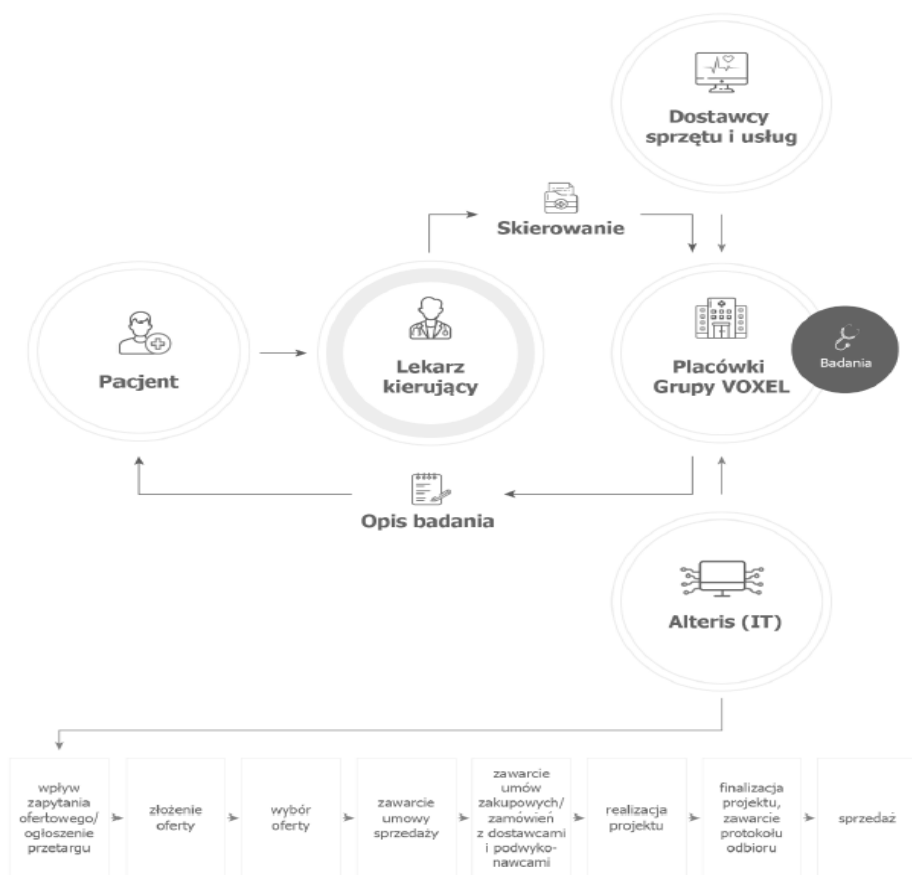
Grupa Voxel to znana w Polsce sieć medycznych centrów diagnostycznych, świadczących usługi w dziedzinie radiologii. Stanowi jedną z trzech największych prywatnych grup diagnostycznych w Polsce. Równolegle grupa oferuje

¹³ Dane spółki i informacje sprawozdawcze pozyskano ze strony: www.voxel.pl [Voxel, b.r.].

usługi i produkty związane z nowoczesnymi technologiami w medycynie, co stanowi o zróżnicowaniu realizowanych linii biznesowych.

Spółka sporządziła odrębne sprawozdanie na temat informacji niefinansowych Grupy Kapitałowej Voxel SA. Podmiot nie wydzielił wyraźnie punktu o nazwie „model biznesu”, jednak zaproponował element pod nazwą „łańcuch wartości” oraz dodatkowo w końcowej części sprawozdania, w której przeprowadza analizę zgodności treści z wymogami Ustawy o rachunkowości, element ten określa jako „model biznesowy”, w rezultacie można zatem uznać go za tożsamy. Jednostka wskazuje również, że w przygotowywaniu prezentowanych treści posiłkowała się wytycznymi dotyczącymi sprawozdawczości w zakresie informacji niefinansowych [Komunikat Komisji Europejskiej..., 2017]. Wykorzystanie przytoczonego komunikatu skutkowało czteroetapowym podejściem, które rozpoczęło się od identyfikacji interesariuszy, a następnie poznania ich potrzeb poznawczych. Kolejne etapy obejmowały zebranie właściwych informacji oraz ich prezentację. Opis modelu biznesu zawiera się na ośmiu stronach i jest uzupełniony o szereg infografik i tabel. Elementy, które zostały przedstawione, to odpowiednio:

- a) Struktura grupy kapitałowej, składająca się z 10 podmiotów, łącznie ze spółką dominującą, wskazująca również główne zakresy ich działalności;
- b) Opis łańcucha wartości, z podkreśleniem rodzaju świadczonych usług diagnostyki obrazowej, niezależności lekarzy kierujących, źródeł finansowania; opis ten uzupełnia infografika obrazująca proces realizacji usługi, w tym usługi związanej z uruchamianiem pracowni diagnostycznych (rysunek 4.1). Zawarto również szczegółową charakterystykę procesu korzystania z usługi, swobody wyboru, kanałów dystrybucji i źródeł finansowania, a także dywersyfikacji źródeł pozyskiwania zasobów radiofarmaceutycznych. Na pochwałę zasługuje fakt wskazania miejsca usług grupy w całym procesie diagnostyki pacjenta, czyli w procesie tworzenia kluczowej wartości;
- c) Przyjęta strategia grupy kapitałowej, z podziałem na wydzielone linie biznesowe, takie jak: diagnostyka, terapia-neuroradiochirurgia (urządzenie *gamma-knife*), IT & Infrastruktura, Terapia-Szpitalnictwo, oraz ze wskazaniem sprzedaży i zysku netto (rysunek 4.2);
- d) Wykorzystanie grantów i darowizn (szczegółowo zakresy, wartości projektów, wartości dofinansowań i okresy realizacji, wartości i zakresy darowizn, publiczne dofinansowania do wynagrodzeń pracowniczych);
- e) Przynależność do stowarzyszeń i organizacji branżowych;
- f) Nagrody i wyróżnienia, ze szczegółowym opisem.



Rysunek 4.1. Łańcuch wartości grupy kapitałowej Voxel

Źródło: Sprawozdanie na temat informacji niefinansowych Grupy Kapitałowej Voxel S.A. w Voxel [b.r.].



Rysunek 4.2. Linie biznesowe grupy kapitałowej Voxel

Źródło: Sprawozdanie na temat informacji niefinansowych Grupy Kapitałowej Voxel S.A. w Voxel [b.r.].

Pozostałe tematy przedstawione w badanym sprawozdaniu dotyczą: ładu korporacyjnego, interesariuszy, kwestii pracowniczych, społecznych, praw człowieka, przeciwdziałania korupcji i łapownictwu oraz środowiskowych, a także zarządzania ryzykiem. Lektura badanych treści nasuwa równocześnie jedną uwagę krytyczną, można odnieść bowiem wrażenie, że prowadzona narracja jest zbyt obszerna. Opis kreacji wartości i jej elementów jest ciekawy, jednak nieco nużący, co wymaga dokonania pewnych korekt. Pomimo tego można uznać, że grupa Voxel rzetelnie i wartościowo raportuje model biznesu.

Ze względu na wysoki stopień ujawnień w źródłowej części sprawozdania odstąpiono do korekty w tabeli 4.8 ujawnień spółki Voxel dokonanych w pozostałych częściach sprawozdania na temat informacji niefinansowych, uznano bowiem, że mogłoby to zaciemnić obraz sprawozdawczości modelu biznesu w dedykowanym na ten cel punkcie sprawozdania. Niemniej jednak nie można pozostawić bez komentarza zawartości pozostałej części badanego raportu rocznego.

Na szczególne wyróżnienie i przytoczenie jako przykład dobrych praktyk zasługuje dokonana analiza grup interesariuszy, wśród których wydzielono pracowników medycznych, pracowników niemedycznych, pacjentów, odbiorców/klientów/płatników za usługi, dostawców sprzętu, usług i materiałów, lekarzy kierujących, dostawców kapitału, szpitale gospodarze (w których zlokalizowane są pracownie) oraz wreszcie instytucje nadzorcze / regulatorów. W przekroju tych grup interesariuszy przedstawiono obok szczegółowej charakterystyki istotne dla nich kwestie oraz wpływ, jaki mają na badaną jednostkę (grupę kapitałową). Analizę tę uzupełniono o sporządzoną na podstawie badania ankietowego macierz istotności interesariuszy w zakresie kwestii środowiskowych, społecznych i ładu korporacyjnego (ESG). W kolejnej części przedstawiono rezultaty polityki różnorodności w zakresie zatrudnienia i wynagrodzenia oraz płci, a także zarządzanie ryzykiem. Zbiorcze wyniki badań w strukturze zbieżnej z prezentowaną w poprzedzającej tabeli 4.7 ukazano dla trzech badanych spółek giełdowych w tabeli 4.8.

Badania zaprezentowane zbiorczo w tabeli 4.8 wskazują, że praktyka raportowania o modelu biznesu przez polskie spółki giełdowe świadczące usługi zdrowotne znajduje się nadal w początkowej fazie rozwoju, choć pewne wzorce sprawozdawcze można już zaobserwować. Przykład dobrych praktyk może w części stanowić sprawozdanie sporządzone przez grupę Voxel. Ponadto elementy opisu modelu biznesu rozproszone są w różnych częściach badanego sprawozdania na temat informacji niefinansowych, co nie pozwala na ich analizę, ocenę i podejmowanie decyzji, a zatem użyteczność i przydatność, a także transparentność i porównywalność raportowania o modelu biznesu są ograniczone.

Tabela 4.8. Macierz ujawnień o modelu biznesu w przekroju badanych spółek notowanych na Gieldzie Papierów Wartościowych

	ENEL-MED	EMC	Voxel	Suma
Kapitał (zasoby):				
– finansowy	0	0	3	3
– wytwórczy	1	0	4	5
– ludzki	0	2*	1	3
– intelektualny	1*	0	2	3
– naturalny	3*	2*	0	5
– społeczny i relacyjny	4*	1	4	9
Suma cząstkowa	9 (w tym 8*)	5 (w tym 4*)	14	28
Działania biznesowe:				
– rozwój usług	1	1*	4	6
– świadczenie usług	2	2	4	8
– kształcenie kadr	3*	0	0	3
– badania, w tym kliniczne	0	0	2	2
– zarządzanie relacjami	4*	3*	5	12
Suma cząstkowa	10 (w tym 7*)	6 (w tym 4*)	15	31
Produkty (wyniki):				
– produkty podstawowe	1	1	4	6
– produkty uboczne i odpady	2*	1*	0	3
Suma cząstkowa	3 (w tym 2*)	2 (w tym 1*)	4	9
Rezultaty (efekty)	3*	1*	3	7
Sposób kreacji wartości	2*	2	4	8
Misja, strategia	4*	2*	4	10
Suma	31 (w tym 27*)	18 (w tym 12*)	44	93

* Opis w przeważającym zakresie zawarty w innych częściach sprawozdania/oświadczenia na temat informacji niefinansowych (poza punktem dotyczącym modelu biznesu).

Uwaga: jeśli z badania punktu ujawnień o modelu biznesu wynikała niższa ocena punktowa niż z badania pozostałych części sprawozdania, to uwzględniono ocenę wyższą.

Dla Voxel, ze względu na wysoki poziom ujawnień w punkcie przeznaczonym na opis modelu biznesu, pominięto uzupełnienie informacji o elementy zawarte w innych punktach sprawozdania na temat informacji niefinansowych. Gdyby takie uzupełnienie przeprowadzić, to korekta dotyczyć będzie elementów: kapitał ludzki (5*), kapitał intelektualny (4*), kapitał społeczny i relacyjny (5*), kształcenie kadr (1*), produkty uboczne i odpady (4*), rezultaty (4*), co doprowadzi do osiągnięcia sumy końcowej w wysokości 57 punktów.

Legenda: 0 – brak ujawnień, 1 – ujawnienia niewielkie i wybiórcze, dotyczące wyłącznie jednego lub kilku zagadnień, 2 – ujawnienia niewielkie, dotyczące wielu zagadnień, 3 – ujawnienia na średnim poziomie, 4 – ujawnienia szerokie, 5 – ujawnienia kompleksowe.

Źródło: opracowanie własne.

W rezultacie krytycznie należy ocenić stan raportowania modelu biznesu w badanej branży, choć pojawiają się również rzadkie przypadki rozwiniętego raportowania. Można zatem odnieść wrażenie, że obowiązek ten jest nieco niedoceniany, podczas gdy element ten niesie za sobą istotny ładunek informacyjny. Wydaje się, że rozumie to jedynie spółka Voxel, choć równocześnie unika ujawnień o negatywnych konotacjach (np. odpady, ryzyko, koszty, w tym wynagrodzeń).

Wnioskowanie logiczne pozwala uznać, że **spółki giełdowe nie raportują modelu biznesu prowadzonej działalności w sposób czytelny, zrozumiały i kompleksowy, choć zawartość informacji prezentowanych w pozostałych częściach raportu zarządu lub sprawozdania na temat informacji niefinansowych prezentuje treści, które mogłyby stanowić istotne jego uzupełnienie.** Wydaje się ponadto, że **problem stwarza umiejętność syntezy informacji, a zatem ich agregacja w przekroju, który nadal jest wartościowy poznawczo, ale przede wszystkim stanowi element szerszej całości obrazującej generowanie i przepływ wartości.** Można zatem sądzić, że **podmioty sprawozdawcze nie są dostatecznie zapoznane z narzędziami, kategoriami i systematyką procesowego postrzegania prowadzonej działalności.** Choć, jak ujawniono na przykładzie grupy Voxel, pewne procesy dostosowawcze są już obserwowalne.

Badania pozwalają również jednoznacznie wskazać, że **polskie spółki giełdowe świadczące usługi z zakresu ochrony zdrowia nie wykorzystują konstrukcji ramowej ujawnień o modelu biznesu opracowanej przez IIRC.**

Zrealizowane w niniejszym rozdziale badania empiryczne o charakterze eksploracyjno-poznawczym, z wykorzystaniem analizy treści, analizy studiów przypadków, wnioskowania logicznego, dedukcji i syntezy, stanowią fundament kontynuowanej w rozdziale piątym pracy nad autorską konstrukcją struktury ramowej ujawnień o modelu biznesu jednostek ochrony zdrowia.

Rezultaty wskazują, że potencjał informacyjny realizowanej sprawozdawczości finansowej, niefinansowej i mieszanej, sporządzanej w różnych zakresach i dla różnych odbiorców, jest ogromny. Niemniej jednak jest on nie tylko rozproszony, ale też jednostkowo realizowany w ograniczonym zakresie, co determinowane jest formą prawną prowadzonej działalności, jej rozmiarem i specjalizacją. Wybrane elementy modelu biznesu znajdują odzwierciedlenie w sprawozdaniach, z tym że w zakresie kapitału finansowego, wytwórczego i ludzkiego zbiorczy poziom ujawnień jest ogromny, podczas gdy produkty uboczne, działania rozwojowe, kapitał intelektualny i wiele innych zakresów praktycznie nie podlegają ujawnieniom albo też ich zakres jest niewielki. Nie odnajduje się powiązań między poszczególnymi ujawnieniami, co pozwoliłoby na holistyczne ukazanie działalności badanych podmiotów. W rezultacie z badanych sprawozdań nie można jednoznacznie odczytać sposobu, w jaki jednostka kreuje wartość. Badania wykazały natomiast, że schemat raportowania według IIRC jest bardzo dobrym narzędziem dla uporządkowanego i porównywalnego procesu sprawozdawczego.

W związku z niniejszym poszerzono badanie eksploracyjne o przedstawienie praktyk sprawozdawczych realizowanych przez podmioty z branży ochrony zdrowia notowane na GPW. Specyfika działalności powoduje, że jednostek tych jest niewiele, a prowadzące działalność w zakresie świadczenia usług zdrowotnych są jedynie trzy. Wobec powyższego zbadano sprawozdawca-

nie o modelu biznesu we wszystkich trzech podmiotach. Jako że jednostki te realizowały obowiązek sprawozdawczy w zakresie informacji niefinansowych, w badaniu skupiono się wyłącznie na tym obszarze, a w szczególności na punkcie dotyczącym modelu biznesu. Nie kontynuowano zarazem prac poszukiwania tych elementów w innych pozycjach sprawozdania, gdyż stanowiłoby to powielenie wcześniej zrealizowanych badań. **Wnioski z tego badania są krytyczne.** Równocześnie ograniczeniem badań jest rozmiar próby badawczej. Jak podkreślono, wpływają na to ograniczenia zewnętrzne (brak podmiotów giełdowych), jak również jakościowy charakter prowadzonych badań. Niemniej jednak uzyskane wnioski mogą zostać wykorzystane na potrzeby kontynuacji prac badawczych.

Badania pozwoliły zrealizować cel użyteczny C4, którego zamierzeniami były zidentyfikowanie i rozwój treści zbieżnych w realizowanej sprawozdawczości jednostek ochrony zdrowia w relacji do zalecanej struktury ramowej ujawnień o modelu biznesu, który dokonano również poprzez dopasowanie ujawnionych treści do przekroju ujawnień IIRC. Postawiona hipoteza badawcza H3, wskazująca, że zalecana struktura ramowa ujawnień o modelu biznesu wpływa na konstrukcję raportowania modelu biznesu w jednostkach ochrony zdrowia, została potwierdzona. Równocześnie nie jest możliwe pełne, pozytywne udzielenie odpowiedzi na pytanie badawcze P2, czy realizowana sprawozdawczość jednostek ochrony zdrowia dostarcza informacji pozwalających na identyfikację modelu biznesu i badanie jego elementów. To z kolei uzasadnia kontynuację prac badawczych prowadzonych w dalszej części monografii, które dotyczą zaproponowania struktury raportowania o modelu biznesu w schemacie IIRC, dostosowanej do specyfiki prowadzenia działalności leczniczej. Wymaga to zatem wytyczenia schematu prezentacji i możliwych ujawnień, a kolejno ich zbadania pod kątem zawartości i użyteczności wartości poznawczej. Ocena i modyfikacja modelu sprawozdawczego będą stanowiły zatem wyraz rozpoczętej w niniejszym rozdziale realizacji celu użytecznego C5, co pozwoli w ostateczności na dostosowanie zaproponowanego modelu sprawozdawczego do potrzeb i oczekiwań interesariuszy.

Rozdział 5

Modelowanie postaci sprawozdawczości modelu biznesu jednostek ochrony zdrowia

5.1. Autorska propozycja struktury modelowej ujawnień o modelu biznesu jednostek ochrony zdrowia

Użyteczność raportowanych informacji zależy od ich dopasowania kontekstowego, odzwierciedlającego charakter organizacji i jej specjalizacji, jak również dopasowania do potrzeb użytkowników ujawnianych informacji. Podążając za wskazanymi dwoma nurtami adekwatności, można *per analogia* wyróżnić dwa dalsze kierunki prowadzonych badań.

Pierwszy, stanowiący kontynuację prac badawczych realizowanych w rozdziale czwartym, skupia się na zaproponowanej przez Autorkę na fundamentach wyników badań przeprowadzonych w poprzednich rozdziałach koncentracji ujawnień o modelu biznesu jednostek ochrony zdrowia oraz określeniu ich zakresu. Przeprowadzone w tym obszarze we wcześniejszych rozważaniach prace analityczne, wykorzystujące metodę analizy treści badanych sprawozdań oraz wytycznych sprawozdawczości o modelu biznesu według IIRC, metodę badań literaturowych i innych źródeł (wytycznych, standardów) oraz metodę dedukcji, pozwoliły na sformułowanie prezentowanej poniżej struktury modelowej sprawozdawczości o modelu biznesu jednostek ochrony zdrowia. W dalszym postępowaniu badawczym metoda analizy treści zostanie połączona z innymi metodami badawczymi, a w szczególności z metodą badań ankietowych. Uznano to za wartościową metodykę, gdyż jak wskazują J. Guthrie i I. Abeysekera [2006], połączenie metod analizy treści z innymi metodami badawczymi znacznie poszerza i pogłębia wyniki badań oraz pozwala na zrozumienie odbioru badanych treści, a w rezultacie wpływa na większą precyzję formułowanych wniosków.

Drugi kierunek prowadzonych badań koncentruje się na badaniu potrzeb poznawczych oraz opinii różnych grup użytkowników sprawozdawczości modelu biznesu jednostek ochrony zdrowia. Tak uzyskane informacje pozwolą na ostateczne dopasowanie zaproponowanego schematu ujawnień modelu biznesu do oczekiwań i potrzeb interesariuszy.

Rezultatem końcowym badań będzie zatem osadzenie raportowania o modelu biznesu w specyfice działalności jednostek ochrony zdrowia, przeprowadzone nie tylko w oparciu o realizowane działania sprawozdawcze i standaryzacyjne, ale również w dopasowaniu do zawartego ładunku wartości poznawczych dla istotnych grup interesariuszy.

W ramach tego etapu badań postawiono pytanie badawcze P3: Czy informacja o modelu biznesu ma wartość poznawczą dla interesariuszy jednostek ochrony zdrowia? Badania prowadzone są zatem jako kontynuacja realizacji celu C5, pod postacią przedstawienia potencjału poznawczego sprawozdawczości modeli biznesu jednostek ochrony zdrowia dla różnych interesariuszy. W szczególności badaniu poddane zostaną zaproponowane ujawnienia pod kątem ich zawartości i użyteczności. W rezultacie pozwoli to na precyzyjne dostosowanie zaproponowanego modelu sprawozdawczego do potrzeb i oczekiwań interesariuszy. W związku z powyższym postawiono hipotezę H4: Istnieje istotna zależność między ujawnieniami o modelu biznesu jednostek ochrony zdrowia a wartością poznawczą raportowanych informacji.

Ostatecznym rezultatem dążenia do zbadania przedstawionej hipotezy, a równocześnie zwieńczeniem prac badawczych prowadzonych w poprzednich rozdziałach, będzie wypełnienie celu C6 w postaci opracowania struktury modelowej sprawozdawania o modelu biznesu w jednostkach ochrony zdrowia. Pozwoli to na wypełnienie zidentyfikowanej luki badawczej dotyczącej potrzeby opracowania modelowej formy i struktury prezentacji informacji o modelu biznesu jednostek ochrony zdrowia.

Procedura badawcza w rozdziale piątym zostanie zrealizowana przy wykorzystaniu następujących metod i narzędzi: kwestionariusza ankietowego (załącznik 2), testów statystycznych oraz dedukcji. Badanie ankietowe ma w założeniach ograniczyć subiektywizm i wpływy badacza w charakterystyce sprawozdawczości o modelu biznesu w jednostkach ochrony zdrowia. Ponadto angażuje kluczowych interesariuszy w proces konstrukcji przedmiotowej sprawozdawczości, co stanowi o użytecznym charakterze realizowanych badań. Wiarygodność uzyskanych wyników i pogłębione wnioskowanie zostaną wsparte testowaniem statystycznym, w szczególności analizą częstości, badaniem związków korelacyjnych, analizą różnic z wykorzystaniem testu H Kruskala–Wallisa oraz analizą *post hoc*. Przesłanką tak prowadzonych prac jest dążenie do konstrukcji takiej formuły sprawozdawczej o modelu biznesu, która przyczyni się do zwiększenia wartości poznawczej, użyteczności i przydatności oraz porównywalności informacji sprawozdawczych prezentowanych przez jednostki ochrony zdrowia.

Struktura modelowa ujawnień, zaprezentowana w niniejszym rozdziale, oparta na wynikach badań przeprowadzonych w czwartym rozdziale, została uzupełniona o szczegółową charakterystykę wyróżnionych zakresów ujawnień o modelu biznesu, pozwalającą na doprecyzowanie procedur sprawozdawczych i analitycznych, a także o propozycje finansowych i niefinansowych mierników ujawnień, odgrywających rolę uzupełniającą do prowadzonej narracji opisowej (tabela 5.1). Modyfikacja zakresu ujawnień dla potrzeb interesariuszy ochrony zdrowia, podobnie jak w badaniach nad raporto-

waniem zintegrowanym, przeprowadzonych przez R.P. Dameri i P.M. Ferrando [2022], ma bowiem w założeniu wspomagać bardziej adekwatne ukazanie procesu tworzenia wartości dla zewnętrznych interesariuszy.

Dodać należy, że w procesie porządkowania, dedukcji i wnioskowania niektóre z elementów tworzących schemat ujawnień uporządkowano i przyporządkowano w częściowo odmienny sposób niż w prowadzonej w poprzednim rozdziale analizie treści. Takie postępowanie miało na celu ograniczenie wątpliwości odnośnie do klasyfikacji, lepsze dopasowanie raportowanych treści do specyfiki działalności oraz skupienie na istotnych informacjach, które w rezultacie powinny wpłynąć na poprawę czytelności i użyteczności oraz przydatności ujawnianych treści. Wykorzystano również oparte na zasadach ekologii wskazówki M. Powera [2021], związane z projektowaniem systemu sprawozdawczości. Dotyczą one odpowiednio: prostoty systemu, niestanowiącej jednak nadmiernego uproszczenia, ujęcia dynamicznego i skupionego na relacjach, a także prezentującego również negatywne zagadnienia działalności, jak ryzyko i niepewność. **Zaproponowany model sprawozdawczy prezentuje określone przykłady, które ze względu na specjalizację jednostek ochrony zdrowia nie w każdym przypadku znajdują zastosowanie. Mając jednak na uwadze istotny argument tworzenia przewagi konkurencyjnej, model nie został nadmiernie uproszczony, tak by pozostawić pewien zakres swobody wyboru ujawnień, szczególnie istotnych dla jednostki, które zapewniają przewagę konkurencyjną oraz komunikatywność z interesariuszami.** Istotną uwagą jest fakt skupienia w jednym miejscu szeregu ujawnień, dotąd prezentowanych w innych elementach sprawozdań finansowych i niefinansowych, co pozwala na ograniczenie rozproszenia treści sprawozdawczych. Należy również zauważyć, że specyfika badanej w pracy działalności leczniczej powoduje, iż w poszczególnych komponentach modelu biznesu można odnaleźć ujawnienia zbliżone – w takim przypadku decyzją jednostki jest wybór zakresu, w którym zostaną one ujawnione (możliwe jest również zamieszczenie stosownych odnośników).

Zaproponowany schemat ujawnień o modelu biznesu stanowi punkt wyjścia do poszerzenia ujawnień sprawozdawczych, a tym samym zwiększenia stopnia transparentności działania przedsiębiorstw. Należy dodatkowo przyjąć, że w Polsce, która uznawana jest za kraj prezentujący raczej postawy niechętnie do udostępniania zewnętrznym interesariuszom ujawnień niefinansowych [Martyniuk, Gostkowska-Drzewicka, 2022], szczególnie o charakterze prospektywnym [Bek-Gaik, Surowiec, 2021], w tym poprzez wdrażanie dobrowolnych standardów sprawozdawczych, wskazane jest prowadzenie szerokich działań promocyjnych i edukacyjnych [Cho i in., 2021]. Pomimo tego należy również mieć na uwadze, że nadrzędną zasadą raportowania o modelu biznesu jest podejście holistyczne, które powinno determinować wszelkie prace badawcze, wykraczające tym samym poza strefę informacji finansowych skupiających się na przychodach i kosztach oraz zyskach i stratach.

Potencjał wykorzystania poszerzonego, zintegrowanego, w tym niefinansowego, sprawozdawania o działalności podmiotów leczniczych jest spory, choć nadal słabo eksplorowany. Zauważyć można pewną powściągliwość potrzeb w tym zakresie. Zakłada się, że podmiot leczniczy ma dostarczyć usługę zdrowotną, która jest pacjentowi w danym momencie niezbędna, a szczególna sytuacja, w której znajduje się pacjent i jego bliscy, wyklucza potrzebę głębszej oceny działalności podmiotów leczniczych. Można jednak sądzić, że tak jak zauważalne są zmiany w potrzebach różnych grup interesariuszy względem sprawozdawczości przedsiębiorstw komercyjnych, tak i w odniesieniu do podmiotów niekomercyjnych, w tym także jednostek ochrony zdrowia, zainteresowanie i oczekiwania interesariuszy o różnych aspektach działalności leczniczej i jej konsekwencjach dla bliższego i dalszego otoczenia ulegają zmianie. Pomimo wskazanych ograniczeń można zauważyć pewne próby adaptacji rozwiązań modelowych do potrzeb branży ochrony zdrowia. Jedną z nielicznych prób zaprezentowali R.P. Dameri i P.M. Ferrando [2022]. Badacze opisali podjętą w odpowiedzi na potrzebę poprawy komunikacji z interesariuszami adaptację raportu społecznego GiGi Ghirotti Association (GGA), średniego rozmiaru niekomercyjnej jednostki ochrony zdrowia, świadczącej usługi opieki paliatywnej i terminalnej w chorobach nowotworowych i neurologicznych oraz immunologicznych, do wzorca zbliżonego do raportu zintegrowanego według IIRC.

Fundamenty przedstawionej w tabeli 5.1 struktury ujawnień oparte zostały w części na głównym schemacie ujawnień zaproponowanych przez IIRC. Zawartość ujawnień została również uzupełniona o autorskie treści zbudowane, w drodze analizy i dedukcji innych źródeł traktujących o generowaniu informacji o tworzeniu wartości, w tym standardów zrównoważonego rozwoju [Sustainability Accounting Standards Board, 2018] przeznaczonych dla branży ochrony zdrowia czy też wskazówek FRC odnośnie do raportowania o modelu biznesu [Financial Reporting Council, 2016], a także treści Krajowego Standardu Rachunkowości 9 [Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie ogłoszenia uchwały..., 2018], jak również wiedzy eksperckiej i doświadczenia Autorki.

Tabela 5.1. Propozycja struktury ujawnień o modelu biznesu jednostek ochrony zdrowia

Zakres ujawnień 1	Charakterystyka szczegółowa i proponowane wskaźniki ujawnień 2
Zasoby/kapitał:	Ujawnienia kapitału dotyczą kluczowych zasobów materialnych i niematerialnych oraz innych form kapitału, zaangażowanych bezpośrednio i pośrednio na rzecz działalności leczniczej i innej wskazanej w statucie jednostki. Zaangażowanie wyraża się w zmniejszeniu, zwiększeniu lub transformacji ich wartości poprzez realizację działań i dostarczanie produktów (usług). Ujawnienia dotyczą również prognozowanych zmian na poziomie kapitału. Obok kluczowego kapitału kontrolowanego przez jednostkę pozycja ta obejmuje także informacje o wykorzystywanym kapitale (zasobach) niebędącym pod nadzorem podmiotu, z których może on korzystać, co w rezultacie przyczynia się do tworzenia wartości. Ujawnienia mogą przybrać postać narracyjną i/lub wartościową.
1. Finansowy	Dostępne kluczowe zasoby finansowe, których wykorzystanie przyczynia się do tworzenia wartości dla pacjentów, innych interesariuszy oraz jednostki, a także informacje o sytuacji finansowej podmiotu, w szczególności: źródła przychodów z działalności leczniczej, w tym kontrakty NFZ i inne oraz ich zmiany i prognoza w przekroju segmentów/grup usług, wyniki finansowe, kategorie kluczowych kosztów działalności, kapitał własny i obcy, środki pieniężne i ich przepływy, inne dane o charakterze finansowym (np. dotacje, kredyty, wskaźniki rotacji i płynności).
2. Wytwórczy	Kluczowe zasoby materialne wykorzystywane w związku ze świadczeniem usług medycznych i dostarczaniem innych produktów, w szczególności: kluczowa infrastruktura dla realizacji działań leczniczych, w tym budynki i wyposażenie, wartość i liczba kluczowego sprzętu medycznego, wiek, liczba i wykorzystanie łóżek w przekroju głównych specjalizacji, zapasy medyczne (leki, materiały) i ich rotacja, depozyty sprzętu medycznego, zasoby materialne ogólnodostępne, o charakterze publicznym, z których korzystanie wspomaga działalność jednostki, w tym w związku z jej lokalizacją (np. sieć informatyczna, nowa infrastruktura miejska drogowa, kanalizacyjna).
3. Ludzki	Ujawnienia o kluczowych zasobach ludzkich bez względu na formę zatrudnienia i o kompetencjach, w szczególności: doświadczenie i kwalifikacje kadry medycznej i niemedycznej (stopnie specjalizacji / tytuły naukowe, wykształcenie, wiek, płeć, forma zatrudnienia, staż pracy), personel medyczny / łóżko / pacjent, struktura zatrudnienia w podziale na formy pracy, mediana wynagrodzenia według grup zawodowych w przeliczeniu na etat / pełnione funkcje, absencja (dni, %), podnoszenie kwalifikacji zawodowych: szkolenia, staże w ośrodkach leczniczych i naukowych, awanse naukowe i inne, rotacja pracowników, programy mentoringu i rozwoju, elastyczność pracy, wyniki badań satysfakcji pracowników.
4. Intelktualny	Kluczowe zasoby niematerialne, których wykorzystanie pozwala na wyróżnienie jednostki i kreację wartości, w szczególności opracowane zasoby wiedzy: prowadzone bazy danych, rejestry pacjentów o określonych schorzeniach i leczeniu, autorskie oprogramowanie, wypracowany kapitał organizacyjny: procedury postępowania leczniczego, zintegrowany system zarządzania, wiedza naukowa i medyczna związana z wysoko wykwalifikowaną kadrą medyczną, obecność reprezentantów podmiotu w mediach, gremiach naukowych, doradczych, nagrody naukowe i medyczne, publikacje naukowe, prowadzone działania i nakłady na prace badawczo-rozwojowe, zasoby niematerialne o charakterze publicznym, z których jednostka korzysta (np. bazy danych medycznych i naukowych).
5. Naturalny	Dostęp do, wykorzystanie i wspieranie kluczowych zasobów naturalnych (np. energia, woda), w tym ze źródeł odnawialnych, w szczególności: wykorzystanie krwi i składników krwiopochodnych, produkcja i zagospodarowanie odpadów, w tym medycznych (np. odzyski do ponownego wykorzystania), inwestycje proekologiczne, wytwarzanie energii, programy oszczędności energii i inne efektywnościowe w zakresie zużycia zasobów naturalnych, stosowane zabezpieczenia przed szkodliwym działaniem sił przyrody (np. awaryjne źródła energii).

cd. tabeli 5.1

1	2
6. Społeczny i relacyjny	Relacje i inne sieci powiązań z interesariuszami (pacjenci, grupy społeczne, inwestorzy, nadzorcy, kontrahenci i inni) oraz budowane na ich podstawie wizerunek i reputacja, wspólne wartości, w szczególności: zaangażowanie we wspólne projekty, współpraca z ośrodkami leczniczymi, otrzymane i przekazane darowizny, uczczenia, subwencje i dotacje, wolontariat, działania dla promocji zdrowia, promocji jednostki i inne filantropijne, dostosowanie do potrzeb osób niepełnosprawnych, certyfikaty akredytacyjne i jakości, rankingi, partnerstwo publiczno-prywatne, zawarte umowy outsourcingu, zakażenia wewnątrzszpitalne i bezpieczeństwo pacjentów oraz personelu, powikłania, stopień przywiązania pacjentów do jednostki, reputacja, satysfakcja oraz skłonność do polecenia placówki
Działania biznesowe:	Wskazanie kluczowych działań podstawowych i uzupełniających (wspierających), realizowanych przez jednostkę w jej obrębie oraz z perspektywy całego łańcucha wartości, pozwalających na tworzenie wartości.
1. Rozwój usług	Realizowane i planowane działania rozwojowe (z wyłączeniem nowatorskich badań medycznych i klinicznych) dla zwiększenia jakości oraz poszerzenia zakresu świadczonych usług, w szczególności: inicjatywy digitalizacji i ułatwienia dostępu do świadczeń, wnioski o dofinansowanie związane z poszerzaniem zakresu usług i segmentów pacjentów, planowane inwestycje lub nawiązane umowy o współpracę rozwijające działalność.
2. Świadczenie usług	Ujawnienia o podstawowych procesach działalności leczniczej, grupach usług zdrowotnych, w szczególności: opis rynku, na którym działa jednostka, wykorzystywane kanały dystrybucji (np. online, w kooperacji z innymi placówkami, model usług abonamentowych, usługi publiczne), segmentacja rynku (skupienie na określonych grupach społecznych, pacjentach prywatnych, terytorium), kluczowe grupy klientów, działania związane z innymi formami działalności leczniczej (np. promocji zdrowia), wyniki finansowe i rzeczowe, realizacja kontraktu i nadwykonanie w przekroju kluczowych segmentów / zakresów działalności lub/i grup usług/klientów, wskaźniki pomiaru podstawowej działalności (np. hospitalizacje, średni czas oczekiwania, obłożenie łóżek, struktura produktowa wykonanych innych świadczeń opieki zdrowotnej, przepływ pacjentów w SOR, zidentyfikowane trendy zmian popytu i podaży).
3. Kształcenie kadr	Działania prowadzone dla rozwoju kadr własnych i obcych, w szczególności: konferencje naukowe, dofinansowania kształcenia, staży, szkoleń i publikacji, udział pracowników w badaniach naukowych, edukacyjnych, inne inwestycje w rozwój zasobów kadrowych, umowy zawarte z uczelniami wyższymi i szkołami zawodowymi w zakresie dydaktyki kadr własnych i obcych.
4. Badania, w tym kliniczne	Zakres realizowanych działań rozwojowych (z wyłączeniem dotyczących rozwoju świadczonych usług), w szczególności: zakres prowadzonych badań klinicznych, pozyskane granty i inne dofinansowania do badań, współpraca w zakresie badań z ośrodkami medycznymi, naukowymi i badawczymi, przychody i koszty realizacji wskazanych działań, złożone wnioski patentowe i podobne w zakresie badań naukowych, w tym klinicznych.
5. Zarządzanie relacjami	Działania podejmowane na rzecz wpływu i kształtowania relacji z otoczeniem, w szczególności: udział w akcjach (np. ochrony środowiska, rozwoju otoczenia), działania dla wzmocnienia więzi z określonymi grupami interesariuszy, promocyjne aktywności dla zwiększenia satysfakcji pacjentów oraz atrakcyjności podmiotu jako miejsca pracy, współpracy oraz świadczeniodawcy, wiekowanie rozrachunków i ich aktualizacja (odpisy), udzielone gwarancje i zabezpieczenia

cd. tabeli 5.1

1	2
Produkty (wyniki): 1. Produkty podstawowe 2. Produkty uboczne i odpady	Wskazanie realizowanych pozytywnych i negatywnych kluczowych produktów prowadzonej działalności. Informacje o realizowanych grupach usług i innych produktach działalności podstawowej (z wyjątkiem kształcenia kadr i prowadzenia badań naukowych, medycznych), w szczególności: dynamika i prognozy zmian w realizacji grup wydzielonych usług, liczba pacjentów, wykonanych hospitalizacji, porad, kluczowych dla grupy zabiegów, badań, osobodni pobytu, liczba pacjentów objętych opieką, wizyty patronażowe i podobne; prezentowane dane mogą uwzględniać wiek, płeć pacjenta, główne schorzenia oraz źródło finansowania. Informacje o powstałych produktach ubocznych działalności oraz odpadach i ich zagospodarowaniu, w szczególności: inne produkty (np. platne wyżywienie, nocleg), krew niewykorzystana, powstałe odpady medyczne, w tym leki niewykorzystane (przeterminowane, wynikające z technologii i działań medycznych), odpady niemedyczne (ścieki, odpady niebezpieczne, budowlane i podobne) oraz sposoby ich zagospodarowania
Rezultaty (efekty)	Wszelkie kluczowe pozytywne i negatywne konsekwencje dla jednostki i jej interesariuszy realizowanych działań biznesowych i produktów, które wpływają na kapitał kontrolowany przez jednostkę oraz będący poza jej kontrolą. Pozytywny i negatywny wpływ realizowanej działalności leczniczej na społeczeństwo, w tym bezpieczeństwo zdrowotne, zdolność do funkcjonowania i pracy, zdrowotność określonych grup społecznych, poprawa dobrostanu i satysfakcji oraz świadomość pacjentów. Ujawnienia dotyczą w szczególności: niepożądanych zdarzeń medycznych, błędów medycznych i innych negatywnych rezultatów (np. odleżyny, zakażenia wewnątrzszpitalne, wypadki pracownicze i pacjentów, zgony, readmisje, spory pracownicze) i związanych z tym roszczeń. Wpływ pozytywny i negatywny na inne obszary otoczenia, w tym rozwój gospodarczy, w szczególności: tworzenie miejsc pracy, wpływ do lokalnego budżetu podatków i innych opłat, współpraca biznesowa, zwrot z inwestycji dla inwestorów, nadmierne zużycie zasobów (w tym naturalnych), zanieczyszczenie środowiska (gazy, odpady medyczne i inne), postępowania windykacyjne. Negatywne i pozytywne konsekwencje dla jednostki, w szczególności: reputacja w otoczeniu, generowane nadwyżki finansowe z działalności operacyjnej, przyrostu kapitału i aktywów, dywidendy, kluczowe wskaźniki rentowności, zyskowności (ogólne lub w przekroju segmentu rynków i grup usług: marża/łożko/pacjent/osobodzień), potencjał rozwoju i realizacji nowych inwestycji, zakłócenie stabilności funkcjonowania wskutek zabezpieczania nagłych potrzeb zdrowotnych, ponoszone koszty działalności
Sposób kreacji wartości	Syntetyczny i zwięzły opis procesu kreacji wartości oraz w jaki sposób wpływa to na sukces przyjętego modelu biznesu; wyróżnienie na tle konkurencji, a w rezultacie możliwości przechwytywania części wartości dla jednostki. Wartość postrzegana w ujęciu szerokim, w wymiarze finansowym i niefinansowym, w tym poprzez oddziaływanie na zasoby i ich zwiększenie lub transformację, a także tworzenie wartości z perspektywy społecznej. W szczególności obejmuje: wskazywanie atrybutów wyróżniających jednostkę na tle otoczenia, czynniki przewagi konkurencyjnej i tworzenia szczególnej wartości dla klientów (np. opis kluczowych segmentów i procesów, relacji między zaangażowanymi zasobami), wskazywanie miejsca w całościowym łańcuchu tworzenia wartości dla klienta, rozumianego jako cały proces leczenia (opieka kompleksowa, specjalizacja), etapy procesów leczniczych, rehabilitacyjnych, współpraca z innymi podmiotami itp.), wskazywanie przyczyn i marż w kluczowych zakresach, ujawnienia dotyczące zabezpieczania i wpływu na poprawę zdrowia określonych grup pacjentów (np. procent zaszczepienia populacji, gromadzenie danych epidemiologicznych wykorzystywanych na różnych szczeblach zarządzania systemem ochrony zdrowia).

cd. tabeli 5.1

1	2
	Ujawnienia prezentują także kluczowe ryzyko zewnętrzne i wewnętrzne, które wpływa na działalność jednostki (polityczne, gospodarcze, społeczne i operacyjne), w szczególności: zjawiska inflacyjne, pandemie, konflikty zbrojne, migracje, dostępność kadr, minimalne wynagrodzenie, koncentracja na rynku, zmiana zasad finansowania świadczeń opieki zdrowotnej, inne decyzje administracyjne i polityczne. Ujawnienia dotyczą również ryzyka, jakie generuje jednostka dla otoczenia (np. zakażenia, odmowy przyjęć, zanieczyszczenie środowiska, tłok, hałas)
Misja, strategia	Syntetyczna charakterystyka przyjętej strategii działania i planowanego rozwoju modelu biznesu działalności leczniczej ze wskazaniem prognozowanych zagrożeń, słabości, szans i możliwości, rynków i odbiorców

Źródło: opracowanie własne.

Zaproponowana w tabeli 5.1 struktura ujawnień o modelu biznesu jednostki ochrony zdrowia może wydawać się nieco rozbudowana, jednak podlega adaptacji w odniesieniu do specyfiki, możliwości i potrzeb jednostki. Nie wszystkie z zaproponowanych ujawnień znajdują zastosowanie w konkretnej jednostce ochrony zdrowia. Niemniej jednak powinna skupiać się na informacjach kluczowych, najbardziej istotnych z perspektywy jednostki i tworzenia przez nią wartości oraz wyróżnienia na rynku, w tym na tle innych podobnych podmiotów. W szczególności wyróżnieniu powinny podlegać podstawowe, główne linie biznesowe (np. lecznictwo stacjonarne, ambulatoryjne) oraz powiązane z nimi transformacje kapitałów i działania podejmowane dla tworzenia wartości. Wyróżnieniu podlegają pacjent (w ujęciu grup) i miejsce, jakie zajmuje w łańcuchu tworzenia wartości, jak również wartości finansowe odzwierciedlające równocześnie część wartości przechwytywanej przez jednostkę.

Podobnie jak w głównym nurcie realizowanych ujawnień w sektorze komercyjnym, wskazuje się nie tylko syntezę podejścia, ale również wykorzystanie różnorodnych infografik i innych elementów graficznych, usprawniających proces raportowania i jego wykorzystanie dla potrzeb poznawczych i decyzyjnych.

W rezultacie przeprowadzonych prac badawczych zaproponowany w niniejszym rozdziale model biznesu jednostki ochrony zdrowia i struktura jego ujawnień uwzględniają następujące modyfikacje (w relacji do badań przeprowadzonych w rozdziale czwartym):

- a) Połączenie działań: planowanie i projektowanie w jedno działanie: rozwój usług. Wskazany obszar aktywności dotyczy inicjatyw związanych z rozwojem i poprawą jakości już realizowanych usług oraz poszerzaniem ich wachlarza (np. planowanie i zawieranie nowych kontraktów na świadczenia opieki zdrowotnej, kompleksowość świadczenia usług, digitalizacja działań leczniczych, działania inwestycyjne w zwiększanie powierzchni lub jej adaptacje dla poszerzania portfolio produktowego i inne). Pozycja ta nie obejmuje rozwoju usług medycznych o charakterze nowatorskim, realizowanych w ramach badań klinicznych i medycznych, które podlegają ujawnieniu w ramach działań: badania, w tym kliniczne, i wiążą się z mocno sformalizowanym procesem dokumentacyjnym i regulacyjnym (rejestracyjnym) prowadzonych badań;
- b) Modyfikacja działań w zakresie: kształcenie kadr (pierwotna nazwa: szkolenia). Proponuje się, aby w tym miejscu przedstawiać kluczowe informacje związane z rozwojem kadr medycznych i innych, własnych oraz obcych, w tym realizowanych w drodze umów dydaktycznych zawartych z uczelniami wyższymi oraz szkołami zawodowymi (studenci, uczniowie, kursy specjalizacyjne, kursy dokształcające i poszerzające kompetencje);

- c) Modyfikacja działań w zakresie: badania, w tym kliniczne (pierwotna nazwa: badania, rozwój, innowacje), które dotyczą wyłącznie działań związanych z realizowaniem badań medycznych, w tym klinicznych i innych podobnych, które uregulowane są dodatkowymi przepisami prawa (np. w zakresie badań klinicznych) oraz wymogami proceduralnymi (komisja etyki i inne podobne zezwolenia i procedury). Inne badania, niezwiązane z silnie sterowanym regulacyjnie obszarem, prezentowane są w ramach pierwszego segmentu działań: rozwój usług;
- d) Podkreślenie, że w grupie rezultatów istotne jest wskazanie rezultatów dla otoczenia oraz jednostki, w tym z wyróżnieniem pozytywnych i negatywnych;
- e) Prezentowany przekrój czterech głównych komponentów składających się na model biznesu (kapitały, działania biznesowe, produkty i rezultaty) uzupełniono o dodatkową charakterystykę sposobu kreacji wartości, a także wskazanie misji i strategii realizowanych przez jednostkę. Syntetyczny opis kreacji wartości stanowi swoistą klamrę spajającą ujawnienia w przekroju czterech głównych komponentów modelu biznesu i pozwalającą na całościowy, holistyczny opis, z uwzględnieniem poszerzenia postrzegania kreacji wartości z poziomu oddziaływania na kapitały do poziomu szerszego, dotyczącego zaspokajania potrzeb interesariuszy. Istotne jest bowiem uwzględnienie wartości na płaszczyźnie realizacji podstawowego celu działalności jednostki ochrony zdrowia, czyli ratowania życia i zdrowia pacjentów, uzupełnionego o inne cele z nim związane, a dotyczące płaszczyzny społecznej, jak dobrostan pacjenta i jego bliskich, zabezpieczanie potrzeb zdrowotnych na lokalnym rynku oraz inne.

Stworzona powyżej autorska modelowa struktura ujawnień o modelu biznesu jednostki ochrony zdrowia charakteryzuje się równocześnie pewnymi ograniczeniami. Wśród podstawowych należy wskazać podejście subiektywne w jej tworzeniu przez badacza, choć częściowo ograniczone poprzez wykorzystanie ram ujawnień IIRC. Wskazane ramy ujawnień, będące ograniczeniem wpływów subiektywizmu, same w swej istocie również mogą stanowić przykład ograniczeń w procesie badawczym, wyrażających się poprzez akcentowanie ram i zakresów ujawnień oraz wzorcowych charakterystyk, a także obserwowalnym prymatem, wśród różnych grup interesariuszy, dawców kapitału.

Dążąc do minimalizacji wskazanych ograniczeń, a także opierając się na rosnącej, szczególnie w świetle prymatu teorii interesariuszy, roli różnych grup użytkowników informacji, których obecność jest szczególnie widoczna i ważna w jednostkach ochrony zdrowia, do kolejnego etapu procesu badawczego włączono różne grupy interesariuszy sprawozdawczości jednostek ochrony zdrowia. Zbadano ich potrzeby poznawcze, postawy oraz przekonania odnośnie do raportowania o modelu biznesu, co pozwoliło na walidację zaproponowanego modelu i jego dostosowanie do potrzeb kluczowych interesariuszy.

5.2. Badanie ankietowe dotyczące ujawnień o modelu biznesu jednostek ochrony zdrowia

Na fundamentach teorii interesariuszy wskazane jest zbadanie, w jaki sposób potrzeby zróżnicowanych ich grup kreują procesy sprawozdawcze, w tym zakres i jakość ujawnień, oraz skoncentrowanie na zewnętrznych użytkownikach [Dameri, Ferrando, 2022], jak również jak perspektywa wyróżnionej grupy interesariuszy wpływa na rozumienie wartości i jej ujawnianie w modelu biznesu [Abela, 2020]. Podejście to wymaga wyraźnego wydzielenia kluczowych interesariuszy oraz zbadania ich potrzeb poznawczych w przekroju zaproponowanej struktury ujawnień, co w rezultacie pozwoli na uwypuklenie obszarów będących przedmiotem szczególnego zainteresowania. Kluczowych interesariuszy wyodrębniono w oparciu o rozważania przeprowadzone w rozdziale drugim, punkcie 2.2, dokonując modyfikacji pod kątem specyfiki projektowanego badania ankietowego. W związku z powyższym z zaproponowanej w rozdziale drugim jednej z klasyfikacji interesariuszy, a mianowicie „5 P”, wydzielono ze względu na podobieństwa i potrzeby poznawcze oraz ograniczenia np. liczebności próby badawczej, grupy: pacjenci, kadra zarządzająca, organ tworzący podmioty lecznicze (grupa obejmuje również właścicieli i inwestorów), pozostali interesariusze (decydenci, w tym NFZ, MZ, AOTMiT, dostawcy, w tym firmy farmaceutyczne i medyczne, płatnicy, świadczeniodawcy, media, lokalne społeczeństwo, instytucje podatkowe, finansowe, organy kontroli itp.).

Esencją procesów sprawozdawczych jest dostarczenie informacji, a w obszarze sprawozdawczości finansowej takich, które są użyteczne dla różnych odbiorców w procesie podejmowania decyzji [Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, 2016]. Następuje zatem nieodłączny proces komunikacji między nadawcą informacji (jednostką sprawozdawczą) a odbiorcą, który z informacji korzysta [Iwasieczko, 2016]. Procesy formułowania i interpretacji komunikatów dokonywane są z perspektywy nadawców i odbiorców informacji, którzy równocześnie mają wpływ na kształt i przebieg tych procesów. Ponadto występuje szereg innych czynników. Kluczowa jest osoba obserwatora – jej doświadczenia, przeżycia, własny system poznawczy [Majdzińska, 2014; Budzicz, 2015]. System poznawczy wiąże się z kolei z rozumowaniem [Artienwicz i in., 2021: 62], czyli procesem formułowania wniosku w oparciu o określone przesłanki, w postaci nabytej lub powszechnej wiedzy [Nęcka i in., 2020: 397 i n.].

Wartość poznawcza (kognitywna) stanowi szerokie pole interpretacyjne, które nie poddaje się jednolitemu definiowaniu. W różny, często odmienny sposób traktują ją filozofowie. Różnice dotyczą wartości poznawczej nauki i sztuki. Istotny dla wartości poznawczej jest jej nośnik, który wpływa na jej wielkość [Tarnowski, 1992]. Z kolei w ujęciu T.S. Kuhna [1977: 357] wartości poznawcze

obejmują takie wartości, które stanowią wspólną podstawę wyboru teorii, w tym: prostotę, spójność, zakres, trafność predykcji oraz produktywność. Waga tych wartości może być różna, w zależności od podmiotu rozpatrującego. Również ich związek z prawdą lub empiryczną adekwatnością teorii może się różnić. W modelu Tourangeau, stosowanym w badaniach ankietowych, cztery główne procesy poznawcze dotyczące odpowiadania na pytania stanowią: zrozumienie pytania, pobieranie informacji niezbędnych dla udzielenia odpowiedzi, dokonywanie osądów i szacowanie dla integracji i edycji tych informacji oraz na końcu udzielenie odpowiedzi [Boeije, Willis, 2013].

Powyższe rozważania pozwalają wyróżnić dwa główne obszary funkcjonowania wartości poznawczej w części dotyczącej osoby interesariusza i są to odpowiednio: gromadzenie informacji oraz następnie przetwarzanie informacji dla decyzji. Podejście kognitywne, oparte na wartości poznawczej, dominuje w badaniach z zakresu rachunkowości [Artienwicz i in., 2021]. Równocześnie, dokonując przeglądu badań z rachunkowości, można uznać, że autorzy postrzegają termin „wartość poznawcza” w dorozumieniu, bez szczegółowej jego analizy. Unika się jej definiowania, choć można odnieść wrażenie, że to sformułowanie rozumiane jest jako „niosąca przydatny ładunek informacyjny”. Na przykład W. Janik [2011] odnosi się do wartości poznawczej wskaźników finansowych wyznaczanych na podstawie różnych danych sprawozdawczych, nie interpretując tego pojęcia. Z kolei B. Micherda [2004: 26, 47] wymienia wartość poznawczą jako jedną z cech wpływających na jakość informacji sprawozdawczych, do innych zaliczając operatywność i ekonomiczność oraz realność. Nieco szczegółowiej rozpatruje wartość poznawczą T. Wołowicz [2021: 14, 47, 527], używając do jej rozpoznania analizy porównawczej różnych obiektów (zjawisk) i ich rankingowania. Autor rozumie wartość poznawczą jako zestawianie wartości (wyższej, niższej) w porównywaniu zalet analizy kompleksowej i analizy funkcjonalnej czy też rankingowaniu wartości form sporządzania sprawozdania finansowego metodą netto, brutto i mieszaną. Podkreśla również, że elementem sprawozdania finansowego, które niesie największą wartość poznawczą, jest bilans, gdyż zawiera największe i najważniejsze pokłady informacji. Podobnie o dużej wartości poznawczej bilansu pisze R. Nesterowicz [2014], nie definiując jej tej wartości. M. Głębocka [2017] walory poznawcze sprawozdań finansowych bada pod kątem ich analizy, wskazując, że jedną z jej podstawowych funkcji jest funkcja poznawcza. Autorka również nie podaje, co uznaje za wartość poznawczą.

Podstawową funkcją rachunkowości jest funkcja informacyjna [Hołda, 2012]. Można zatem uznać, że w rachunkowości wartość poznawcza powinna być badana z perspektywy użytkownika informacji i poziomu zaspokojenia jego potrzeb [Remlein, Rówińska, 2020]. Perspektywę utożsamia się ze spojrzeniem na coś, z punktem widzenia określonej osoby. Jak wskazuje A. Majdzińska [2014], perspektywa pozwala na mentalne obrazowanie na różne sposoby. Istnie-

je na przykład możliwość moderowania pozycji postrzeganego elementu jako figury lub tła (ujęcie Langackera). To podejście wydaje się szczególnie trafnie obrazować problematykę perspektywy poznawczej, uwypatniając różnorodność postrzegania i interpretacji w zależności od wielu determinant, lecz przede wszystkim od osoby obserwatora.

Kolejnym nieodłącznym elementem wartości poznawczej jest ładunek, który niesie, czyli informacja. Wartość poznawcza umożliwia stworzenie określonego obrazu, wizerunku jednostki sprawozdawczej i oceny sprawności oraz wyników jej działania [Janik, 2011]. Taka informacja powinna być zatem odpowiedniej jakości. Sprawność działania dotyczy sprawności ekonomicznej, związanej z wykorzystaniem zasobów majątkowych oraz sprawności rynkowej (handlowej), uwzględniającej czynnik ludzki i jego decyzyjność oraz otoczenie przedsiębiorstwa [Siemieniuk, 2010]. W zakresie sprawności działalności następują raportowanie i analiza dokonań jednostki, które pozwalają ocenić trafność i skuteczność podejmowanych decyzji. Poza powyższym informacja niesie za sobą ładunek poznawczy w postaci wspomaganie procesu decyzyjnego [Remlein, Rówińska, 2020]. Dotyczy to również sprawozdawczości modelu biznesu [Karmańska, 2013].

Użyteczność informacji sprawozdawczej zarówno jest determinowana spełnianiem cech jakościowych, jak i jest osiągnięta poprzez zaproponowanie takiej szczegółowości sprawozdań, które zawierają informacje oczekiwane i przydatne dla interesariuszy [Gmytrasiewicz, 2008: 38, 96]. B. Iwasieczko [2016] podkreśla, że informacja istotna i użyteczna powinna również spełniać warunek poprawnej i spójnej formy wraz z zachowaniem odpowiedniej jakości i skuteczności systemu informacyjnego. W zaproponowany nurt rozumienia wartości poznawczej w rachunkowości wpisuje się także dokonana przez N. Artienwicz wraz z zespołem [2021: 27-28] interpretacja definicji rachunkowości zaproponowanej przez American Accounting Association z 1996 r., wskazującej, iż rachunkowość „stanowi proces identyfikacji, pomiaru, przetwarzania oraz przekazywania informacji ekonomicznych umożliwiających formułowanie opinii i decyzji przez użytkowników tych informacji” [Alexander, Nobes, 2011: 4 – tłum. własne]. Wskazani badacze podkreślają dwa główne zadania stojące przed rachunkowością, która dostarcza informacji odbiorcom dla: (1) oceny działalności jednostki oraz (2) podejmowania decyzji.

Syntetyzując dorobek przedstawionych badaczy, istniejące podejścia do wartości kognitywnych, wskazywane braki badawcze, a także funkcje spełniane przez informacje sprawozdawcze, Autorka uznała, iż wartość poznawcza, rozpatrywana z perspektywy użytkownika informacji, to wartość niosąca dla niego ładunek informacyjny w zakresie:

- oceny sprawności działania jednostki sprawozdawczej,
- przydatności dla odbiorcy informacji w procesie podejmowania decyzji (przydatność decyzyjna).

W badaniu przeprowadzonym przez Autorkę wykorzystano narzędzie w postaci kwestionariusza ankietowego (załącznik 2), skierowanego do grup interesariuszy jednostek ochrony zdrowia, natomiast uzyskane wyniki ankietowe poddano dalszemu wnioskowaniu statystycznemu. Opracowane pytania ankietowe mają charakter pytań własnych, częściowo opracowanych na podstawie wytycznych raportowania o modelu biznesu IIRC.

Formularz ankietowy, dla zwiększenia wiarygodności wyników, został poddany fazie testowania wstępnego [Boeije, Willis, 2013] celem identyfikacji obszarów problemowych w rozumieniu, interpretacji i odbiorze. Faza wstępna badań ankietowych była testowana przez doświadczoną w badanej tematyce kadrę naukowców i praktyków. Fazę testowania powtórzono dla ostatecznie ustalonej wersji formularza, który poddano następnie pełnej procedurze badawczej.

Baza docelowych respondentów składała się z:

- listy jednostek samorządu terytorialnego prowadzonej przez Ministerstwo Spraw Wewnętrznych, obejmującej 2825 podmiotów [Ministerstwo Spraw Wewnętrznych i Administracji, b.r.],
- listy jednostek ochrony zdrowia, dostępnej w ramach bazy danych EMIS [b.r.] – filtry: Polska, PKD: 86 Opieka Zdrowotna, sprawozdanie finansowe dostępne za rok 2020 (pominięto spółki bez sprawozdań finansowych; według danych za rok 2020, ze względu na fakt opóźnienia w uzupełnianiu bazy danych), obejmującej 6481 rekordów (podmiotów); następnie wykluczono podmioty w trakcie likwidacji, postępowania sądowego lub zamknięte, a także te, które nie udostępniły adresu e-mail – ostateczna liczba rekordów w bazie danych wyniosła 4015 podmiotów,
- listy 1161 podmiotów z branży ochrony zdrowia innych niż w wyżej wymienionych grupach, dostępnej w ramach bazy danych EMIS [b.r.] – filtry: Polska, PKD: według filtra: działalność medyczna, z wyłączeniem opieki zdrowotnej (kody: 20.59, 21.20, 26.60, 26.60Z, 32.50, 32.50Z, 46.46, 46.46Z, 47.73Z, 47.74Z, 72.19, 74.90, 86.90Z), sprawozdanie finansowe dostępne za rok 2020 (pominięto spółki bez sprawozdań finansowych; według danych za rok 2020, ze względu na fakt opóźnienia w uzupełnianiu bazy danych), obejmującej 2308 rekordów (podmiotów); następnie wykluczono podmioty w trakcie likwidacji, postępowania sądowego lub zamknięte, a także te, które nie udostępniły adresu e-mail,
- dodatkowo zrealizowanej celowanej ankietyzacji wśród 152 respondentów z grupy stowarzyszeń i fundacji (33) zrzeszających jednostki ochrony zdrowia w Polsce, podmiotów z branży media, powiązanych z ochroną zdrowia (12), 105 respondentów wybranych w badaniu celowanym skierowanym do pacjentów z doświadczeniem lub wykształceniem ekonomicznym.

Badanie prowadzono metodą CAWI (*Computer-Assisted Web Interview*) w okresie sierpień–wrzesień 2023 r. (6 tygodni). Łączna liczba wysłanych zaproszeń do wypełnienia ankiety wyniosła 8153. Udzielenie odpowiedzi, ze względu na charakter grup respondentów, nie było ograniczone do jednego respondenta w ramach podmiotu. Uzyskano 345 odpowiedzi, co wskazuje zwrotność ankiet na poziomie 4,23%.

5.2.1. Charakterystyka socjodemograficzna badanych respondentów

W badaniu uzyskano 345 odpowiedzi, jednak z próby badawczej odrzucono część obserwacji, która zawierała odpowiedzi wykazujące braki oraz odpowiedzi nietypowe, usunięto również tzw. rzędowe odpowiedzi, w których respondenci zaznaczali wyłącznie skrajne, jednolite odpowiedzi (np. typu „nie wiem” czy „nie mam zdania” bądź ocena 1 lub 5). Wskazana korekta skutkowałą ostateczną liczbą 297 obserwacji.

Grupa respondentów obejmowała osoby w wieku od 22 do 79 lat ($M = 46,42$; $SD = 10,36$). Zestawienie ocenianych zmiennych socjodemograficznych dla całej próby pokazano w tabeli 5.2.

Tabela 5.2. Podsumowanie socjodemografii w całej badanej próbie

Zmienna	Wartości	N	Procent
Płeć	Kobieta	232	78,11
	Mężczyzna	65	21,89
Wiek	22-46 lat	160	53,87
	47-79 lat	137	46,13
Wykształcenie	Inne niż ekonomiczne	182	61,28
	Ekonomiczne	115	38,72
Doświadczenie zawodowe w zakresie finansów, ekonomii i zarządzania	Brak	73	24,58
	Do 10 lat	60	20,20
	Powyżej 10 lat	164	55,22

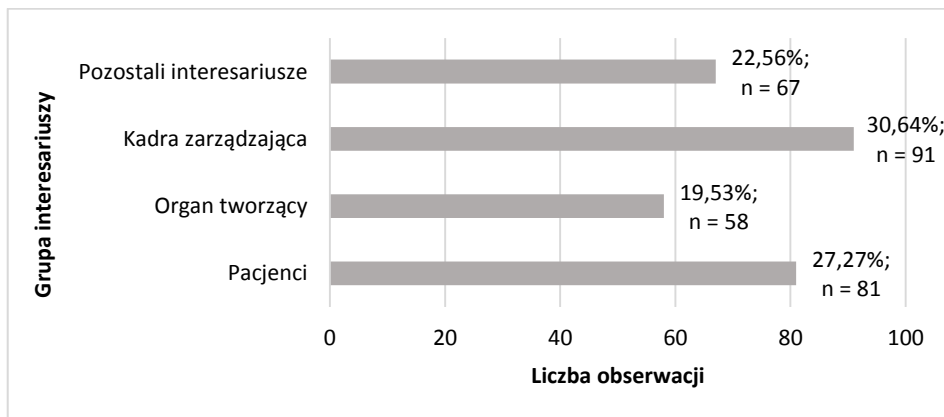
Analiza przeprowadzona dla liczby obserwacji $N = 297$.

Źródło: opracowanie własne.

Grupę respondentów w ponad trzech czwartych stanowią kobiety. Natomiast wiek badanych był zróżnicowany (respondenci wskazywali dokładne dane). W rezultacie tę zmienną, w oparciu o średnią, podzielono na dwie kategorie do 46 lat oraz powyżej 47 lat, zbliżone liczebnością. W badanej próbie ponad 61% stanowiły osoby o wykształceniu innym niż ekonomiczne, natomiast wykształcenie ekonomiczne zadeklarowało niespełna 39% respondentów. Rozpatrując doświadczenie zawodowe w zakresie finansów, ekonomii czy zarządzania, warto podkreślić, że ponad 55% respondentów cechuje doświadczenie przekraczające

okres 10 lat, natomiast brak kierunkowego doświadczenia podał niespełna co czwarty respondent.

Wśród respondentów najliczniej reprezentowana jest kadra zarządzająca, stanowiąca prawie 31% próby. Najmniej liczną grupą jest organ tworzący (20%). Grupy interesariuszy okazały się nie być równoliczne: $\chi^2(3) = 8,66$, $p = 0,034$.



Rysunek 5.1. Wyróżnione w badaniu grupy interesariuszy

Źródło: opracowanie własne.

Mając na względzie istotność grup interesariuszy, a również ich zróżnicowanie, co może rzutować na prezentowane odpowiedzi i ich analizę, w tabeli 5.3 zaprezentowano zmienne socjodemograficzne z uwzględnieniem grup interesariuszy.

Tabela 5.3. Podsumowanie socjodemografii w całej badanej próbie z uwzględnieniem grup interesariuszy

Zmienna	Wartości	Pacjenci (%)	Organ tworzący (%)	Kadra zarządzająca (%)	Pozostali interesariusze (%)
Płeć	Kobieta	65 (80,25)	45 (77,59)	66 (72,53)	56 (83,58)
	Mężczyzna	16 (19,75)	13 (22,41)	25 (27,47)	11 (16,42)
Wiek	22-46 lat	46 (56,79)	36 (62,07)	26 (28,57)	52 (77,61)
	47-79 lat	35 (43,21)	22 (37,93)	65 (71,43)	15 (22,39)
Wykształcenie	Inne niż ekonomiczne	49 (60,49)	40 (68,97)	52 (57,14)	41 (61,19)
	Ekonomiczne	32 (39,51)	18 (31,03)	39 (42,86)	26 (38,81)
Doświadczenie zawodowe w zakresie finansów, ekonomii i zarządzania	Brak	29 (35,80)	11 (18,97)	4 (4,40)	29 (43,29)
	Do 10 lat	17 (20,99)	17 (29,31)	13 (14,28)	13 (19,40)
	Powyżej 10 lat	35 (43,21)	30 (51,72)	74 (81,32)	25 (37,31)

Analiza przeprowadzona dla liczby obserwacji N = 297.

Źródło: opracowanie własne.

Wyniki w grupach wskazały, że dominacja kobiet jest również zachowana w przekroju wszystkich badanych interesariuszy (73% do 84%). Najmniejszy odsetek kobiet występuje w grupie kadry zarządzającej. Badanie w zakresie wieku, z wyjątkiem kadry zarządzającej, jest również analogiczne do całej grupy respondentów, co wskazuje, że osoby młodsze stanowią liczniejszą grupę respondentów (57-78%). Kadre zarządzającą podmiotami leczniczymi cechuje natomiast obserwowalna wyłącznie dla tej grupy dominacja wieku w przedziale 47-79 lat (71%). Stanowi ona potwierdzenie dojrzałości wiekowej tej grupy respondentów.

Analizując w podgrupach respondentów wykształcenie, można zauważyć zbieżność przewagi wykształcenia innego niż ekonomiczne dla wszystkich grup: pacjentów (60%), organu tworzącego (69%) i kadry zarządzającej (57%) oraz pozostałych interesariuszy (61%).

Specjalizacja przedmiotu ankiety badawczej skłoniła Autorkę do zbadania posiadania doświadczenia zawodowego w zakresie finansów, ekonomii i zarządzania. W ocenianych grupach brak takiego doświadczenia był najrzadziej wskazywany względem posiadania jakiegokolwiek doświadczenia z wyjątkiem pozostałych interesariuszy, wśród których brak wskazanego rodzaju doświadczenia był dominujący. Dla grupy organu tworzącego oraz kadry zarządzającej doświadczenie powyżej 10 lat zadeklarowała ponad połowa grupy, kolejno 52% i 81%.

5.2.2. Metody analizy danych

Wyniki badania opracowano z wykorzystaniem oprogramowania Statistica 13.3. Dla całości prezentowanych analiz wybrano poziom Alfa = 0,05 [Field, 2018: 102]. W zakresie pytań badawczych w ocenie związku wykorzystano współczynnik korelacji rang Spearmana. Siłę związku oceniano jako słabą (0,00-0,30), umiarkowaną (0,31-0,50), silną (0,51-0,70) i bardzo silną (0,71-1,00) [Ścibór-Rylski, 2013: 201]. W analizie różnic wykorzystano nieparametryczny test H Kruskala–Wallisa wspierany wielkości efektu epsilon-kwadrat (ϵ^2). Analiza testem Kruskala–Wallisa posłużyła w ocenie wielu grup niezależnych [Field, 2018: 313]. Wielkość efektu interpretowano jako słabą, umiarkowaną i silną dla wartości epsilon kolejno 0,01, 0,06 oraz 0,14 [Olejnik, Algina, 2000: 263]. Ocena różnic testem H w przypadku wyników istotnych statystycznie była kontynuowana w postaci analizy *post hoc* metodą wielokrotnych porównań w celu wykazania szczegółowych różnic między grupami. W ocenie pytań ankiety własnej wykorzystano także analizę częstości wskazywanych odpowiedzi.

Prezentację wyników poprzedziły opis oraz ocena rzetelności i trafności narzędzia badawczego. W ocenie rzetelności pomiaru wykorzystano współczynnik Alfa Cronbacha, oceniając wyniki jako dobre i bardzo dobre, gdy osiągają wartość powyżej 0,70 [Field, 2018: 823]. W uproszczonej ocenie trafności analizie

związku współczynnikiem korelacji Spearmana poddano zestaw pytań szczegółowych (autorskich) z pytaniami ogólnymi (główne komponenty modelu biznesu powszechnie wykorzystywane w opracowaniach branżowych) w tych samych testowanych obszarach.

5.2.3. Właściwości pomiaru

Istotność ujawnień biznesowych

Zaproponowane w badaniu ankietowym ujawnienia szczegółowe o modelu biznesu poddano analizie. Ocenie podlegała rzetelność pomiaru istotności ujawnień poszczególnych komponentów głównych składających się na model biznesu, do czego wykorzystano współczynnik Alfa Cronbacha. Zbadano wybrane aspekty trafności, do oceny której wskazano wyniki korelacji zaproponowanych w badaniu ujawnień szczegółowych z pojedynczymi wynikami ogólnymi powstałymi przy wykorzystaniu znanych już wzorców ujawnień modelu biznesu. W tabeli 5.4 przedstawiono ocenę rzetelności istotności ujawnień biznesowych w obszarze kapitałów (pierwszy komponent modelu biznesu), dla wzmocnienia której przeprowadzono ponowną ocenę po usunięciu poszczególnych pytań szczegółowych do wyróżnionych sześciu kapitałów (kolumna druga), zakładając możliwe „zaciemnienie” oceny po uszczegółowieniu pozycji poszczególnych kapitałów.

Tabela 5.4. Analiza rzetelności istotności ujawnień biznesowych w obszarze kapitałów

Kapitały	Pytanie dotyczące danej kwestii	Alfa Cronbacha	Alfa po usunięciu
1	2	3	4
Finansowy	Zasoby pieniężne i należności	0,85	0,79
	Kapitał własny		0,85
	Obce źródła finansowania (dostawcy, kontrakty, kredyty i inne)		0,78
	Struktura podstawowych kosztów		0,80
Ludzki	Kadra medyczna (doświadczenie, kwalifikacje, płeć, rozwój)	0,76	0,73
	Kadra niemedyczna (doświadczenie, kwalifikacje, płeć, rozwój)		0,70
	Absencje, rotacja i inne		0,69
	Wynagrodzenia według grup		0,69
Intelektualny	Wypracowane procedury postępowania medycznych	0,79	0,74
	Bazy danych, rejestry pacjentów o określonych schorzeniach		0,79
	Publikacje naukowe pracowników, nagrody naukowe i medyczne		0,71
	Nakłady na prace rozwojowe		0,71
Społeczny i relacyjny	Współpraca z ośrodkami medycznymi	0,80	0,72
	Otrzymane darowizny		0,79
	Działania dla promocji zdrowia		0,70
	Certyfikaty akredytacyjne i jakości, reputacja jednostki		0,77

cd. tabeli 5.4

1	2	3	4
Naturalny	Dostęp, zużycie zasobów naturalnych (według rodzaju i źródeł pozyskania)	0,84	0,80
	Wykorzystanie krwi i składników krwiopochodnych		0,78
	Odpady medyczne i ich zagospodarowanie		0,77
	Inwestycje i działania proekologiczne		0,83
Wytwórczy	Urządzenia medyczne, łóżka szpitalne	0,86	0,79
	Leki i materiały medyczne		0,79
	Dostęp do infrastruktury miejskiej (sieć informatyczna, drogi lokalne)		0,82
	Lokalizacja jednostki		0,87

Analiza przeprowadzona dla liczby obserwacji N = 297.

Źródło: opracowanie własne.

Wyniki wskazują, że dokładność pomiaru obszaru kapitałów jest dobra. Wartości Alfa Cronbacha przed korektą sięgały przedziału od 0,76 do 0,86. Istotne jest również, że po przeprowadzonym usunięciu pytań szczegółowych (pojedynczych) do wyróżnionych kapitałów wartości Alfa Cronbacha nie wzrosły, co oznacza, że ich zachowanie wzmacnia dokładność narzędzia w tym obszarze. Co więcej, możliwe jest uznanie, że dla większości z nich ich usunięcie osłabiło dokładność oceny rzetelności w przekroju wydzielonych kapitałów. Jedynie pytanie dotyczące lokalizacji jednostki przekracza o 0,01 poziom A-C przed korektą, jednak poziom tego przekroczenia jest niewielki i nie ma w związku z tym przełożenia na uzyskiwane wyniki (zmiana może okazać się mniejsza niż błąd pomiaru). Podobnej ocenie poddano obszar działań biznesowych (tabela 5.5).

Wartości rzetelności wskazują na bardzo dużą dokładność pomiarów w tym obszarze, co potwierdza wartość Alfa Cronbacha między 0,88 a 0,93. Także wykluczenie poszczególnych pytań nie wpłynęłoby na poprawę dokładności pomiaru, a wręcz przeciwnie: każde z analizowanych pytań szczegółowych wykazuje wartości Alfa Cronbacha wskazujące, że ich pominięcie osłabiłoby zaproponowane własne narzędzie pomiaru. W tabeli 5.6 zaprezentowano analogiczną ocenę rzetelności dla istotności ujawnień w obszarze produktów.

Również powyższa analiza dowodzi, że ocena tego obszaru była bardzo dokładna (wartości Alfa Cronbacha w przedziale 0,82-0,90). Dokonanie dodatkowej oceny rzetelności (Alfa po usunięciu) dla produktów podstawowych nie jest możliwe ze względu na jedynie dwie składowe. Jednak główna rzetelność jest oceniona wysoko (0,82). Natomiast w zakresie produktów ubocznych wnioski są analogiczne do wyżej zbadanych kapitałów i działań biznesowych. Ostatnim szczegółowym obszarem oceny były rezultaty (tabela 5.7).

Tabela 5.5. Analiza rzetelności istotności ujawnień biznesowych w obszarze działań biznesowych

Działania biznesowe	Pytanie dotyczące danej kwestii	Alfa Cronbacha	Alfa po usunięciu
Rozwój usług oraz świadczenie usług	Plany procesów digitalizacji	0,88	0,87
	Prognozy i projekty poszerzania zakresu usług		0,85
	Umowy o współpracę		0,86
	Grupy pacjentów, opis i segmentacja rynku		0,86
	Wykonanie kontraktów z NFZ, wyniki finansowe i rzeczowe według rodzaju i miejsc		0,86
	Inne wskaźniki pomiaru działalności (obłożenie łóżek, hospitalizacje, kolejki i inne)		0,86
Kształcenie kadr i prowadzenie badań	Finansowanie staży, szkoleń, publikacji	0,93	0,92
	Konferencje naukowe, udział pracowników w badaniach		0,91
	Inne inwestycje w rozwój zasobów kadrowych		0,92
	Umowy dydaktyczne z uczelniami i szkołami		0,91
	Granty i badania kliniczne, w tym współpraca z innymi ośrodkami		0,91
	Przychody i koszty działań badawczych		0,92
Zarządzanie relacjami	Promocja w otoczeniu i udział w akcjach społecznych	0,88	0,86
	Promocja jako pracodawcy i kooperanta		0,85
	Zarządzanie rozrachunkami (wiekowanie, odpisy, płynność i inne)		0,83
	Udzielone gwarancje i zabezpieczenia		0,86

Analiza przeprowadzona dla liczby obserwacji N = 297.

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 5.6. Analiza rzetelności istotności ujawnień biznesowych w obszarze produktów

Produkty	Pytanie dotyczące danej kwestii	Alfa Cronbacha	Alfa po usunięciu
Podstawowe	Świadczenia opieki zdrowotnej według rodzaju, dynamika zmian, prognozy	0,82	–
	Liczba pacjentów, porady, hospitalizacje (wiek, płeć, schorzenia, źródło finansowania)		–
Uboczne	Inne produkty (np. wyżywienie, nocleg)	0,90	0,90
	Produkcja krwi i preparatów krwiopochodnych oraz straty krwi		0,87
	Odpady medyczne (rodzaj, forma zagospodarowania)		0,86
	Odpady niemedyczne (rodzaj, forma zagospodarowania)		0,86

Analiza przeprowadzona dla liczby obserwacji N = 297.

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 5.7. Analiza rzetelności istotności ujawnień biznesowych w obszarze rezultatów

Rezultaty	Pytanie dotyczące danej kwestii	Alfa Cronbacha	Alfa po usunięciu
Pozytywne	Wzrost bezpieczeństwa, świadomości zdrowotnej społeczeństwa	0,92	0,90
	– Łańcuch powiązań z lokalnym biznesem		0,90
	– Udział we wpływach podatkowych, miejsca pracy		
	Zwrot z inwestycji dla inwestorów		0,90
	Nadwyżki finansowe, korzystne wskaźniki finansowe		0,91
	Poprawa reputacji w otoczeniu		0,89
	Potencjał rozwoju i nowych inwestycji		0,90
Negatywne	Wpływ na środowisko naturalne (odpady, emisja gazów)	0,87	0,86
	Błędy medyczne, zakażenia medyczne (w tym pracowników)		0,85
	Roszczenia kontrahentów o zaległe płatności		0,84
	Zużycie aktywów, koszty działania		0,83
	Pogorszenie nastrojów pracowniczych		0,85
	Zakłócenie stabilności działania wskutek zabezpieczania nagłych potrzeb zdrowotnych		0,84

Analiza przeprowadzona dla liczby obserwacji N = 297.

Źródło: opracowanie własne.

Uzyskane wartości testu Alfa Cronbacha (0,92 i 0,87 odpowiednio) wskazują na bardzo dużą dokładność pomiaru w obszarze rezultatów. W ocenianym obszarze także wykluczenie poszczególnych pytań uszczegóławiających nie wpływa na poprawę dokładności pomiaru, a wręcz przeciwnie: każde z analizowanych pytań szczegółowych wykazuje wartości Alfa Cronbacha wskazujące, że ich pominięcie osłabiłoby rzetelność zaproponowanego własnego narzędzia pomiaru (*vide* ostatnia kolumna tabeli 5.7 wskazująca spadek wartości Alfa Cronbacha po usunięciu).

W ostatnim kroku badania rzetelności pomiaru w zakresie istotności ujawnień zestawiono wartości szczegółowe w sumaryczne obszary kapitałów, działań biznesowych, produktów oraz rezultatów. W rezultacie ocenie poddano również ich ogólną rzetelność (tabela 5.8).

Wyniki obszarów głównych oceny istotności ujawnień biznesowych wskazywały na dokładny i bardzo dokładny pomiar, bowiem wartości Alfa Cronbacha plasowały się w przedziale 0,73-0,86. Oceniając dotychczasowe wartości, trzeba zaznaczyć, że pomiar istotności ujawnień biznesowych w obszarach szczegółowych, jak i głównych, charakteryzował się wysoką i bardzo wysoką dokładnością.

Tabela 5.8. Analiza rzetelności istotności ujawnień biznesowych w obszarach głównych

Oceniane obszary		Alfa Cronbacha	Alfa po usunięciu
Główne	Szczegółowe		
Kapitał	Finansowy	0,82	0,82
	Ludzki		0,81
	Intelektualny		0,79
	Społeczny i relacyjny		0,78
	Naturalny		0,78
	Wytwórczy		0,79
Działania biznesowe	Rozwój usług oraz świadczenie usług	0,86	0,84
	Kształcenie kadr i prowadzenie badań		0,77
	Zarządzanie relacjami		0,79
Produkty	Podstawowe	0,73	–
	Uboczne		–
Rezultaty	Pozytywne	0,84	–
	Negatywne		–

Analiza przeprowadzona dla liczby obserwacji N = 297.

Źródło: opracowanie własne.

Na kolejnym etapie badania rzetelności i trafności ocenie związku poddano relacje wyników otrzymanych z pytań szczegółowych z wynikami z pytań o charakterze ogólnym (w przekroju komponentów modelu biznesu i ich elementów) – tabela 5.9. Efektem było zbadanie korelacji wyników pytań szczegółowych dotyczących ocenianych obszarów zaproponowanych przez Autorkę z wynikami pytań ogólnych dotyczących istotności ujawnień w wydzielonych głównych zakresach czterech komponentów modelu biznesu. Sposób agregacji, łączenia pytań w obszary opisano w powyższej ocenie rzetelności pomiaru.

Tabela 5.9. Analiza korelacji wyników pytań istotności ogólnych ujawnień biznesowych z wynikami dotyczącymi istotności ujawnień szczegółowych

Oceniane obszary		Pytanie ogólne
Główne	Szczegółowe	r_s
Kapitał	Finansowy	0,58***
	Ludzki	0,36***
	Intelektualny	0,32***
	Społeczny i relacyjny	0,49***
	Naturalny	0,46***
	Wytwórczy	0,49***
Działania biznesowe	Rozwój usług oraz świadczenie usług	0,67***
	Kształcenie kadr i prowadzenie badań	0,75***
	Zarządzanie relacjami	0,64***
Produkty	Podstawowe	0,48***
	Uboczne	0,66***
Rezultaty	Pozytywne	0,59***
	Negatywne	0,70***

Analiza przeprowadzona dla liczby obserwacji N = 297.

r_s – współczynnik Spearmana.

*** p < 0,001.

Źródło: opracowanie własne.

Analiza pokazała, że wyniki otrzymane w ramach stworzonych autorskich pytań szczegółowych korelowały w sposób istotny z wynikami pytań pojedynczych dotyczących istotności ujawnień biznesowych w przekroju czterech głównych komponentów modelu biznesu i ich klasycznej struktury podziału. Korelacje te były umiarkowane, silne i bardzo silne. Wszystkie te korelacje były także dodatnie, co wskazuje, że im wyższe były oceny istotności ujawnień biznesowych dla pytań dotyczących komponentów głównych, tym wyższe były dla szczegółowej oceny w tychże obszarach.

Ocena istotności ujawnień biznesowych uznana została za dokładną – uzyskała w obszarach głównych i szczegółowych wysokie i bardzo wysokie wyniki Alfa Cronbacha. Pomiary pytaniami szczegółowymi charakteryzowały się istotną oraz dodatnią korelacją z pytaniami ogólnymi, co wskazuje, że zaproponowany sposób pomiaru mierzy cechy i aspekty, do jakich badane narzędzie zostało zbudowane.

Wartość poznawcza raportowanych informacji

Kolejna część ankiety skoncentrowana była na wartości poznawczej ujawnień biznesowych. Wartość poznawczą zdefiniowano poprzez dwa obszary: oceny sprawności działania oraz przydatności decyzyjnej ujawnianych informacji. W tabeli 5.10 zaprezentowano wyniki oceny rzetelności obu wskazanych obszarów w odniesieniu do kapitałów, działań biznesowych, produktów oraz rezultatów.

Tabela 5.10. Analiza rzetelności wartości poznawczej raportowanych informacji w obszarze oceny sprawności działania oraz w obszarze przydatności decyzyjnej

Oceniane obszary		Sprawność działania		Przydatność decyzyjna	
		Alfa Cronbacha	Alfa po usunięciu	Alfa Cronbacha	Alfa po usunięciu
Główne	Szczegółowe				
Kapitał	Finansowy	0,91	0,90	0,90	0,88
	Ludzki		0,89		0,89
	Intelektualny		0,89		0,86
	Społeczny i relacyjny		0,87		0,86
	Naturalny		0,88		0,89
	Wytwórczy		0,89		0,88
Działania biznesowe	Rozwój usług oraz świadczenie usług	0,87	0,86	0,88	0,86
	Kształcenie kadr i prowadzenie badań		0,73		0,79
	Zarządzanie relacjami		0,81		0,83
Produkty	Podstawowe	0,83	–	0,85	–
	Uboczne		–		–
Rezultaty	Pozytywne	0,90	–	0,94	–
	Negatywne		–		–

Analiza przeprowadzona dla liczby obserwacji N = 297.

Źródło: opracowanie własne.

Wyniki poszczególnych obszarów w ocenie sprawności działania charakteryzowały się bardzo wysokimi wynikami rzetelności (0,83-0,91). Dokładność pomiaru całego obszaru sprawności działania osiągnęła wynik $\alpha_c = 0,95$. Pomiar w opisanym zakresie uznać trzeba za bardzo dokładny. Obszar przydatności decyzyjnej był także bardzo dokładny, sięgając wyników Alfa Cronbacha w przedziale 0,85-0,94. Wynik ogólny przydatności decyzyjnej w ocenie jego rzetelności wykazał bardzo wysoką wartość ($\alpha_c = 0,96$).

Korekta polegająca na usunięciu szczegółowych obszarów z zakresu czterech głównych komponentów modelu biznesu nie tylko nie wpływa na wzrost wartości Alfa Cronbacha, ale ich pominięcie osłabia dokładność oceny rzetelności w przekroju wydzielonych kapitałów (dla produktów i rezultatów mających dwie pozycje analiza nie mogła być zrealizowana).

Przeprowadzona analiza korelacji pokazała, że obszary oceny przydatności decyzyjnej oraz oceny sprawności działania korelowały w sposób istotny statystycznie, $r = 0,87$, $p < 0,001$. Związek ten był bardzo silny i dodatni, co wskazuje, że im wyższe wyniki z obszaru przydatności decyzyjnej, tym wyższe wartości dla oceny sprawności działania.

Wniosek ten pozwalał na zbudowanie wyniku ogólnego wartości poznawczej ujawnień biznesowych będącego średnią z obu obszarów szczegółowych. Oceniając dokładność pomiaru wyniku ogólnego wartości poznawczej, wskazać trzeba na jego bardzo wysoki wynik ($\alpha_c = 0,97$). Pozwala to uznać zbudowane narzędzie własne w obszarze oceny wartości poznawczej ujawnień o modelu biznesu na zapewniające dokładny i bardzo dokładny pomiar.

Istotność ujawnień biznesowych a wartość poznawcza – ocena zależności w całej próbie

Hipoteza szczegółowa, dotycząca przeprowadzonych badań ankietowych (H4), stanowi, iż istnieje istotna zależność między ujawnieniami o modelu biznesu jednostek ochrony zdrowia a wartością poznawczą raportowanych informacji. W związku z powyższym na kolejnym etapie prac badawczych zbadano korelację odpowiedzi respondentów dotyczących wydzielonych obszarów istotności ujawnień biznesowych dla czterech komponentów modelu biznesu oraz odpowiedzi oceniających poziom wartości poznawczej ujawnień o modelu biznesu dla oceny sprawności działania jednostki sprawozdawczej oraz dla przydatności decyzyjnej (tabela 5.11). Próbie oceny związku poddano zatem istotność ujawnień biznesowych z wartością poznawczą w zakresie oceny sprawności działania jednostki sprawozdawczej, oceny przydatności decyzyjnej ujawnianych informacji oraz łącznie.

Tabela 5.11. Analiza korelacji istotności szczegółowych elementów ujawnień biznesowych z oceną ogólną wartości poznawczej i jej zakresami

Istotność ujawnień biznesowych		Ocena sprawności działania	Przydatność decyzyjna	Wartość poznawcza
		r_s	r_s	r_s
Kapitał	Finansowy	0,41***	0,45***	0,44***
	Ludzki	0,41***	0,36***	0,40***
	Intelektualny	0,48***	0,47***	0,48***
	Spółeczny i relacyjny	0,50***	0,48***	0,51***
	Naturalny	0,51***	0,48***	0,51***
	Wytwórczy	0,48***	0,40***	0,45***
Działania biznesowe	Rozwój usług oraz świadczenie usług	0,66***	0,63***	0,67***
	Kształcenie kadr i prowadzenie badań	0,72***	0,66***	0,72***
	Zarządzanie relacjami	0,65***	0,60***	0,66***
Produkty	Podstawowe	0,55***	0,58***	0,58***
	Uboczne	0,61***	0,55***	0,61***
Rezultaty	Pozytywne	0,70***	0,67***	0,71***
	Negatywne	0,72***	0,67***	0,71***

Analiza przeprowadzona dla liczby obserwacji $N = 297$.

r_s – współczynnik Spearmana.

*** $p < 0,001$.

Źródło: opracowanie własne.

Wskazane korelacje są istotne statystycznie oraz dodatnie. Dodatni kierunek wskazuje, że im wyższe wyniki istotności ujawnień biznesowych, tym wyższe wyniki ogólne wartości poznawczej oraz jej szczegółowych obszarów: oceny sprawności działania i przydatności decyzyjnej. Najsilniejsze korelacje w obszarze sprawności działania można zaobserwować dla działań biznesowych (0,65-0,72), produktów (0,55-0,61) i rezultatów (0,70-0,72) a najsłabsze dla kapitałów (0,41-0,58). W obszarze przydatności decyzyjnej najsilniejsze korelacje rozkładają się w sposób podobny, choć osiągają nieco niższe pułapy i dotyczą działań biznesowych (0,60-0,66), produktów (0,55-0,58) i rezultatów (0,67), natomiast dla kapitałów przyjmują wartości najsłabsze, choć nadal na poziomie umiarkowanym (0,36-0,48). W ocenie ogólnej wartości poznawczej, w przekroju ujawnień szczegółowych relacje kształtują się w podobnym kształcie: dla działań biznesowych przyjmują zakres 0,66-0,72, dla produktów 0,58-0,61, dla rezultatów 0,71. Najniższe wartości, podobnie jak w dwóch szczegółowych zakresach wartości poznawczej, przyjmują ujawnienia dotyczące kapitałów (0,40-0,51).

Istotność ujawnień biznesowych a wartość poznawcza – ocena zależności w grupach respondentów

Korelację istotności ujawnień o modelu biznesu z wartością poznawczą przeprowadzono także w podziale na grupy interesariuszy, dodatkowo testując związki korelacyjne na poziomie pytań szczegółowych dotyczących ujawnień, zapropono-

wanych przez Autorkę (np. ujawnień szczegółowych zaproponowanych w ramach kapitału finansowego, kształcenia kadr, produktów ubocznych itd.). W tabeli 5.12 zaprezentowano korelacje wyników istotności szczegółowych ujawnień o modelu biznesu z wynikami ogólnymi wartości poznawczej i obszarami ją tworzącymi.

Tabela 5.12. Analiza korelacji istotności szczegółowych elementów ujawnień biznesowych z oceną ogólną wartości poznawczej i jej zakresami, w podziale na grupy interesariuszy

Istotność ujawnień biznesowych			Ocena sprawności działania	Przydatność decyzyjna	Wartość poznawcza
			r_s	r_s	r_s
1			2	3	4
Pacjenci N = 81	Kapitał	Finansowy	0,54***	0,54***	0,55***
		Ludzki	0,50***	0,47***	0,49***
		Intelektualny	0,46***	0,52***	0,48***
		Społeczny i relacyjny	0,53***	0,51***	0,54***
		Naturalny	0,59***	0,53***	0,58***
		Wytwórczy	0,54***	0,40***	0,49***
	Działania biznesowe	Rozwój usług oraz świadczenie usług	0,73***	0,69***	0,73***
		Kształcenie kadr i prowadzenie badań	0,69***	0,69***	0,71***
		Zarządzanie relacjami	0,63***	0,59***	0,64***
	Produkty	Podstawowe	0,64***	0,70***	0,69***
		Uboczne	0,70***	0,67***	0,72***
	Rezultaty	Pozytywne	0,74***	0,66***	0,72***
		Negatywne	0,78***	0,67***	0,74***
Organ tworzący N = 58	Kapitał	Finansowy	0,29*	0,34**	0,32*
		Ludzki	0,26	0,29*	0,29*
		Intelektualny	0,29*	0,33**	0,32*
		Społeczny i relacyjny	0,37**	0,50***	0,46***
		Naturalny	0,38**	0,38*	0,38**
		Wytwórczy	0,35**	0,34*	0,35**
	Działania biznesowe	Rozwój usług oraz świadczenie usług	0,51***	0,43**	0,49***
		Kształcenie kadr i prowadzenie badań	0,75***	0,61***	0,70***
		Zarządzanie relacjami	0,64***	0,59***	0,65***
	Produkty	Podstawowe	0,58***	0,62***	0,61***
		Uboczne	0,57***	0,52***	0,57***
	Rezultaty	Pozytywne	0,73***	0,70***	0,75***
		Negatywne	0,69***	0,58***	0,65***
Kadra zarządzająca N = 91	Kapitał	Finansowy	0,33**	0,36***	0,36***
		Ludzki	0,41***	0,36***	0,38***
		Intelektualny	0,47***	0,46***	0,47***
		Społeczny i relacyjny	0,49***	0,45***	0,49***
		Naturalny	0,32**	0,31**	0,33**
		Wytwórczy	0,36***	0,33**	0,36***

cd. tabeli 5.12

1			2	3	4
	Działania biznesowe	Rozwój usług oraz świadczenie usług	0,63***	0,60***	0,63***
		Kształcenie kadr i prowadzenie badań	0,75***	0,74***	0,77***
		Zarządzanie relacjami	0,64***	0,67***	0,68***
	Produkty	Podstawowe	0,45***	0,52***	0,49***
		Uboczne	0,52***	0,50***	0,52***
	Rezultaty	Pozytywne	0,64***	0,71***	0,70***
		Negatywne	0,65***	0,71***	0,69***
Pozostali interesariusze N = 67	Kapitał	Finansowy	0,47***	0,50***	0,49***
		Ludzki	0,44***	0,27*	0,39**
		Intelektualny	0,65***	0,60***	0,69***
		Społeczny i relacyjny	0,55***	0,44***	0,52***
		Naturalny	0,67***	0,69***	0,73***
		Wytwórczy	0,58***	0,52***	0,60***
	Działania biznesowe	Rozwój usług oraz świadczenie usług	0,70***	0,72***	0,75***
		Kształcenie kadr i prowadzenie badań	0,70***	0,61***	0,71***
		Zarządzanie relacjami	0,71***	0,49***	0,68***
	Produkty	Podstawowe	0,51***	0,44***	0,50***
		Uboczne	0,63***	0,52***	0,62***
	Rezultaty	Pozytywne	0,71***	0,61***	0,70***
		Negatywne	0,69***	0,68***	0,73***

Analiza przeprowadzona dla liczby obserwacji N = 297.

r_s – współczynnik Spearmana.

* p < 0,05, ** p < 0,01, *** p < 0,001.

Źródło: opracowanie własne.

Wyniki wykazały, że we wszystkich grupach interesariuszy korelacje między ocenami istotności ujawnień o modelu biznesu w szczegółowych zakresach jego komponentów a wartościami poznawczymi w obszarze sprawności działania i przydatności decyzyjnej oraz sumarycznie były istotne i dodatnie. Jedynie w grupie organu tworzącego korelacja nie wystąpiła dla kapitału ludzkiego. Siła związków korelacyjnych była porównywalna w grupach interesariuszy, choć w przypadku organu tworzącego zauważalne są znacznie niższe korelacje dla wielu pozycji kapitałów, także w grupie kadry zarządzającej można odnaleźć podobne przypadki.

Podobnej ocenie poddano ujawnienia głównych zakresów komponentów modelu biznesu (tabela 5.13).

Tabela 5.13. Analiza korelacji istotności ujawnień głównych komponentów modelu biznesu z oceną ogólną wartości poznawczej i jej obszarami, w podziale na grupy interesariuszy

Istotność ujawnień biznesowych		Ocena sprawności działania	Przydatność decyzyjna	Wartość poznawcza
		r_s	r_s	r_s
Pacjenci N = 81	Kapitał	0,72***	0,65***	0,71***
	Działania biznesowe	0,73***	0,71***	0,75***
	Produkty	0,74***	0,75***	0,78***
	Rezultaty	0,79***	0,68***	0,75***
Organ tworzący N = 58	Kapitał	0,52***	0,56***	0,56***
	Działania biznesowe	0,70***	0,60***	0,67***
	Produkty	0,67***	0,67***	0,70***
	Rezultaty	0,81***	0,74***	0,80***
Kadra zarządzająca N = 91	Kapitał	0,58***	0,54***	0,57***
	Działania biznesowe	0,76***	0,76***	0,78***
	Produkty	0,54***	0,56***	0,56***
	Rezultaty	0,71***	0,77***	0,77***
Pozostali interesariusze N = 67	Kapitał	0,68***	0,62***	0,71***
	Działania biznesowe	0,77***	0,66***	0,78***
	Produkty	0,62***	0,53***	0,62***
	Rezultaty	0,73***	0,66***	0,73***

N – liczba obserwacji, r_s – współczynnik Spearmana.

*** $p < 0,001$.

Źródło: opracowanie własne.

Badanie zbiorcze dla głównych komponentów wskazuje na silniejsze związki korelacyjne pomiędzy istotnością ujawnień a wynikami ogólnymi wartości poznawczej. Związki te były silne i bardzo silne oraz dodatnie. Wraz ze wzrostem oceny istotności ujawnień biznesowych rosły oceny wartości poznawczej w każdej z grup interesariuszy, także w przekrojach sprawności działania i przydatności na cele decyzyjne. **Wyższy poziom agregacji ujawnień skutkuje silniejszymi związkami korelacyjnymi w porównaniu do ujawnień szczegółowych** (tabela 5.12).

Istotność ujawnień biznesowych i wartość poznawcza – różnice w postrzeganiu między grupami interesariuszy

Dalsze prace badawcze skupiły się na poszukiwaniu i analizie różnic w ocenie istotności ujawnień o modelu biznesu i wartości poznawczej raportowanych informacji występujących między czterema zdefiniowanymi na potrzeby badania grupami interesariuszy (pacjenci, organy tworzące, kadra zarządzająca oraz pozostali).

Przeprowadzone analizy dotyczyły różnic w ocenie istotności szczegółowych ujawnień o kapitałach (tabela 5.14), działaniach biznesowych (tabela 5.15), produktach (tabela 5.16) oraz rezultatach (tabela 5.17), jak również różnic w postrzeganiu takich ujawnień dla oceny sprawności działania (tabele 5.18-5.21) oraz dla przydatności decyzyjnej (tabele 5.22-5.25).

Tabela 5.14. Analiza różnic w postrzeganiu istotności ujawnień o modelu biznesu w szczegółowych zakresach kapitałów między różnymi grupami interesariuszy

Istotność ujawnień: Kapitał	Pacjenci (1) N = 81		Organ tworzący (2) N = 58		Kadra zarządzająca (3) N = 91		Pozostali interesariusze (4) N = 67		$H_{(3)}$	p	ϵ^2	Post hoc
	M_{rang}	Me	M_{rang}	Me	M_{rang}	Me	M_{rang}	Me				
Finansowy	145,49	4,25	158,22	4,50	145,37	4,50	150,19	4,25	1,02	0,797	0,00	–
Ludzki	147,17	4,00	158,10	4,00	149,74	4,00	142,34	4,00	1,13	0,771	0,00	–
Intelektualny	162,72	4,00	145,24	4,00	124,59	3,75	168,83	4,00	13,34	0,004	0,05	1,4 > 3
Społeczny i relacyjny	158,98	4,00	151,96	4,00	132,81	4,00	156,36	4,00	5,00	0,172	0,02	–
Naturalny	175,23	4,00	147,78	4,00	125,19	3,50	150,68	4,00	14,87	0,002	0,05	1 > 3
Wytwórczy	164,69	4,00	139,65	4,00	130,40	4,00	163,40	4,00	9,95	0,019	0,03	1 > 3
Wynik ogólny	159,99	4,08	150,10	4,00	129,95	3,92	160,64	4,04	7,05	0,070	0,02	–

N – liczba obserwacji, M_{rang} – średnia rang, Me – mediana, H – wartość testu Kruskala–Wallisa, p – istotność, ϵ^2 – wielkość efektu.

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 5.15. Analiza różnic w postrzeganiu istotności ujawnień o modelu biznesu w szczegółowych zakresach działań biznesowych między różnymi grupami interesariuszy

Istotność ujawnień: Działania biznesowe	Pacjenci (1) N = 81		Organ tworzący (2) N = 58		Kadra zarządzająca (3) N = 91		Pozostali interesariusze (4) N = 67		$H_{(3)}$	p	ϵ^2	Post hoc
	M_{rang}	Me	M_{rang}	Me	M_{rang}	Me	M_{rang}	Me				
Rozwój usług oraz świadczenie usług	151,81	4,00	169,71	4,17	135,29	3,83	146,30	4,00	5,91	0,116	0,02	–
Kształcenie kadr i prowadzenie badań	165,40	4,00	146,28	3,83	131,47	3,67	155,34	4,00	7,27	0,064	0,02	–
Zarządzanie relacjami	154,56	4,00	137,22	4,00	137,53	3,75	149,87	3,75	2,72	0,437	0,01	–
Wynik ogólny	157,81	4,00	157,41	3,96	134,01	3,78	151,43	3,89	4,24	0,236	0,01	–

N – liczba obserwacji, M_{rang} – średnia rang, Me – mediana, H – wartość testu Kruskala–Wallisa, p – istotność, ϵ^2 – wielkość efektu.

Źródło: opracowanie własne.

Wyniki testów wskazują, że grupy interesariuszy różnią się w stopniu znaczącym oceną istotności ujawnień dla kapitału intelektualnego, naturalnego oraz wytwórczego. Wielkości wskazanych efektów były umiarkowane. Analiza *post hoc* pokazała, że grupa pacjentów znacząco wyżej oceniła istotność ujawnień biznesowych dla kapitału intelektualnego, naturalnego oraz wytwórczego niż kadra zarządzająca. W zakresie kapitału intelektualnego podobna sytuacja dotyczy również grupy pozostałych interesariuszy, która istotnie wyżej oceniła ujawnienia w tym zakresie w relacji do kadry zarządzającej. W pozostałych obszarach kapitału oraz dla wyniku ogólnego różnice między grupami interesariuszy nie były istotne statystycznie.

Pogłębione badanie różnic w ocenie istotności ujawnień o działaniach biznesowych wykazało, że grupy interesariuszy nie różniły się istotnie ocenami odnośnie do wskazanego obszaru ujawnień.

Tabela 5.16. Analiza różnic w postrzeganiu istotności ujawnień o modelu biznesu w szczegółowych zakresach produktów między różnymi grupami interesariuszy

Istotność ujawnień: Produkty	Pacjenci (1) N = 81		Organ tworzący (2) N = 58		Kadra zarządzająca (3) N = 91		Pozostali interesariusze (4) N = 67		$H_{(3)}$	p	ε^2	Post hoc
	M_{rang}	Me	M_{rang}	Me	M_{rang}	Me	M_{rang}	Me				
Podstawowe	156,49	4,00	168,35	4,00	133,80	4,00	143,84	4,00	7,17	0,067	0,02	–
Uboeczne	168,01	4,00	143,88	3,75	126,52	3,25	160,99	4,00	11,99	0,007	0,04	1,4 > 3
Wynik ogólny	164,17	4,00	155,22	4,00	127,07	3,75	155,07	4,00	9,21	0,027	0,03	1 > 3

N – liczba obserwacji, M_{rang} – średnia rang, Me – mediana, H – wartość testu Kruskala–Wallisa, p – istotność, ε^2 – wielkość efektu.

Źródło: opracowanie własne.

Wyniki testów obrazują, że różnice dla wyniku ogólnego w zakresie oceny istotności ujawnień o modelu biznesu w przekroju produktów (ogólnie) oraz dla produktów ubocznych były istotne statystycznie. Wielkości wskazanych efektów były umiarkowane (wartość ε^2 w przedziale 0,01-0,06), co należy uznać za relacje prawidłowe.

W analizie *post hoc* udowodniono, że grupa pacjentów wskazuje istotnie wyższe oceny dla ujawnień o produktach ubocznych oraz dla ujawnień ogólnych (w przekroju głównym: produkty) niż kadra zarządzająca. W zakresie ujawnień o produktach ubocznych również pozostali interesariusze osiągalni wyższe wyniki niż kadra zarządzająca. Oceny istotności ujawnień dla produktów podstawowych między grupami interesariuszy nie były istotne statystycznie.

Tabela 5.17. Analiza różnic w postrzeganiu istotności ujawnień o modelu biznesu w szczegółowych zakresach rezultatów między różnymi grupami interesariuszy

Istotność ujawnień: Rezultaty	Pacjenci (1) N = 81		Organ tworzący (2) N = 58		Kadra zarządzająca (3) N = 91		Pozostali interesariusze (4) N = 67		$H_{(3)}$	p	ε^2	Post hoc
	M_{rang}	Me	M_{rang}	Me	M_{rang}	Me	M_{rang}	Me				
Pozytywne	161,67	4,00	151,73	4,00	136,84	3,83	147,84	4,00	3,71	0,295	0,01	–
Negatywne	162,44	4,00	155,77	4,00	131,99	3,83	149,99	4,00	6,02	0,111	0,02	–
Wynik ogólny	161,82	4,00	153,66	4,00	134,65	3,75	148,96	4,00	4,54	0,209	0,02	–

N – liczba obserwacji, M_{rang} – średnia rang, Me – mediana, H – wartość testu Kruskala–Wallisa, p – istotność, ε^2 – wielkość efektu.

Źródło: opracowanie własne.

Ocena istotności ujawnień o pozytywnych i negatywnych rezultatach nie wykazuje istotnych różnic między badanymi grupami, dotyczy to również ujawnień w przekroju ogólnym rezultatów.

Drugim elementem badania zróżnicowania ocen pomiędzy grupami interesariuszy były wyniki dotyczące wartości poznawczej. W tabelach 5.18-5.21 przedstawiono wyniki dotyczące ujawnień na potrzeby oceny sprawności działania w obszarze odpowiednio: kapitałów, działań biznesowych, produktów i rezultatów.

Tabela 5.18. Analiza różnic w ocenie ujawnień w szczegółowych zakresach kapitałów dla oceny sprawności działania między różnymi grupami interesariuszy

Wartość poznawcza Ocena sprawności działania: Kapitał	Pacjenci (1) N = 81		Organ tworzący (2) N = 58		Kadra zarządzająca (3) N = 91		Pozostali interesariusze (4) N = 67		$H_{(3)}$	p	ε^2	Post hoc
	M_{rang}	Me	M_{rang}	Me	M_{rang}	Me	M_{rang}	Me				
Finansowy	144,75	4,00	156,78	5,00	151,18	4,00	144,45	4,00	1,13	0,771	0,00	–
Ludzki	156,23	4,00	140,96	4,00	143,73	4,00	154,39	4,00	2,00	0,572	0,01	–
Intelektualny	148,12	4,00	145,28	4,00	154,54	4,00	145,77	4,00	0,71	0,870	0,00	–
Społeczny i relacyjny	156,65	4,00	143,20	4,00	140,65	4,00	156,11	4,00	2,59	0,460	0,01	–
Naturalny	160,82	4,00	148,47	4,00	137,55	4,00	150,72	4,00	3,67	0,300	0,01	–
Wytwórczy	164,39	4,00	146,55	4,00	131,57	4,00	156,19	4,00	7,79	0,050	0,03	1 > 3
Wynik ogólny	158,27	4,00	147,04	4,17	138,83	4,00	153,30	4,00	2,46	0,484	0,01	–

N – liczba obserwacji, M_{rang} – średnia rang, Me – mediana, H – wartość testu Kruskala–Wallisa, p – istotność, ε^2 – wielkość efektu.

Źródło: opracowanie własne.

Wyniki testów wskazują, że grupy interesariuszy różnią się istotnie postrzeganiem przydatności ujawnień o kapitałach dla oceny sprawności działania jedynie w zakresie ujawnień dotyczących kapitału wytwórczego, dla którego efekt był umiarkowany ($\varepsilon^2 = 0,03$). Ocena *post hoc* pokazała, że grupa pacjentów istotnie wyżej oceniła przydatność wskazanych ujawnień dla oceny sprawności działania jednostki niż kadra zarządzająca. W pozostałych obszarach ujawnień o kapitale dla oceny sprawności działania oraz dla wyniku ogólnego różnice między grupami interesariuszy nie były istotne statystycznie.

Ocena ujawnień o działaniach biznesowych w aspekcie poznania sprawności działania jednostki sprawozdawczej różni się istotnie pomiędzy badanymi grupami interesariuszy dla działań dotyczących kształcenia kadr i prowadzenia badań. Efekt ten był umiarkowany ($\varepsilon^2 = 0,04$). Grupa pacjentów osiągała istotnie wyższe wartości oceny przydatności wskazanego zakresu ujawnień niż kadra zarządzająca. Dla pozostałych obszarów różnice nie były istotne.

Tabela 5.19. Analiza różnic w ocenie ujawnień w szczegółowych zakresach działań biznesowych dla oceny sprawności działania między różnymi grupami interesariuszy

Wartość poznawcza Ocena sprawności działania: Działania biznesowe	Pacjenci (1) N = 81		Organ tworzący (2) N = 58		Kadra zarządzająca (3) N = 91		Pozostali interesariusze (4) N = 67		H ₍₃₎	p	ε ²	Post hoc
	M _{rang}	Me	M _{rang}	Me	M _{rang}	Me	M _{rang}	Me				
Rozwój usług oraz świadczenie usług	149,41	4,00	152,14	4,00	147,77	4,00	147,45	4,00	0,14	0,987	0,00	–
Kształcenie kadr i prowadzenie badań	170,35	4,00	149,69	4,00	128,51	4,00	150,43	4,00	10,96	0,012	0,04	1 > 3
Zarządzanie relacjami	164,72	4,00	130,59	4,00	140,06	4,00	158,07	4,00	8,08	0,054	0,03	–
Wynik ogólny	166,22	4,00	144,47	4,00	134,58	3,83	151,68	4,00	6,19	0,103	0,02	–

N – liczba obserwacji, M_{rang} – średnia rang, Me – mediana, H – wartość testu Kruskala–Wallisa, p – istotność, ε² – wielkość efektu.

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 5.20. Analiza różnic w ocenie ujawnień w szczegółowych zakresach produktów dla oceny sprawności działania między różnymi grupami interesariuszy

Wartość poznawcza Ocena sprawności działania: Produkty	Pacjenci (1) N = 81		Organ tworzący (2) N = 58		Kadra zarządzająca (3) N = 91		Pozostali interesariusze (4) N = 67		H ₍₃₎	p	ε ²	Post hoc
	M _{rang}	Me	M _{rang}	Me	M _{rang}	Me	M _{rang}	Me				
Podstawowe	155,61	4,00	137,89	4,00	144,78	4,00	156,36	4,00	2,50	0,475	0,01	–
Uboeczne	173,61	4,00	133,91	4,00	130,69	4,00	157,17	4,00	14,97	0,002	0,05	1 > 2,3
Wynik ogólny	168,54	4,00	134,26	4,00	136,36	4,00	155,30	4,00	8,83	0,032	0,03	1 > 3

N – liczba obserwacji, M_{rang} – średnia rang, Me – mediana, H – wartość testu Kruskala–Wallisa, p – istotność, ε² – wielkość efektu.

Źródło: opracowanie własne.

Prezentowane przez respondentów opinie w zakresie przydatności ujawnień o szczegółowych zakresach produktów na potrzeby oceny sprawności działania jednostki różnią się istotnie między badanymi grupami dla pozycji produktów ubocznych oraz dla wyniku ogólnego tej grupy ujawnień. Efekty te były umiarkowane (ε² równe 0,05 i 0,03). Analiza *post hoc* pokazała, że pacjenci przypisywali tym pozycjom istotnie wyższe oceny niż kadra zarządzająca. Dodatkowo dla pozycji produktów ubocznych ta grupa respondentów wykazała oceny istotnie wyższe niż organy tworzące.

Tabela 5.21. Analiza różnic w ocenie ujawnień w szczegółowych zakresach rezultatów dla oceny sprawności działania między różnymi grupami interesariuszy

Wartość poznawcza Ocena sprawności działania: Rezultaty	Pacjenci (1) N = 81		Organ tworzący (2) N = 58		Kadra zarządzająca (3) N = 91		Pozostali interesariusze (4) N = 67		$H_{(3)}$	p	ε^2	Post hoc
	M_{rang}	Me	M_{rang}	Me	M_{rang}	Me	M_{rang}	Me				
Pozytywne	157,31	4,00	149,31	4,00	142,15	4,00	147,99	4,00	1,67	0,644	0,01	–
Negatywne	163,57	4,00	155,15	4,00	131,10	4,00	150,38	4,00	7,69	0,053	0,03	–
Wynik ogólny	161,70	4,00	154,16	4,00	134,88	4,00	148,36	4,00	5,10	0,164	0,02	–

N – liczba obserwacji, M_{rang} – średnia rang, Me – mediana, H – wartość testu Kruskala–Wallisa, p – istotność, ε^2 – wielkość efektu.

Źródło: opracowanie własne.

Badane grupy respondentów w ocenie ujawnień dotyczących rezultatów na potrzeby weryfikacji sprawności działania nie cechują się występowaniem różnic takiej oceny.

Wartość poznawcza określona poprzez komponent oceny sprawności działania (wyżej) została w badaniu uzupełniona o następny komponent skupiający się na przydatności decyzyjnej ujawnień. Drugim elementem badania zróżnicowania ocen pomiędzy grupami interesariuszy były wyniki dotyczące wartości poznawczej. W tabelach 5.22-5.25 przedstawiono wyniki dotyczące ujawnień na potrzeby oceny przydatności decyzyjnej ujawnień szczegółowych o modelu biznesu w obszarze odpowiednio: kapitałów, działań biznesowych, produktów i rezultatów.

Tabela 5.22. Analiza różnic w ocenie ujawnień w szczegółowych zakresach kapitałów dla przydatności decyzyjnej między różnymi grupami interesariuszy

Wartość poznawcza Przydatność decyzyjna: Kapitał	Pacjenci (1) N = 81		Organ tworzący (2) N = 58		Kadra zarządzająca (3) N = 91		Pozostali interesariusze (4) N = 67		$H_{(3)}$	p	ε^2	Post hoc
	M_{rang}	Me	M_{rang}	Me	M_{rang}	Me	M_{rang}	Me				
Finansowy	141,89	4,00	155,03	5,00	148,90	4,00	152,52	4,00	1,15	0,764	0,00	–
Ludzki	148,75	4,00	162,43	4,00	139,96	4,00	149,96	4,00	2,83	0,419	0,01	–
Intelektualny	147,97	4,00	154,66	5,00	151,57	4,00	141,86	4,00	0,97	0,809	0,00	–
Społeczny i relacyjny	158,10	4,00	149,51	4,00	141,23	4,00	148,11	4,00	1,91	0,591	0,01	–
Naturalny	154,99	4,00	146,47	4,00	145,42	4,00	148,81	4,00	0,69	0,875	0,00	–
Wytwórczy	158,74	4,00	144,19	4,00	138,44	4,00	155,73	4,00	3,40	0,334	0,01	–
Wynik ogólny	154,79	4,00	150,66	4,00	141,34	4,00	150,96	4,00	1,17	0,759	0,00	–

N – liczba obserwacji, M_{rang} – średnia rang, Me – mediana, H – wartość testu Kruskala–Wallisa, p – istotność, ε^2 – wielkość efektu.

Źródło: opracowanie własne.

Wśród badanych grup interesariuszy oceny ujawnianych informacji o pozycjach kapitałów w aspekcie ich wykorzystania na potrzeby wsparcia procesu decyzyjnego nie wykazują cech różnic istotnych między grupami.

Tabela 5.23. Analiza różnic w ocenie ujawnień w szczegółowych zakresach działań biznesowych dla przydatności decyzyjnej między różnymi grupami interesariuszy

Wartość poznawcza Przydatność decyzyjna:	Pacjenci (1) N = 81		Organ tworzący (2) N = 58		Kadra zarządzająca (3) N = 91		Pozostali interesariusze (4) N = 67		$H_{(3)}$	p	ε^2	Post hoc
Działania biznesowe	M_{rang}	Me	M_{rang}	Me	M_{rang}	Me	M_{rang}	Me				
Rozwój usług oraz świadczenie usług	147,82	4,00	156,07	4,00	151,83	4,00	140,46	4,00	1,31	0,728	0,00	–
Kształcenie kadr i prowadzenie badań	163,83	4,00	146,17	4,00	137,34	4,00	149,36	4,00	5,48	0,214	0,02	–
Zarządzanie relacjami	161,39	4,00	149,26	4,00	143,99	4,00	140,60	4,00	2,98	0,395	0,01	–
Wynik ogólny	160,15	4,00	151,56	4,00	143,16	4,00	141,22	4,00	2,44	0,486	0,01	–

N – liczba obserwacji, M_{rang} – średnia rang, Me – mediana, H – wartość testu Kruskala–Wallisa, p – istotność, ε^2 – wielkość efektu.

Źródło: opracowanie własne.

Podobnie jak w przypadku kapitałów, przydatność decyzyjna ujawnianych informacji o zakresach działań biznesowych nie różniła się istotnie między badanymi grupami interesariuszy.

Tabela 5.24. Analiza różnic w ocenie ujawnień w szczegółowych zakresach produktów dla przydatności decyzyjnej między różnymi grupami interesariuszy

Wartość poznawcza Przydatność decyzyjna:	Pacjenci (1) N = 81		Organ tworzący (2) N = 58		Kadra zarządzająca (3) N = 91		Pozostali interesariusze (4) N = 67		$H_{(3)}$	p	ε^2	Post hoc
Produkty	M_{rang}	Me	M_{rang}	Me	M_{rang}	Me	M_{rang}	Me				
Podstawowe	154,12	4,00	149,29	4,00	150,46	4,00	140,58	4,00	1,09	0,780	0,00	–
Ubożne	165,79	4,00	139,01	4,00	142,51	4,00	146,17	4,00	5,00	0,172	0,02	–
Wynik ogólny	162,17	4,00	140,29	3,75	147,18	4,00	143,10	4,00	3,05	0,384	0,01	–

N – liczba obserwacji, M_{rang} – średnia rang, Me – mediana, H – wartość testu Kruskala–Wallisa, p – istotność, ε^2 – wielkość efektu.

Źródło: opracowanie własne.

Przydatność decyzyjna ujawnianych informacji o produktach również nie różniła się istotnie między badanymi grupami interesariuszy.

Tabela 5.25. Analiza różnic w ocenie ujawnień w szczegółowych zakresach rezultatów dla przydatności decyzyjnej między różnymi grupami interesariuszy

Wartość poznawcza Przydatność decyzyjna:	Pacjenci (1) N = 81		Organ tworzący (2) N = 58		Kadra zarządzająca (3) N = 91		Pozostali interesariusze (4) N = 67		$H_{(3)}$	p	ε^2	Post hoc
Rezultaty	M_{rang}	Me	M_{rang}	Me	M_{rang}	Me	M_{rang}	Me				
Pozytywne	155,11	4,00	158,76	4,00	143,24	4,00	140,99	4,00	2,48	0,479	0,01	–
Negatywne	159,36	4,00	152,19	4,00	138,13	4,00	148,47	4,00	3,11	0,376	0,01	–
Wynik ogólny	157,16	4,00	157,37	4,00	139,53	4,00	144,75	4,00	2,84	0,416	0,01	–

N – liczba obserwacji, M_{rang} – średnia rang, Me – mediana, H – wartość testu Kruskala–Wallisa, p – istotność, ε^2 – wielkość efektu.

Źródło: opracowanie własne.

W obszarze oceny ujawnień dotyczących rezultatów w aspekcie przydatności decyzyjnej analizowane grupy respondentów także nie wykazują istotnych różnic poznawczych.

W kolejnej tabeli 5.26 wartość poznawczą, którą określono przez dwa jej obszary stanowiące (ocena sprawności działania oraz przydatność decyzyjna), poddano syntetycznej ocenie różnic między grupami interesariuszy.

Tabela 5.26. Analiza różnic wyników ogólnych wartości poznawczej między różnymi grupami interesariuszy

Testowane zmienne	Pacjenci (1) N = 81		Organ tworzący (2) N = 58		Kadra zarządzająca (3) N = 91		Pozostali interesariusze (4) N = 67		$H_{(3)}$	p	ε^2	Post hoc
	M_{rang}	Me	M_{rang}	Me	M_{rang}	Me	M_{rang}	Me				
Ocena sprawności działania	165,31	4,00	144,19	4,00	135,14	3,92	152,27	4,00	5,60	0,133	0,02	–
Przydatność decyzyjna	159,85	4,00	150,24	4,00	142,51	4,00	143,62	4,00	2,10	0,551	0,01	–
Wartość poznawcza	162,12	4,00	147,57	4,00	138,75	3,94	148,31	4,00	3,22	0,359	0,01	–

N – liczba obserwacji, M_{rang} – średnia rang, Me – mediana, H – wartość testu Kruskala–Wallisa, p – istotność, ε^2 – wielkość efektu.

Źródło: opracowanie własne.

Wyniki rangowania i przeprowadzonego testu Kruskala–Wallisa wskazały, że rozpatrując wyniki ogólne ujawnień o modelu biznesu, ujęte syntetycznie w przekroju grup interesariuszy, nie wykazano istotnych różnic w ocenie wartości poznawczej oraz obszarów ją stanowiących, czyli oceny sprawności działania, jak i przydatności decyzyjnej. Jest to jednak ujęcie wielce zagregowane.

Ocena raportów biznesowych – ocena modelu raportowania

W badaniu własnym zadano również pytania dotyczące formuły i konstrukcji raportowania o modelu biznesu. Preferencje respondentów zostały przedstawione z wykorzystaniem analizy częstości [Tarka, Olszewska, 2018: 23]. W tabeli 5.27 zaprezentowano odpowiedzi dla pytania o spójność raportowania informacji o modelu biznesu.

Tabela 5.27. Ocena spójności raportowania informacji o modelu biznesu

Pytanie	Grupa interesariuszy	Odpowiedzi	N	Procent
Jak można obecnie ocenić spójność raportowania informacji o modelu biznesu jednostki ochrony zdrowia?	Pacjenci N = 81	Częstkowe, rozproszone, nieuporządkowane i niespójne	26	32,10
		Raczej skupione i uporządkowane, choć swobodne w formie	6	7,41
		Wysoka spójność, uporządkowane [...]	1	1,23
		Nie mam zdania / nie wiem	48	59,26
	Organ tworzący N = 58	Częstkowe, rozproszone, nieuporządkowane i niespójne	25	43,10
		Raczej skupione i uporządkowane, choć swobodne w formie	9	15,52
		Wysoka spójność, uporządkowane [...]	1	1,72
		Nie mam zdania / nie wiem	23	39,66
	Kadra zarządzająca N = 91	Częstkowe, rozproszone, nieuporządkowane i niespójne	39	42,86
		Raczej skupione i uporządkowane, choć swobodne w formie	17	18,68
		Wysoka spójność, uporządkowane [...]	8	8,79
		Nie mam zdania / nie wiem	27	29,67
	Pozostali interesariusze N = 67	Częstkowe, rozproszone, nieuporządkowane i niespójne	15	22,39
		Raczej skupione i uporządkowane, choć swobodne w formie	10	14,93
		Wysoka spójność, uporządkowane [...]	4	5,97
		Nie mam zdania / nie wiem	38	56,72
	Razem N = 297	Częstkowe, rozproszone, nieuporządkowane i niespójne	105	35,35
		Raczej skupione i uporządkowane, choć swobodne w formie	42	14,14
		Wysoka spójność, uporządkowane [...]	14	4,71
		Nie mam zdania / nie wiem	136	45,79

N – liczba obserwacji.

Źródło: opracowanie własne.

Respondenci w znacznej części nie wyrazili zdania (45,79%) o stanie raportowania o modelu biznesu jednostki ochrony zdrowia. W kolejnej częstości występują opinie wskazujące, że raportowanie to jest częstkowe, rozproszone, nieuporządkowane i niespójne (35,35%). Analiza odpowiedzi w grupach wskazuje,

że kadra zarządzająca (42,86%) i organy tworzące (43,10%) są przekonane o nieuporządkowaniu i niespójności tego obszaru raportowania biznesowego.

Mając na względzie prezentowane opinie (tabela 5.27), zapytano respondentów o postać, w jakiej powinna być sporządzana sprawozdawczość o modelu biznesu (tabela 5.28).

Tabela 5.28. Ocena postaci, w jakiej powinna być sporządzana sprawozdawczość modelu biznesu jednostki ochrony zdrowia

Pytanie	Grupa interesariuszy	Odpowiedzi	N	Procent
W jakiej postaci powinna być sporządzana sprawozdawczość modelu biznesu?	Pacjenci N = 81	Częstkowej w ramach różnych sprawozdań [...]	7	8,64
		Odrębnej jako jedno wydzielone, kompleksowe [...]	28	34,57
		Odrębnej jako element/załącznik innego sprawozdania	13	16,05
		Nie mam zdania	33	40,74
	Organ tworzący N = 58	Częstkowej w ramach różnych sprawozdań [...]	4	6,90
		Odrębnej jako jedno wydzielone, kompleksowe [...]	23	39,66
		Odrębnej jako element/załącznik innego sprawozdania	15	25,86
		Nie mam zdania	16	27,59
	Kadra zarządzająca N = 91	Częstkowej w ramach różnych sprawozdań [...]	10	10,99
		Odrębnej jako jedno wydzielone, kompleksowe [...]	38	41,76
		Odrębnej jako element/załącznik innego sprawozdania	21	23,08
		Nie mam zdania	22	24,18
	Pozostali interesariusze N = 67	Częstkowej w ramach różnych sprawozdań [...]	12	17,91
		Odrębnej jako jedno wydzielone, kompleksowe [...]	18	26,87
		Odrębnej jako element/załącznik innego sprawozdania	8	11,94
		Nie mam zdania	29	43,28
	Razem	Częstkowej w ramach różnych sprawozdań [...]	33	11,11
		Odrębnej jako jedno wydzielone, kompleksowe [...]	107	36,03
		Odrębnej jako element/załącznik innego sprawozdania	57	19,19
		Nie mam zdania	100	33,67

N – liczba obserwacji.

Źródło: opracowanie własne.

W całej badanej próbie dominują opinie, że sprawozdawczość modelu biznesu powinna być prezentowana w formie odrębnej jako dedykowane, kompleksowe sprawozdanie o modelu biznesu. Analiza w podgrupach respondentów wskazuje, że opinia ta jest kształtowana przez zdecydowane postawy organów tworzących (39,66%) oraz kadry zarządzającej (41,76%), podczas gdy w grupie pacjentów i pozostałych interesariuszy to odpowiedzi bez zdania (40,74% i 43,28% odpowiednio).

Rozpatrując formę sprawozdawania, zadano pytanie o formę sprawozdawczości, która może przebiegać jako opisowa, mieszana, finansowa z uzupełnieniem lub wyłącznie finansowa (tabela 5.29).

Tabela 5.29. Ocena formy sprawozdawczości o modelu biznesu

Pytanie	Grupa interesariuszy	Odpowiedzi	N	Procent
W jakiej formie powinna być sporządzana sprawozdawczość modelu biznesu?	Pacjenci N = 81	Głównie w formie opisowej [...]	18	22,22
		W formie mieszanej [...]	26	32,10
		Głównie w formie finansowej [...]	13	16,05
		Wyłącznie w formie finansowej (liczbowej)	2	2,47
		Wyłącznie w formie opisowej	8	9,88
		Nie mam zdania	14	17,28
	Organ tworzący N = 58	Głównie w formie opisowej [...]	14	24,14
		W formie mieszanej [...]	18	31,03
		Głównie w formie finansowej [...]	20	34,48
		Wyłącznie w formie finansowej (liczbowej)	1	1,72
		Wyłącznie w formie opisowej	0	0,00
		Nie mam zdania	5	8,62
	Kadra zarządzająca N = 91	Głównie w formie opisowej [...]	10	10,99
		W formie mieszanej [...]	43	47,25
		Głównie w formie finansowej [...]	23	25,27
		Wyłącznie w formie finansowej (liczbowej)	7	7,69
		Wyłącznie w formie opisowej	0	0,00
		Nie mam zdania	8	8,79
	Pozostali interesariusze N = 67	Głównie w formie opisowej [...]	11	16,42
		W formie mieszanej [...]	32	47,76
		Głównie w formie finansowej [...]	12	17,91
		Wyłącznie w formie finansowej (liczbowej)	6	8,96
		Wyłącznie w formie opisowej	0	0,00
		Nie mam zdania	6	8,96
	Razem	Głównie w formie opisowej [...]	53	17,85
		W formie mieszanej [...]	119	40,07
		Głównie w formie finansowej [...]	68	22,90
		Wyłącznie w formie finansowej (liczbowej)	16	5,39
		Wyłącznie w formie opisowej	8	2,69
		Nie mam zdania	33	11,11

N – liczba obserwacji.

Źródło: opracowanie własne.

Forma mieszana była najczęściej wskazywana w całej zbiorowości respondentów i jest doceniana przez grupy: pacjentów, kadre zarządzającą, jak i pozostałych interesariuszy. Natomiast organy tworzące jednostki ochrony zdrowia preferują dominację finansowej formy prezentowania informacji o modelu biznesu podległych jednostek.

Model biznesu dotyczy ujawniania informacji pozwalających na poznanie i ocenę, w jaki sposób jednostka kreuje wartość dla różnorodnych celów i użytkowników. Wartość może być różnie rozumiana i postrzegana, szczególnie w ochronie zdrowia (tabela 5.30).

Tabela 5.30. Rozumienie wartości kreowanej przez jednostkę ochrony zdrowia

Pytanie	Odpowiedzi	N	Procent
Kreacja wartości przez jednostkę ochrony zdrowia powinna być rozpatrywana:	We wszystkich wymienionych wymiarach	155	52,19
	Głównie w wymiarze niefinansowym, jako osiągnięcie wyników społecznych – poprzez tworzenie wartości dodanej dla otoczenia [...]	35	11,78
	Głównie w wymiarze finansowym, np. w postaci zysku lub przepływów pieniężnych	22	7,41
	Głównie jako oddziaływanie na zasoby jednostki i jej otoczenia, poprzez ich zwiększenie lub transformację	32	10,77
	Nie mam zdania	53	17,85

Analiza przeprowadzona dla liczby obserwacji N = 297.

Źródło: opracowanie własne.

Respondenci postrzegają wartość kreowaną przez jednostki ochrony zdrowia w szerokim znaczeniu (52,19%), tj. obejmującą zarówno wymiar finansowy, jak i niefinansowy, w tym również poprzez oddziaływanie na zasoby jednostki oraz otoczenia. Przekonanie takie jest też spójne dla badanych szczegółowych grup respondentów.

W związku z powyższym w uzupełnieniu zapytano respondentów, czy model biznesu powinien definiować tworzenie wartości (tabela 5.31).

Tabela 5.31. Definiowanie wartości w ramach modelu biznesu jednostki ochrony zdrowia

Pytanie	Odpowiedzi	N	Procent
Czy model biznesu jednostki ochrony zdrowia powinien definiować, w jaki sposób tworzona jest wartość (finansowa i niefinansowa)?	Nie	11	3,70
	Tak	196	65,99
	Nie mam zdania	90	30,30

Analiza przeprowadzona dla liczby obserwacji N = 297.

Źródło: opracowanie własne.

Respondenci w przeważającej części (66%) są przekonani o tym, że model biznesu powinien definiować, w jaki sposób tworzona jest wartość przez jednostkę ochrony zdrowia, niemniej jednak co trzeci respondent nie miał na ten temat zdania. Badanie w podgrupach interesariuszy pozwala na wyciągnięcie analogicznych wniosków.

Przydatność raportowania o modelu biznesu może być również uwarunkowana koniecznością adaptacji tej formy sprawozdawczości do specyfiki działalności jednostki ochrony zdrowia (tabela 5.32).

Tabela 5.32. Ocena adaptacji sprawozdawczości modelu biznesu do specyfiki jednostek ochrony zdrowia

Pytanie	Odpowiedzi	N	Procent
Adaptacja powszechnych reguł sprawozdawczości modelu biznesu do specyfiki działalności jednostek ochrony zdrowia może zwiększyć wartość poznawczą tego zakresu	Zdecydowanie się nie zgadzam	9	3,03
	Raczej się nie zgadzam	7	2,36
	Nie mam zdania	74	24,92
	Raczej się zgadzam	123	41,41
	Zdecydowanie się zgadzam	84	28,28

Analiza przeprowadzona dla liczby obserwacji N = 297.

Źródło: opracowanie własne.

Przeważająca część respondentów (70%) zdecydowanie lub raczej zgadza się ze stwierdzeniem, że adaptacja powszechnych reguł sprawozdawczości modelu biznesu do specyfiki działalności jednostek ochrony zdrowia może zwiększyć wartość poznawczą tego obszaru. Przekonanie to jest również widoczne wśród wydzielonych grup interesariuszy.

W kolejnych pytaniach uwagę skupiono na oddziaływaniu na zachowania interesariuszy (tabela 5.33).

Tabela 5.33. Ocena wpływu sprawozdawczości modelu biznesu na zachowania interesariuszy

Pytanie	Odpowiedzi	N	Procent
Czy Pani/Pana zdaniem sprawozdawczość modelu biznesu jednostek ochrony zdrowia może kształtować zachowania odbiorców w obszarze ekonomicznym?	Nie	23	7,74
	Tak	190	63,97
	Nie mam zdania	84	28,28
Czy Pani/Pana zdaniem sprawozdawczość modelu biznesu jednostek ochrony zdrowia może kształtować zachowania odbiorców w obszarze społecznym?	Nie	34	11,45
	Tak	177	59,60
	Nie mam zdania	86	28,96
Czy Pani/Pana zdaniem sprawozdawczość modelu biznesu jednostek ochrony zdrowia może kształtować zachowania odbiorców w obszarze środowiskowym?	Nie	35	11,78
	Tak	154	51,85
	Nie mam zdania	108	36,36

Analiza przeprowadzona dla liczby obserwacji N = 297.

Źródło: opracowanie własne.

Respondenci wykazują zdecydowane postawy twierdzące, że sprawozdawczość modelu biznesu jednostek ochrony zdrowia może kształtować zachowania odbiorców w obszarze ekonomicznym (64%). Równie wysokie przekonanie dotyczy zachowań w obszarze społecznym (60%) oraz nieco niższe, ale nadal przekraczające połowę odpowiedzi, wiąże się z przekonaniem o możliwości kształtowania zachowań odbiorców w obszarze środowiskowym (52%). Warto zauważyć obserwowalny sceptycyzm w ok. 30% przypadków (28-36%), dla których to respondenci nie wyrazili zdania w powyższych kwestiach. Niemniej

jednak odpowiedzi przeczące występują w najmniejszej liczności (8-12%). Analiza w wydzielonych grupach interesariuszy prowadzi do analogicznych wniosków, przy czym pozycję dominującą w odpowiedziach twierdzących we wszystkich trzech zakresach przyjmują pacjenci (odpowiednio 68%, 60% i 58%).

Podsumowując badanie ankietowe, zapytano respondentów, w jaki sposób definiują model biznesu działalności leczniczej (tabela 5.34).

Tabela 5.34. Ocena istoty modelu biznesu działalności leczniczej

Pytanie	Grupa interesariuszy	Odpowiedzi	N	Procent
Które z poniższych zdań najlepiej odzwierciedla istotę modelu biznesu działalności leczniczej?	Pacjenci N = 81	[...] sposób tworzenia wartości w wymiarze finansowym i niefinansowym i jej wykorzystania [...]	39	48,15
		[...] realizację głównego celu działalności jednostki, jakim jest zaspokajanie potrzeb w zakresie ochrony zdrowia	35	43,21
		[...] generowanie przepływu środków pieniężnych oraz wyników finansowych jednostki	4	4,94
		[...] realizację głównego celu działalności jednostki, jakim jest osiąganie zysków	3	3,70
	Organ tworzący N = 58	[...] sposób tworzenia wartości w wymiarze finansowym i niefinansowym i jej wykorzystania [...]	28	48,28
		[...] realizację głównego celu działalności jednostki, jakim jest zaspokajanie potrzeb w zakresie ochrony zdrowia	25	43,10
		[...] generowanie przepływu środków pieniężnych oraz wyników finansowych jednostki	3	5,17
		[...] realizację głównego celu działalności jednostki, jakim jest osiąganie zysków	2	3,45
	Kadra zarządzająca N = 91	[...] sposób tworzenia wartości w wymiarze finansowym i niefinansowym i jej wykorzystania [...]	29	31,87
		[...] realizację głównego celu działalności jednostki, jakim jest zaspokajanie potrzeb w zakresie ochrony zdrowia	52	57,14
		[...] generowanie przepływu środków pieniężnych oraz wyników finansowych jednostki	6	6,59
		[...] realizację głównego celu działalności jednostki, jakim jest osiąganie zysków	4	4,40
	Pozostali interesariusze N = 67	[...] sposób tworzenia wartości w wymiarze finansowym i niefinansowym i jej wykorzystania [...]	29	43,28
		[...] realizację głównego celu działalności jednostki, jakim jest zaspokajanie potrzeb w zakresie ochrony zdrowia	24	35,82
		[...] generowanie przepływu środków pieniężnych oraz wyników finansowych jednostki	8	11,94
		[...] realizację głównego celu działalności jednostki, jakim jest osiąganie zysków	6	8,96
	Razem N = 297	[...] sposób tworzenia wartości w wymiarze finansowym i niefinansowym i jej wykorzystania [...]	125	42,09
		[...] realizację głównego celu działalności jednostki, jakim jest zaspokajanie potrzeb w zakresie ochrony zdrowia	136	45,79
		[...] generowanie przepływu środków pieniężnych oraz wyników finansowych jednostki	21	7,07
		[...] realizację głównego celu działalności jednostki, jakim jest osiąganie zysków	15	5,05

N – liczba obserwacji.

Źródło: opracowanie własne.

Wśród respondentów przeważają dwie najczęściej wskazywane odpowiedzi. W ujęciu ogólnym wskazali oni, że model biznesu przedstawia realizację głównych celów działalności jednostki ochrony zdrowia, jakimi są zaspokajanie potrzeb w zakresie ochrony zdrowia (46%) oraz sposób tworzenia wartości w wymiarze finansowym i niefinansowym oraz jej wykorzystania przez otoczenie i jednostkę (42%). Z pierwszą ze wskazanych definicji utożsamia się kadra zarządzająca jednostkami ochrony zdrowia (57%), podczas gdy pozostałym grupom interesariuszy bliższa jest definicja kładąca nacisk na tworzenie wartości (pacjenci i organ tworzący – 48%, pozostali interesariusze – 43%).

Efekty prac badawczych pozwoliły na wypełnienie luki badawczej dotyczącej adaptacji modelu sprawozdawczości o modelu biznesu do specyfiki działalności jednostek ochrony zdrowia. Wkładem realizowanych badań do nauki jest również upowszechnienie koncepcji modelu biznesu w sektorze ochrony zdrowia, szczególnie w obszarze finansów i rachunkowości jednostek ochrony zdrowia, w tym także w postaci jej szerszego wprowadzenia do sprawozdawczości badanych jednostek. W rezultacie osiągnięto zwiększenie wartości poznawczej, użyteczności i przydatności oraz porównywalności informacji sprawozdawczych prezentowanych przez jednostki ochrony zdrowia.

5.3. Wnioski i rekomendacje wynikające z badania ankietowego w obszarze raportowania modelu biznesu przez jednostki ochrony zdrowia

Wśród respondentów przeważają kobiety (78%) i nieznacznie osoby z grupy wiekowej 22-46 lat (54%). Przewaga osób młodszych nie dotyczy grupy respondentów z kadry zarządzającej, wśród których obserwowalna jest dominacja osób z przedziałem wieku 47-79 lat (71%). Większa część ankietowanych posiada wykształcenie inne niż ekonomiczne (61%), choć występuje duża dyferencjacja wśród grup respondentów, jednak deklaracja posiadania doświadczenia zawodowego w zakresie finansów, ekonomii i zarządzania została potwierdzona przez 75% ankietowanych, z czego większość posiada takie doświadczenie ponad 10 lat. Rozpatrując rodzaj interesariuszy, należy zauważyć dominację kadry zarządzającej (31%), kolejne miejsca zajmują pacjenci (27%), pozostali interesariusze (23%) oraz organ tworzący (20%).

Badając jakość zaproponowanego narzędzia ankietyzacji, przeprowadzono testy oceniające rzetelność i trafność pomiaru istotności ujawnień szczegółowych i ogólnych elementów składających się na komponenty modelu biznesu (kapitały, działania biznesowe, produkty oraz rezultaty). Przeprowadzono badanie wzajemnych zależności z wykorzystaniem współczynnika Alfa Cronbacha oraz badanie korelacji współczynnikiem rang Spearmana. Uzyskane wyniki

wskazały, że pytania uszczegóławiające oraz główne, zaproponowane ujawnienia do wszystkich komponentów modelu biznesu (tabele 5.4-5.8) nie obniżają rzetelności pomiaru, co w rezultacie pozwala wnioskować, że ich usunięcie nie skutkowałoby poprawą jakości uzyskanych informacji. Najniższe wartości rzetelności uzyskały ujawnienia szczegółowe dotyczące kapitału ludzkiego (0,76) oraz intelektualnego (0,79), z kolei na poziomie pytań ogólnych dotyczy to produktów (0,73). Jako przyczynę można wskazać niezrozumienie lub słabsze utożsamianie się respondentów z badanym tematem, natomiast na poziomie pytań ogólnych dotyczących ujawnień o produktach (tabela 5.8) możliwym powodem jest zbyt ogólne traktowanie tej pozycji ujawnień. Prezentowane wartości plasują się na poziomie niższym od pozostałych ujawnień, jednak nadal na poziomie dobrym, co pozwala uznać ich konstrukcję w zaproponowanym modelu ujawnień za właściwą. Uzyskane w badaniu wartości rzetelności wskazują na dużą i bardzo dużą dokładność pomiarów w badanych obszarach, co potwierdzają wartości Alfa Cronbacha w granicach 0,73-0,93 [Field, 2018: 823].

Analogiczne badanie przeprowadzono dla zaproponowanych w ankiecie autorskich pytań dotyczących wartości poznawczej ujawnianych informacji z uwzględnieniem wyodrębnionych dwóch jej zakresów, czyli wykorzystania ujawnianych informacji szczegółowych i ogólnych o komponentach modelu biznesu dla oceny sprawności działania oraz ich przydatności decyzyjnej (tabela 5.10). Uzyskane wyniki wskazały, że pytania uszczegóławiające ujawnienia do wszystkich komponentów modelu biznesu nie obniżają rzetelności pomiaru, zatem ich usunięcie nie spowodowałoby poprawy jakości uzyskanych informacji. Pozyskane w badaniu wartości rzetelności wskazują na dużą i bardzo dużą dokładność pomiarów w badanych obszarach, co potwierdzają wartości Alfa Cronbacha w granicach 0,83-0,91. Dodatkowo przeprowadzona analiza korelacji wskazała, że obszary przydatności decyzyjnej oraz oceny sprawności działania korelowały ze sobą w sposób istotny statystycznie, na poziomie $r = 0,87$ oraz $p < 0,001$. Związek ten był silny i dodatni. W rezultacie zbudowany wynik ogólny wartości poznawczej ujawnień o modelu biznesu, będący średnią z obu zakresów szczegółowych tej wartości, wskazuje dokładność pomiaru na poziomie $\alpha_c = 0,97$, co pozwala uznać zbudowane narzędzie autorskie w obszarze ocenianej wartości poznawczej za zapewniające dokładny i bardzo dokładny pomiar.

W ramach oceny narzędzia ankietyzacji badaniu rzetelności i trafności weryfikacji poddano także relacje odpowiedzi respondentów dotyczących pytań szczegółowych o istotności poszczególnych ujawnień modelu biznesu z pytaniami ogólnymi o takich ujawnieniach, w przekroju czterech komponentów modelu biznesu (tabela 5.9). Celem było zbadanie, czy występuje korelacja wyników w tych zbieżnych przekrojach informacyjnych. Badanie wykonano z wykorzystaniem korelacji rang Spearmana. Uzyskane wyniki wskazują, że autorskie pytania o szczegółowe przykłady ujawnień o modelu biznesu korelują w sposób istotny z wynikami dotyczącymi

pytań ogólnych o ujawnieniach w zakresie wydzielonych komponentów (rodzaje kapitałów, działań biznesowych, produkty ogólne i uboczne oraz rezultaty pozytywne i negatywne). Korelacje wykazywały związek o charakterze dodatnim, umiarkowany (kapitał ludzki, intelektualny, społeczny i relacyjny, naturalny i wytwórczy, produkty podstawowe), silny (kapitał finansowy, działania w zakresie rozwoju usług i świadczenia usług oraz zarządzania relacjami, produkty uboczne, rezultaty pozytywne i negatywne) i bardzo silny (działania w zakresie kształcenia kadr i prowadzenia badań). Pozwala to uznać zaproponowane przykłady ujawnień o modelu biznesu za trafne i odpowiednie.

Konsekwencją powyższego jest wnioskowanie, że **zaproponowany w autorskich pytaniach pomiar istotności ujawnień biznesowych w obszarach szczegółowych charakteryzował się istotną i dodatnią korelacją z pytaniami głównymi, a w rezultacie wysoką i bardzo wysoką dokładnością pomiaru. W efekcie zaproponowane w ankiecie pytania uszczegółowiające można uznać za trafne i adekwatne oraz zrozumiałe przez respondentów, dzięki czemu mierzą one cechy i aspekty, do jakich zostały zaprojektowane.**

Prowadząc prace w kierunku odpowiedzi na pytanie, czy informacja sprawozdawcza o modelu biznesu ma wartość poznawczą dla interesariuszy jednostek ochrony zdrowia, postawiono hipotezę H4 stanowiącą, iż istnieje istotna zależność między ujawnieniami o modelu biznesu jednostek ochrony zdrowia a wartością poznawczą raportowanych informacji. W związku z weryfikacją hipotezy dokonano zbadania związków między oceną respondentów istotności ujawnień o modelu biznesu a oceną wartości poznawczej raportowanych informacji, w tym w dwóch jej wydzielonych zakresach, czyli oceny sprawności działania oraz przydatności decyzyjnej. Badania przeprowadzono na całej zbiorowości respondentów, a w dalszym kroku uszczegółowiono w wydzielonych grupach respondentów (interesariuszy).

Analiza korelacji oceny istotności szczegółowych elementów ujawnień o modelu biznesu z oceną ogólną wartości poznawczej i jej zakresami (tabela 5.11) dowodzi, że między wszystkimi zakresami ujawnień występują istotne statystycznie korelacje o znaku dodatnim, co pozwala uznać, że im wyższe są oceny istotności ujawnień, tym wyższe stają się wyniki ocen dla przydatności decyzyjnej raportowanych informacji, oceny sprawności działania oraz ogólnej wartości poznawczej raportowanych informacji, a to z kolei pozwala na konstatację, iż wartość poznawcza ujawnianych informacji o modelu biznesu jest określana przez dwie główne funkcjonalności: ocenę sprawności działania oraz przydatność decyzyjną.

Najsilniejsze związki dotyczą obszarów działań biznesowych, produktów i rezultatów, natomiast nieco słabsze są obserwowalne dla pozycji kapitałów i to zarówno w zakresie oceny sprawności działania, przydatności decyzyjnej, jak i dla wyniku ogólnej wartości poznawczej. Pomimo nieco słabszych wyników korelacji nadal plasują się one w granicach wartości o charakterze umiarkowa-

nym i silnym, co potwierdza występujące relacje. Wewnątrz kapitału rosną korelacje dla oceny sprawności działania i przydatności decyzyjnej, a w rezultacie wartości poznawczej w obszarach kapitału społecznego, relacyjnego i naturalnego, co pozwala sądzić, że wyznaczany jest nowy trend w oczekiwaniach na ujawnianie informacji sprawozdawczych. Kolejnym wnioskiem dotyczącym obszaru kapitałów jest możliwe uznanie, że ten obszar jest nieco mniej doceniany przez respondentów, szczególnie na tle pozostałych trzech komponentów modelu biznesu.

Badane wyżej korelacje uszczegółowiono (tabela 5.12) w przekroju grup respondentów, pogłębiając jednocześnie poziom badań o skupienie uwagi na pytaniach szczegółowych do wydzielonych komponentów modelu biznesu (poszczególne kapitały, rodzaje działań, produkty podstawowe i uboczne, rezultaty pozytywne i negatywne). Podobnie jak poprzednio, tak i w grupach respondentów zauważalne jest, że ze wskazanych obszarów ujawnień kapitały wykazują korelacje najsłabsze pośród wszystkich komponentów. Ciekawą obserwacją jest wskazanie, że w grupach kadry zarządzającej i organu tworzącego związki te są najsłabsze (słabe w grupie organu tworzącego dla kapitału finansowego i intelektualnego w zakresie oceny sprawności działania, kapitału ludzkiego w zakresie przydatności decyzyjnej i ogólnej wartości poznawczej, dodatkowo w grupie organu tworzącego nie wystąpiła korelacja dla kapitału ludzkiego w ocenie sprawności działania). Kadra zarządzająca wykazuje nieco silniejsze związki korelacyjne w zakresie kapitałów, wszystkie na poziomie umiarkowanym. Słabsze związki kadry zarządzającej być może wynikają z braku akcentowania umiejscowienia sprawozdawczości modelu biznesu w ramach zintegrowanego systemu informatycznego, który – jak wykazują badania – powoduje pozytywne nastawienie pracowników do wdrażanych zmian [Jabłoński i in., 2016], choć należy podkreślić, że systemy informatyczne są jedynie narzędziami, które ułatwiają pracę i wnioskowanie, a kluczowy element to wiedza i umiejętności ich użytkowników [Andrzejewski, Grabiński, Kędzior, 2006]. Odrębną kwestię stanowią nasilające się procesy robotyzacji prac księgowych [Szmajser i in., 2022].

Grupa pacjentów i pozostałych interesariuszy oceniła obszar kapitałów nieco wyżej, wyjątek stanowi ocena ujawnień kapitału ludzkiego w zakresie przydatności decyzyjnej, dokonana przez pozostałych interesariuszy, wykazująca korelację na poziomie słabym (0,29). Obserwując związki korelacyjne w grupach interesariuszy, można zauważyć nieco niższe korelacje przypisane do produktów podstawowych i ubocznych przez organ tworzący, choć nadal na poziomie umiarkowanym i silnym. Podobna sytuacja dotyczy pozostałych interesariuszy w ocenie przydatności decyzyjnej i ogólnej wartości poznawczej. W zakresie działań biznesowych i rezultatów nie odnotowano większych różnic. **Analizując najsilniejsze korelacje wewnątrz grup, należy podkreślić, że kadrę zarządzającą cechują silne korelacje dla ujawniania informacji o kształceniu kadr i prowadzeniu badań, podczas gdy w grupie pacjentów są to ujawnienia rezultatów nega-**

tywnych oraz produktów podstawowych. W grupie pozostałych interesariuszy bardzo silne związki korelacyjne występują w rozwoju usług i świadczenia usług, a także zarządzaniu relacjami. Organ tworzący wykazuje najsilniejsze korelacje istotności ujawnień dotyczących rezultatów pozytywnych oraz kształcenia kadr i prowadzenia badań.

W podsumowaniu należy podkreślić, że we wszystkich grupach korelacje między ocenami istotności ujawnień o modelu biznesu w szczegółowych zakresach jego komponentów a wartościami poznawczymi w obszarze sprawności działania i przydatności decyzyjnej oraz sumarycznie były istotne oraz dodatnie. Badanie zbiorcze dla głównych komponentów (tabela 5.13) przynosi podobne wnioski, choć pozwala sądzić, że wyższy poziom agregacji ujawnień skutkuje silniejszymi związkami korelacyjnymi w porównaniu do ujawnień szczegółowych. Związki te były silne i bardzo silne oraz dodatnie. Wraz ze wzrostem oceny istotności ujawnień biznesowych rosły oceny wartości poznawczej w każdej z badanych grup interesariuszy, także w przekrojach sprawności działania i przydatności na cele decyzyjne.

Wnioskowanie pogłębiono poprzez badanie różnic w ocenie ujawnień między grupami interesariuszy, co pozwoliło wskazać obszary szczególnego zainteresowania na tle pozostałych grup lub też odpowiednio mniejszego zainteresowania. Z przeprowadzonych badań można wysnuć ciekawy wniosek, iż jeśli takie różnice występowały, to w większości przypadków dotyczyło to grupy pacjentów, która wykazywała istotnie wyższą ocenę niż niektóre inne grupy respondentów. Szczegóły przedstawiono poniżej.

W pierwszej kolejności zbadano zróżnicowanie między grupami interesariuszy w ocenie istotności ujawnień o modelu biznesu w poszczególnych jego komponentach (na poziomie szczegółowym) (tabele 5.14-5.17). W analizie *post hoc* wykazano, że grupa pacjentów istotnie wyżej niż kadra zarządcza oceniła istotność szczegółowych ujawnień biznesowych w zakresie kapitału wytwórczego, intelektualnego i naturalnego oraz produktów ubocznych. Ponadto pozostali interesariusze istotnie wyżej ocenili ujawnienia dotyczące kapitału intelektualnego oraz produktów ubocznych w relacji do kadry zarządzającej. Oceny ujawnień dotyczących działań biznesowych, rezultatów oraz kapitału finansowego, ludzkiego, społecznego i relacyjnego oraz produktów podstawowych nie wykazują istotnych różnic statystycznych między badanymi grupami interesariuszy.

Podobne badanie przeprowadzone dla wykorzystania ujawnień w ocenie sprawności działania (tabele 5.18-5.21) wskazuje występowanie istotnych różnic statystycznych pomiędzy grupami pacjentów i kadry zarządzającej. Dotyczą one przewagi oceny pacjentów nad oceną kadry zarządzającej, dotyczącej ujawnień o kapitale wytwórczym, działań biznesowych w zakresie kształcenia kadr i prowadzenia badań oraz produktów ubocznych, a także wyniku ogólnego (sumarycznego) dla ujawnień o produktach (ujęcie syntetyczne). W pozostałych zakresach ujawnień nie wykazano istotnych różnic w ocenie pomiędzy grupami interesariuszy.

Kolejne badanie, przeprowadzone dla oceny przydatności decyzyjnej ujawnień o modelu biznesu (tabele 5.22-5.25), nie wskazało istnienia istotnych różnic statystycznych pomiędzy badanymi grupami interesariuszy. Podobnie brak różnic wykazuje badanie na poziomie syntetycznym wartości poznawczej, w zakresie jej dwóch badanych składowych, czyli sprawności działania i przydatności decyzyjnej (tabela 5.26). Nie zaobserwowano istotnych różnic w ocenie wartości poznawczej i jej obszarów, jeśli porównywać między sobą poszczególne grupy interesariuszy.

Na podstawie powyższego można dodatkowo wnioskować, że:

- a) Pacjenci stanowią szczególną grupę interesariuszy, która niesie za sobą potencjał poznawczy i w rezultacie sprawozdawczy (perspektywa jednostki ochrony zdrowia). Wykazują zainteresowanie sprawozdawczością o modelu biznesu, w tym w niektórych obszarach wyraźnie wyższą niż kadra zarządzająca. Podobna sytuacja, choć w nieco węższym zakresie, dotyczy pozostałych interesariuszy;
- b) Grupy organu tworzącego i kadry zarządzającej cechują niższe poziomy oceny ujawnień o modelu biznesu, co może być efektem szerszego dostępu do źródeł informacji, a równocześnie może się wiązać z uczestnictwem w procesie sprawozdawczym, co może zniechęcać do zwiększania obowiązków informacyjnych;
- c) Wszystkie komponenty modelu biznesu cechuje pozytywna ocena interesariuszy w aspekcie ich ujawnień sprawozdawczych.

Dokonana przez respondentów dodatkowa ocena raportów biznesowych pozwala na dalsze wnioski:

- a) Respondenci w ujęciu całościowym nie wyrażają przekonania na temat oceny bieżącego stanu spójności raportowania informacji o modelu biznesu (46% odpowiedzi), jeśli jednak badać ich w podgrupach, to zauważyć można, że odmienne zdanie wykazują przedstawiciele organu tworzącego (43%) oraz kadry zarządzającej (43%), którzy wyrażają postawy, iż jest ono cząstkowe, rozproszone, nieuporządkowane i niespójne. Takie odpowiedzi wynikają zapewne z bliskich związków wskazanych dwóch grup respondentów z tematem sprawozdawczości jednostek ochrony zdrowia;
- b) Przeważa przekonanie, że sprawozdawczość modelu biznesu powinna przyjąć postać odrębnego, wydzielonego i kompleksowego sprawozdania (36% respondentów), choć w grupach pozostałych interesariuszy oraz pacjentów występuje przewaga odpowiedzi bez zdania. Interesariusze uważają, że powinna dominować mieszana (finansowa i niefinansowa) forma prezentacji informacji w zależności od potrzeb i możliwości jednostki (40% odpowiedzi). Z tej grupy wyodrębnia się stanowisko przedstawicieli organu tworzącego, właścicieli i inwestorów, którzy wskazali dominację formy finansowej jedynie wspartej o informacje opisowe;
- c) Wartość kreowana przez jednostkę ochrony zdrowia jest rozumiana przez wszystkie grupy respondentów jednolicie w ujęciu szerokim (dotyczącym

otoczenia jednostki), obejmującym zarówno wymiar finansowy, jak i niefinansowy, jak też oddziaływania na zasoby jednostki i jej otoczenia wskutek ich zwiększenia i transformacji. Ponadto wśród wszystkich grup dominuje przekonanie (66%), że model biznesu powinien definiować wartość tworzoną przez jednostki ochrony zdrowia;

- d) Model biznesu działalności leczniczej jest rozumiany przez respondentów z grup pacjentów, pozostałych interesariuszy i organu tworzącego jako opisujący sposób tworzenia wartości w wymiarze finansowym i niefinansowym oraz jej wykorzystania przez otoczenie jednostki i jednostkę. Natomiast kadra zarządzająca podmiotami leczniczymi definiuje model biznesu w nieco odmienny sposób (57% odpowiedzi z tej grupy), uznając, iż skupia się on na ukazaniu realizacji głównego celu jednostki, jakim jest zaspokajanie potrzeb w zakresie ochrony zdrowia. Dominacja liczebna tej grupy interesariuszy w całości respondentów spowodowała, iż ten właśnie opis modelu biznesu dominuje również w ujęciu ogólnym wszystkich respondentów (45%), niemniej jednak poprzednio wskazany cel plasuje się jedynie nieznacznie niżej (42%);
- e) Istnieje silne przekonanie („raczej się zgadzam” – 41% i „zdecydowanie się zgadzam” – 28%), bez względu na badaną grupę, że adaptacja powszechnych reguł sprawozdawczości modelu biznesu do specyfiki działalności jednostek ochrony zdrowia może zwiększyć wartość poznawczą tego zakresu ujawnień;
- f) Istotnym wnioskiem jest również podkreślenie, że we wszystkich grupach respondentów panuje przekonanie, iż sprawozdawczość modelu biznesu ma potencjał kształtowania zachowań interesariuszy w obszarze ekonomicznym (64%), społecznym (60%) oraz środowiskowym (52%).

Przeprowadzone badania i wyprowadzone wnioski pozwalają na potwierdzenie postawionej hipotezy H4 stanowiącej, iż istnieje istotna zależność między ujawnieniami o modelu biznesu jednostek ochrony zdrowia a wartością poznawczą raportowanych informacji. Co więcej, zależność ta jest dodatnia, czyli w miarę wzrostu oceny istotności ujawnień o modelu biznesu rośnie ocena ich wartości poznawczej dla interesariuszy, zarówno w wykorzystaniu dla oceny sprawności działania jednostki, jak i przydatności w procesie decyzyjnym. Wyniki badań, potwierdzające hipotezę i wypełnienie celów badawczych, pozwoliły w rezultacie odpowiedzieć na pytanie badawcze P3: Czy informacja sprawozdawcza o modelu biznesu ma wartość poznawczą dla interesariuszy jednostek ochrony zdrowia? Odpowiedź na to pytanie jest pozytywna, choć z pewnymi zastrzeżeniami. Otóż sprawozdawczość modelu biznesu niesie ładunek wartości poznawczej w strukturze zaproponowanej przez Autorkę, a opartej m.in. na wytycznych IIRC oraz innych standardach, wymaga więc wprowadzenia określonych modyfikacji do obecnego stanu raportowania.

Podsumowanie

Przedstawione w niniejszej monografii rozważania, skupiające się na zagadnieniach implementacji modelu biznesu do sprawozdawczości jednostek ochrony zdrowia, umożliwiły zrealizowanie przyjętego **głównego celu badawczego CG**, określonego jako **zbadanie potrzeby, możliwości i potencjału implementacji modelu biznesu do sprawozdawczości jednostek ochrony zdrowia poprzez nakreślenie istotnych atrybutów raportowania modelu biznesu we wskazanych jednostkach**. Cel ten został dodatkowo **rozwinięty w wyniku realizacji sześciu celów szczegółowych oraz czterech pytań badawczych** porządkujących obszar problemowy badań. **Rezultatem** sformułowanych pytań i celów badawczych było postawienie **głównej hipotezy badawczej HG** głoszącej, iż **istnieje potrzeba i możliwość implementacji modelu biznesu do systemu sprawozdawczości jednostek ochrony zdrowia**. Stanowi to wyraz dyfuzji tej koncepcji i rozwoju wartości poznawczej informacji sprawozdawczych. **Hipoteza główna także została pozytywnie zweryfikowana**. W ramach prowadzenia rozważań w obszarze wytyczonych celów oraz weryfikacji hipotez, a także wypełnienia wskazanych luk badawczych i pytań badawczych prace naukowe zostały zrealizowane w strukturze pięciu rozdziałów monografii.

Koncepcja modelu biznesu, dotyczące go podstawy fundamentalne oparte na teorii interesariuszy oraz obszary wykorzystania podlegają silnie odczuwalnym procesom rozwojowym. Kluczowe znaczenie mają rosnące potrzeby informacyjne różnych grup interesariuszy i rozszerzające się ich grono, a także zmiana roli, jaką odgrywają organizacje dla otoczenia bliższego i dalszego. Na tym tle koncepcja modelu biznesu znajduje szczególne zastosowanie, bowiem skupia się na przedstawieniu, w jaki sposób organizacja tworzy i przekazuje wartość dla interesariuszy. Modulacja hierarchii celów działania przedsiębiorstw znajduje odzwierciedlenie we wspomnianej wartości, która coraz częściej budowana jest na fundamentach wartości innych niż finansowe. Ponadto rosnąca złożoność rzeczywistości gospodarczej, organizacji i sposobów prowadzenia działalności powoduje, że „czytelność” i zrozumiałość biznesu przez zewnętrznych odbiorców jest utrudniona. Tymczasem lukę tę wypełnia właśnie model biznesu, który ukazuje przyjęty przez organizację unikalny system transformacji zasobów w produkty i rezultaty, a w efekcie wartość, która dzięki temu jest tworzona, i łańcuch jej tworzenia w krótkim, średnim i długim okresie.

Wnioski z przeprowadzonych badań literaturowych, pozwalające na realizację celu szczegółowego **C1**, czyli **przedstawienie istoty, terminologii i typologii modelu biznesu**, jednoznacznie wskazują, że **model biznesu to koncepcja**

złożona w interpretacji i wielopłaszczyznowa w zastosowaniu. Z drugiej strony złożoność zapewnia jej elastyczność w dostosowaniu do potrzeb. Obserwowalne są dwa nurty klasyfikowania modeli biznesu: pierwszy oparty na filozofii esencjalizmu, skupiony na formach teoretycznych, koncepcyjnych, a dotyczący opracowywania typologii modeli biznesu, często o charakterze jakościowym, oraz drugi podparty założeniami filozofii empiryzmu, skupiony na wielu kategoriach i cechach pochodzenia empirycznego, wyrażający się w opracowaniu taksonomii modeli biznesu, często w oparciu o dane o charakterze ilościowym.

Potencjał modelu biznesu obserwowalny jest również poprzez dyfuzję do rachunkowości, a w szczególności sprawozdawczości. Jednak warto podkreślić, że działa on też jako system naczyń połączonych już na wcześniejszych etapach systemu rachunkowości, gdyż determinuje zarówno obszar wyceny wstępnej, bieżącej i bilansowej, jak i ewidencji zdarzeń gospodarczych. Równocześnie raportowanie modelu biznesu ma dużą wartość poznawczą, gdyż umożliwia zrozumienie logiki prowadzonej działalności, pozwala wręcz na częściowe ograniczenie „smogu informacyjnego” poprzez skupienie na obszarach kluczowych. Wpisuje się również w trendy raportowania zrównoważonego. Jednak nie ogranicza to pewnych problemów związanych z dyfuzją. Przede wszystkim występuje potrzeba wytyczenia, w oparciu o teorię interesariuszy, ram sprawozdawczych umożliwiających ujednolicenie ujmowania i prezentacji informacji o modelu biznesu, a w rezultacie większą porównywalność w czasie i przestrzeni oraz użyteczność prezentowanych informacji sprawozdawczych. Dokonanie tego ułatwi przenikanie do mniejszych organizacji oraz zwiększy jakość komunikacji z interesariuszami.

Jeden z istotnych aspektów modelu biznesu to wartość rozumiana często przez pryzmat użyteczności. Warto podnieść, że w ochronie zdrowia wartość jest powiązana z niematerialnym charakterem usługi świadczonej w szczególnych warunkach, w tym silnego, emocjonalnego zaangażowania klienta (pacjenta) dla poprawy jego dobrostanu. Najbardziej wyspecjalizowane, kompleksowe i złożone łańcuchy tworzenia wartości są realizowane w ramach działalności szpitali. Niematerialny wymiar wartości znajduje się na szczycie ich hierarchii ważności, natomiast wymiar monetarny plasuje się na niższym poziomie. Grono interesariuszy jednostek ochrony zdrowia wyznacza równocześnie ich potrzeby informacyjne i poznawcze oraz związek z jednostką, a także charakter tej relacji, nierzadko zresztą obciążonej asymetrią informacyjną, jak również często odmiennego postrzegania procesu tworzenia wartości. Na tej podstawie **Autorka wytyczyła tzw. grupę „5 P” kluczowych zewnętrznych interesariuszy jednostek ochrony zdrowia obejmującą: pacjentów, płatników, świadczeniodawców, decydentów oraz pozostałe otoczenie. Poglębione badania warstwy teoretycznej w odniesieniu do branży ochrony zdrowia pozwoliły Autorce sformułować definicję modelu biznesu działalności leczniczej jako odzwier-**

ciedlającego sposób, w jaki realizowane są działania lecznicze, przy wykorzystaniu kluczowych zasobów organizacji oraz jej otoczenia, celem tworzenia dla pacjentów wartości związanych z ochroną ich życia i zdrowia, przy jednoczesnym dążeniu do realizacji celów jednostki i innych interesariuszy. Głównymi grupami determinant kształtowania modeli biznesu działalności leczniczej są cele finansowe oraz uwarunkowania wewnętrzne i zewnętrzne, szerzej opisane w rozdziale drugim opracowania.

Powyższe konstatacje pozwoliły zrealizować szczegółowy cel **C2** określony jako **identyfikacja i opis procesu tworzenia wartości i kształtowania modelu biznesu w jednostkach ochrony zdrowia i równocześnie stanowiły podstawę do kolejnego etapu autorskich badań, realizowanych na gruncie filozofii empiryzmu, związanych z opracowaniem autorskiej taksonomii modeli biznesu jednostek ochrony zdrowia.** Podejmowane etapy badań stanowiły konsekwentne wypełnianie luki badawczej dotyczącej operacjonalizacji modeli biznesu w różnych sektorach i branżach przemysłowych i usługowych, wsparte przez wyniki przeprowadzonej analizy ubogiej literatury zawierającej podobne rezultaty. Szczególną wartością jest uwzględnienie w procesie konstrukcyjnym taksonomii danych empirycznych o dużej liczebności, obejmujących 20 zmiennych jakościowych i ilościowych, pochodzących od grupy ponad 1700 podmiotów objętych badaniem. Wykorzystując przedstawione w rozważaniach zasady konstrukcji modelu biznesu, pozyskano dane, które spełniły założenia: specyfiki branżowej, redukcji złożoności opisu i modelu oraz oparcie na danych empirycznych o cechach strukturalnych. Przy odwołaniu się do założeń teorii klastrów oraz dobranych metod badań statystycznych możliwe było zrealizowanie celu **C3**, czyli **opracowanie autorskiej klasyfikacji modeli biznesu znajdujących zastosowanie w działalności związanej z udzielaniem świadczeń opieki zdrowotnej, w efekcie czego wyróżniono cztery klastry grupujące badane podmioty wraz z opisem ich charakterystyk. Zaproponowano autorskie nazewnictwo klastrów, które przybiera postać swobodną (wycieczkowiec, prom pasażerski, łódź motorowa oraz kuter).** Pierwszą z wymienionych grup reprezentują głównie szpitale o dużej skali działania, największej wartości przychodów i sumy bilansowej, prezentujące wysoki poziom kosztów osobowych oraz aktywów trwałych, równocześnie o mniejszej sprawności działania i płynności. Podmioty w tej grupie nie są nastawione na generowanie wysokiej marży, a w długim okresie wykazują cechy względnej, choć niewielkiej stabilności finansowej. Prom pasażerski obejmuje nieco mniejsze szpitale oraz dużą część większych jednostek opieki ambulatoryjnej o dobrej sytuacji finansowej. Wiele cech wykazuje podobieństwo z poprzednim klastrem, jednak sytuacja finansowa tych podmiotów jest znacznie lepsza, stabilna i zyskowna. Łódź motorowa to klaster, w którym przeważają średnie i małe praktyki lekarskie o niewielkim poziomie zatrudnienia. Klaster ten reprezentuje najliczniejszą grupę klasyfikowanych podmiotów. Jednostki tu

zgrupowane cechują znaczną zyskowność, dobrą i stabilną sytuacją finansową, znajdującą odzwierciedlenie w wysokich poziomach wskaźników rentowności, rotacji i obrotowości, jak również przeciętne udziały kosztów osobowych w przychodach ze sprzedaży, a także niewielkie zaplecze techniczne w postaci środków trwałych i podobnych. Ostatni klaster, nazwany umownie jako kuter, grupuje podmioty ambulatoryjnej opieki zdrowotnej oraz w mniejszym stopniu szpitale i inne formy działalności leczniczej. Podmioty te cechują generowanie ujemnych wyników finansowych, zatory płatnicze oraz brak rentowności i w konsekwencji ograniczone możliwości predykcji długoterminowego rozwoju.

Silną stroną zaproponowanej taksonomii jest uwzględnienie wielu danych o charakterze finansowym, a przyporządkowanie podmiotu leczniczego do odpowiedniego klastra umożliwia formułowanie trendów rozwojowych i relacyjnych, dokonywanie porównań i benchmarkingu na tle innych jednostek. Rezultaty te stanowią twierdzącą odpowiedź na pierwsze pytanie szczegółowe (P1), gdyż **jak wykazano, możliwe jest opracowanie klasyfikacji modeli biznesu właściwej dla zróżnicowania działalności jednostek ochrony zdrowia.** Równocześnie pozwala to na potwierdzenie szczegółowej hipotezy H1 stanowiącej, że istnieją potrzeba i możliwość opracowania klasyfikacji modeli biznesu odzwierciedlających zróżnicowanie działalności jednostek ochrony zdrowia.

Sprawozdawczość jednostek ochrony zdrowia cechują szerokie pole eksploacyjne, zróżnicowany charakter i zakres, co z jednej strony stanowi powielenie treści sprawozdawczych realizowanych przez inne podmioty sprawozdawcze, z drugiej wykracza poza ten obszar. Prowadzenie działalności leczniczej wiąże się z realizacją dodatkowych obowiązków sprawozdawczych, których głównymi determinantami są rodzaj prowadzonej działalności leczniczej i forma organizacyjno-prawna. Niemniej jednak zaproponowano klasyfikowanie sporządzanych przez jednostki ochrony zdrowia sprawozdań do następujących obszarów:

- finansowy, dotyczący klasycznie rozumianej sprawozdawczości finansowej, sporządzanej w oparciu o przepisy prawa bilansowego,
- niefinansowy, związany ze sprawozdawczością o charakterze rzeczowym (procesy i zasoby),
- mieszany, obejmujący sprawozdawczość połączoną, dotyczącą zarówno aspektów o charakterze finansowym, jak i rzeczowym, szczególnie gdy żadne z tych aspektów nie mogą być uznane za dominujące.

Bez względu na formę sprawozdawczą zjawiskiem, które negatywnie wpływa na użyteczność informacji, jest „smog informacyjny”, związany z krzywą przesytu informacyjnego, a wymagający zarówno od sporządzającego, jak i użytkownika sprawnej i skutecznej selekcji informacji. Równocześnie sprawozdawczość to obszar cechujący się stałym rozwojem, uwzględniający w oparciu o teorię interesariuszy nowe potrzeby poznawcze i nowe możliwości spra-

wozdawcze, zwłaszcza w aspekcie uwypuklania związków jednostki z otoczeniem zewnętrznym. Można stwierdzić, że odpowiedzią na powyższe zjawisko jest sprawozdawczość modelu biznesu, która częściowo również w ramach raportowania zintegrowanego znajduje odzwierciedlenie w wielu procesach standaryzacji realizowanych na świecie.

W polskim prawie bilansowym (Ustawa o rachunkowości) model biznesu potraktowano dość wąsko i ogólnie. Pewne uzupełnienie stanowi Krajowy Standard Rachunkowości 9, jak również pośrednio nowe regulacje tzw. dyrektywy CSRD. Niemniej jednak najbardziej powszechne i obszerne w tym obszarze są Międzynarodowe Ramy Raportowania Zintegrowanego (IIRC), które strukturyzują ujawnienia modelu biznesu w cztery obszary: kapitały, działania biznesowe, produkty (wyniki) oraz rezultaty, odpowiednio dalej uszczegółowione. Warto również podkreślić, że ważnym krokiem w rozwoju raportowania o modelu biznesu jest wprowadzenie Standardów Zrównoważonego Rozwoju IFRS S1 i S2, w tym w szczególności zawarte w IFRS S2 zakresy ujawnień zrównoważonego rozwoju i branżowe mierniki ich pomiaru dla jednostek świadczących usługi opieki zdrowotnej, które mogą być również wykorzystane jako mierniki pomiaru (KPI) dla modelu biznesu.

Badanie głównych obszarów sprawozdawczości, realizowanej obecnie przez jednostki ochrony zdrowia, dokonane na podstawie analizy treści i analizy porównawczej sprawozdań finansowych, niefinansowych i mieszanych, sporządzanych przez podmioty lecznicze, na próbie 50 sprawozdań oraz 46 wzorów sprawozdań statystycznych, **a także badania studiów przypadku sprawozdań polskich spółek giełdowych zajmujących się świadczeniem usług ochrony zdrowia** w relacji do konstrukcji ramowej ujawnień o modelu biznesu według IIRC, **pozwoiliły na wniosek, że wartość poznawcza tej sprawozdawczości jest osłabiona w związku z jej rozproszeniem, powielaniem, nieuporządkowaniem**. Stanowi to wyraz realizacji celu szczegółowego C4, polegającego na **identyfikacji i rozwoju treści zbieżnych w realizowanej sprawozdawczości jednostek ochrony zdrowia w relacji do zalecanej struktury ramowej ujawnień o modelu biznesu**. Wyniki zrealizowanych badań wskazują, że praktycznie niemożliwe staje się odczytanie informacji o modelu biznesu w przekroju ram raportowania o modelu biznesu (IIRC). Niemniej jednak można stwierdzić, że sprawozdawczość ta posiada potencjał identyfikacji, choć jedynie wybiórczych elementów tworzących model biznesu; równocześnie potencjał ten jest silnie przytłumiony poprzez liczne i rozproszone obowiązki sprawozdawcze. W niektórych podmiotach sprawozdawczość jest realizowana w ograniczonym zakresie, determinowanym zazwyczaj formą organizacyjno-prawną, rozmiarem działalności czy też jej specjalizacją. W najszerszym stopniu ujawnieniu w różnych sprawozdaniach podlegają kapitały finansowy i ludzki oraz wytwórczy, społeczny i relacyjny, natomiast kapitał naturalny, działania rozwojowe (planowanie i projektowanie), badania i kształcenie kadr oraz produkty uboczne i wiele in-

nych zakresów są ujawniane w niewielkim stopniu lub wcale. Na najwyższym poziomie ujawnień w zakresie działań biznesowych plasują się te dotyczące świadczenia usług.

Badanie polskich spółek giełdowych świadczących usługi opieki zdrowotnej i ujawniających dodatkowe informacje niefinansowe wykazało, że praktyka raportowania o modelu biznesu znajduje się w początkowej fazie rozwoju, a elementy ujawnień rozproszone są w różnych częściach sprawozdania na temat informacji niefinansowych. Ogranicza to przejrzystość, transparentność i porównywalność, a w rezultacie użyteczność i przydatność raportowanych informacji. Stan raportowania o modelu biznesu należy ocenić krytycznie i na niskim poziomie, informacje negatywne nie są ujawniane. Można stwierdzić, że spółki nie potrafią zastosować syntezy informacji i ich agregacji w nieco innym przekroju, który stanowi element szerszej całości, obrazując generowanie i przepływ wartości. Wśród badanych spółek żadna nie wykorzystywała konstrukcji ramowej ujawnień o modelu biznesu w przekroju IIRC.

Analizując poziom realizowanych ujawnień modelu biznesu w przekroju badanych sprawozdań z wykorzystaniem macierzy ujawnień (według schematu: 0 – brak ujawnień, ..., 5 – ujawnienia kompleksowe), można wskazać, że obecnie w największym stopniu potencjał sprawozdawczy jest realizowany przez raport zarządu. Najniższa ocena wypełniania ujawnień o modelu biznesu została przyznana sprawozdaniu finansowemu oraz sprawozdaniom statystycznym MSWiA. W tym obszarze nie były badane oświadczenia na temat informacji niefinansowych, bowiem badane podmioty nie miały obowiązku ich sporządzania. W rezultacie **badania** dokonane na gruncie teoriopoznawczym i legislacyjnym (rozdział trzeci) oraz empirycznym (rozdział czwarty) **pozwoliły pozytywnie zweryfikować hipotezę H2** stanowiącą, że **wartość poznawcza sprawozdawczości modelu biznesu jednostek ochrony zdrowia jest osłabiona w związku z jej rozproszeniem i nieuporządkowaniem, oraz negatywnie odpowiedzieć na drugie pytanie badawcze (P2)**, uznając, że **realizowana sprawozdawczość jednostek ochrony zdrowia nie dostarcza informacji pozwalających na identyfikację modelu biznesu oraz zbadanie jego elementów**. Równocześnie w toku całości zrealizowanych badań zastosowana struktura ramowa ujawnień według IIRC umożliwiła na jednolitą i dość przejrzystą agregację ujawnień, co jednoznacznie potwierdza jej użyteczność dla tej grupy podmiotów sprawozdawczych, stanowiąc równocześnie **pozytywne zweryfikowanie hipotezy szczegółowej H3**, zgodnie z którą **zalecana struktura ramowa ujawnień o modelu biznesu wpływa na konstrukcję raportowania modelu biznesu w jednostkach ochrony zdrowia**. Badana struktura ramowa ujawnień skutecznie została wykorzystana w identyfikacji obszarów ujawnień, równocześnie pozwoliła na ich agregację i ocenę pod kątem kompletności, co nie tylko ujawniło braki obecnego stanu raportowania, ale równocześnie potwierdziło jej przydatność w procesie sprawozdawczym.

Dalsze etapy prac badawczych zaowocowały opracowaniem modelowej struktury ujawnień o modelu biznesu jednostek ochrony zdrowia, który został następnie zweryfikowany w ramach badania ankietowego. W rezultacie osiągnięto cel badawczy C5 w postaci przedstawienia potencjału wartości poznawczej sprawozdawczości modelu biznesu jednostek ochrony zdrowia dla różnych interesariuszy oraz cel badawczy C6 w dążeniu do opracowania struktury modelowej sprawozdawania o modelu biznesu w jednostkach ochrony zdrowia. Prace analityczne i strukturę modelową ujawnień oparto na ramowych ujawnieniach modelu biznesu w przekroju czterech komponentów wskazanych w IIRC, czyli kapitałach, działaniach biznesowych, produktach i rezultatach, która z powodzeniem została wykorzystana jako fundament badania dotychczasowej sprawozdawczości jednostek ochrony zdrowia pod kątem raportowania modelu biznesu (rozdział czwarty). Przegląd ujawnień modelu biznesu na fundamentach czterech komponentów modelu biznesu według IIRC i zakresów szczegółowych ich ujawniania, realizowanych w dotychczasowej sprawozdawczości jednostek ochrony zdrowia, stanowił zresztą podstawę do zaproponowania autorskiej szczegółowej struktury kluczowych ujawnień o modelu biznesu (rozdział piąty), co stanowi główny planowany i zrealizowany rezultat prowadzonych prac badawczych. **Opracowana struktura modelowa ujawnień została dodatkowo uzupełniona o szczegółową charakterystykę opisową z ukierunkowaniem na specyfikę działalności leczniczej oraz proponowane finansowe i niefinansowe mierniki pomiaru sprawozdawanych danych, stanowiące uzupełnienie narracji opisowej. Dodatkowo przedstawiono charakterystykę ujawnień o sposobie kreacji wartości oraz misji i strategii.**

W pracach projektowania schematu ujawnień uwzględniono odpowiednią, lecz nie nadmierną prostotę, dynamizm, relacje oraz prezentację również zjawisk negatywnych, ryzyka i niepewności. Zaproponowany schemat ujawnień cechują ponadto elastyczność i możliwość adaptacji w odniesieniu do potrzeb i możliwości jednostki sprawozdawczej. W każdym jednak przypadku zaleca się, by, przy ograniczeniu natłoku informacyjnego, ujawnienia dotyczyły podstawowych linii biznesowych (np. lecnictwo stacjonarne, ambulatoryjne), pacjentów oraz powiązanych wartości finansowych.

Synteza wyników przeprowadzonych badań w zakresie dotychczasowej sprawozdawczości oraz adaptacji ram IIRC na potrzeby raportowania o modelu biznesu pozwoliła na przedstawienie następujących argumentacji o charakterze modyfikacji, ocen i rekomendacji dotyczących sprawozdawczości modelu biznesu podmiotów leczniczych:

- a) Ze względu na odmiennność branży i realizowanych procesów należy dokonać adaptacji zakresu i nazewnictwa form sprawozdawczych o modelu biznesu, stosowanych powszechnie w praktyce raportowania firm z innych branż (według IIRC). Dotyczy to zastąpienia pozycji działań biznesowych: „szkolenia” oraz „badania, rozwój i innowacje”, odpowiednio przez: „kształcenie kadr”

(informacje związane z rozwojem kadr medycznych i innych, pracowników własnych i obcych, głównie w drodze umów dydaktycznych z uczelniami wyższymi oraz szkołami zawodowymi – studenci, uczniowie, kursy specjalizacyjne, kursy dokształcające i poszerzające kompetencje) oraz „badania, w tym kliniczne” (wyłącznie badania medyczne, w tym kliniczne i inne podobne, jeśli podlegają szczególnemu nadzorowi regulacyjnemu; pozostałe badania ujawniane są w ramach „rozwoju usług”);

- b) W związku ze szczególnymi wymaganiami odnośnie do wprowadzania nowych usług zdrowotnych, gdzie testowanie i planowanie produkcji są realizowane w silnie regulowanej formule badań klinicznych (także etap przedkliniczny), w miejsce działań „planowanie” oraz „projektowanie” zaproponowano działanie „rozwój usług”, obejmujące rozwój i poprawę jakości już realizowanych usług oraz ich poszerzanie. Nie dotyczy to rozwoju usług medycznych w ramach badań klinicznych i medycznych, które podlegają ujawnieniu w ramach działania „badania, w tym kliniczne”;
- c) Ujawnienia dotyczące kapitału wytwórczego, ludzkiego, relacyjnego i społecznego oraz produktów i świadczenia usług cechuje wysoki stopień aktualnie realizowanej sprawozdawczości, wymaga on jedynie usystematyzowania i pewnej agregacji;
- d) Występuje trudność w przyporządkowywaniu części ujawnień do dotyczących działań biznesowych, takich jak „świadczenie usług” lub „produkty podstawowe”. Opiekę zdrowotną cechuje produkt finalny w postaci usługi zdrowotnej, czyli procesu jej realizacji, co utrudnia jej odpowiednie przyporządkowanie. W przypadku wątpliwości zaleca się, by ujawnienia w obu tych zakresach powielić z ewentualną modyfikacją, o ile jest to konieczne;
- e) Rekomendowane jest poszerzenie sprawozdawczości o kapitale naturalnym oraz o odpadach, w tym informacje o zużyciu energii, produkcji odpadów medycznych i niemedycznych, działaniach zmierzających do ograniczenia zużycia i produkcji wskazanych składników, jak również o kapitale wytwórczym niekontrolowanym przez jednostkę (np. infrastruktura miejska, węzeł drogowy, lokalizacja i dostępność do zasobów);
- f) Rekomendowane jest poszerzenie ujawnień o rezultatach, jakie generuje działalność jednostki dla otoczenia, co pozwoli na pełniejsze ukazanie sposobu, w jaki jednostka tworzy wartość (np. wpływ na kondycję zdrowotną, satysfakcję i bezpieczeństwo lokalnej społeczności, rynek pracy, dostaw czy inne obszary, na które wpływa jednostka, m.in. tereny spacerowe, rekreacyjne dla lokalnej społeczności i podobne);
- g) Pomimo ujawnienia w badanych sprawozdaniach wielu elementów modelu biznesu wyraźnie odczuwalny jest niedostateczny poziom pogłębienia ich treści. Jednostki ochrony zdrowia ujawniają te informacje, ale zakres ujawnień i ładunek informacyjny, które ze sobą niosą, są niedostateczne i w rezultacie nie pozwalają na uznanie, że wspierają proces poznawczy i decyzyjny.

Zaproponowana w monografii struktura ujawnień o modelu biznesu jednostek ochrony zdrowia obarczona jest subiektywizmem doboru treści przez badacza, jak również granicami wytycznych określonych przez IIRC. Dla redukcji tych ograniczeń, przy uwzględnieniu teorii interesariuszy w konstrukcji ujawnień sprawozdawczych, na kolejnym etapie prac badawczych. Poddano zewnętrznej ocenie opracowany model sprawozdawczy. Na tym etapie **zbadano potrzeby poznawcze w zakresie ujawnień modelu biznesu wyodrębnionych grup interesariuszy**. Prace badawcze wykonano przy wykorzystaniu metody badań ankietowych (CAWI) na dużej grupie badawczej, co wymagało wprowadzenia pewnych uproszczeń wynikających z konstrukcji badań ankietowych, niemniej jednak testowaniu poddano wszystkie główne elementy zaproponowanego schematu modelowych ujawnień. Respondenci dzielili się na następujące grupy: pacjenci, kadra zarządzająca, właściciele i inwestorzy oraz pozostali interesariusze. Na tym etapie badań **zaproponowano własną definicję wartości poznawczej, która jest rozpatrywana w obszarach gromadzenia informacji oraz ich przetwarzania dla podjęcia decyzji**. W badaniach rachunkowości wartość poznawcza w dorozumieniu jest najczęściej rozpatrywana jako niosąca przydatny ładunek informacyjny, pozwalający na przypisanie korzystnej wartości dla obserwatora. Obserwator jest zatem czynnikiem, który determinuje odbiór wartości poznawczej, co stanowi istotny walor dla realizacji badań ankietowych. W rezultacie **przyjęto, że wartość poznawcza, rozpatrywana z perspektywy użytkownika informacji, niesie ładunek informacyjny w zakresie:**

- oceny sprawności działania jednostki,
- przydatności w procesie podejmowania decyzji.

Rezultaty przeprowadzonych badań ankietowych, opartych na 297 obserwacjach, uwiarygodniły zaproponowaną strukturę modelową ujawnień o modelu biznesu jednostek ochrony zdrowia, równocześnie **pozwoliły na pozytywną odpowiedź na ostatnie szczegółowe pytanie badawcze P3**, w wyniku czego **uznano, że informacja sprawozdawcza o modelu biznesu ma wartość poznawczą dla interesariuszy jednostek ochrony zdrowia**. Uzasadnienie sformułowania takiej odpowiedzi zamieszczono poniżej.

Pytania ankietowe oceniające istotność oraz wartość poznawczą ogólnych i szczegółowych ujawnień o modelu biznesu zostały na wstępie poddane testowaniu odnośnie do rzetelności pomiaru ujawnianych informacji. Testy wykazały wysoką rzetelność i trafność konstrukcji pytań oraz istotne i dodatnie relacje między pytaniami o ujawnienia ogólne i szczegółowe. W trakcie badań dokonano również analizy rzetelności wartości poznawczej raportowanych informacji w obszarach oceny sprawności działania jednostki oraz przydatności decyzyjnej. W obu zakresach wyniki wskazują na bardzo wysokie pomiary dokładności oraz występowanie istotnej statystycznie korelacji. W rezultacie można uznać, że zaproponowany w autorskich pytaniach pomiar istotności ujawnień o modelu

biznesu w obszarach szczegółowych charakteryzował się istotną i dodatnią korelacją z pytaniami głównymi, a zatem wysoką i bardzo wysoką dokładnością pomiaru. Pozwala to uznać zaprojektowane szczegółowe pytania ankietowe za trafne i adekwatne oraz zrozumiałe przez respondentów, a także mierzące problemy, dla jakich zostały zaprojektowane, co pozwala równocześnie uznać zbudowane narzędzie autorskie w obszarze ocenianej wartości poznawczej za zapewniające dokładny i bardzo dokładny pomiar.

Realizacja badań ankietowych była kluczowym zadaniem w dążeniu do weryfikacji hipotezy szczegółowej H4, wedle której istnieje istotna zależność między ujawnieniami o modelu biznesu jednostek ochrony zdrowia a wartością poznawczą raportowanych informacji. Uzasadniało to dokonanie badania związków między oceną przez respondentów istotności ujawnień o modelu biznesu a wartością poznawczą raportowanych informacji, w tym w dwóch jej wydzielonych zakresach (sprawność działania oraz przydatność decyzyjna), które to związki zostały potwierdzone. **W rezultacie sformułowano następujące wnioski:**

- a) Wszystkie badane ujawnienia w przekroju komponentów modelu biznesu cechuje pozytywna ocena interesariuszy;
- b) Występuje zależność, że wyższe oceny istotności ujawnień o modelu biznesu łączą się z wyższymi ocenami dla wartości poznawczej raportowanych informacji oraz jej szczegółowych zakresów (ocena sprawności działania oraz przydatność decyzyjna);
- c) Nieco mniej doceniane przez interesariuszy są ujawnienia o kapitałach (zarówno w ujęciu ogólnym, jak i w podziale na grupy respondentów), szczególnie jeśli odnosić wyniki do pozostałych komponentów modelu biznesu;
- d) W ramach ujawnień o kapitale wyraźnie widać pewien nowy kierunek zainteresowań, gdyż wyraźnie wyższe wyniki dla oceny sprawności działania i przydatności decyzyjnej, a w rezultacie wartości poznawczej, uzyskały kapitał społeczny i relacyjny oraz naturalny;
- e) Zróżnicowanie grup interesariuszy determinuje zróżnicowane zainteresowanie szczegółowymi zakresami ujawnień o modelu biznesu. Dla kadry zarządczej są to ujawnienia o kształceniu kadr i prowadzeniu badań, dla organu tworzącego to ujawnienia o rezultatach pozytywnych oraz kształceniu kadr i prowadzeniu badań, w grupie pacjentów ujawnienia rezultatów negatywnych oraz produktów podstawowych, natomiast w grupie pozostałych interesariuszy ujawnienia dotyczące działań w zakresie rozwoju usług i świadczenia usług, a także zarządzania relacjami i rezultatów pozytywnych;
- f) Analiza korelacji w podziale na grupy interesariuszy dostarcza dowodów, że organ tworzący i kadra zarządzająca wykazują słabsze zainteresowanie niektórymi ujawnieniami dotyczącymi kapitału w relacji do pozostałych grup interesariuszy. W różnym stopniu dotyczy to pozycji kapitału finansowego, intelektualnego i ludzkiego;

- g) W zakresie ujawnień na poziomie ogólnym, z wydzieleniem grup interesariuszy, wnioski są podobne, choć można zaobserwować, że wyższy poziom agregacji ujawnień skutkuje silniejszymi związkami korelacyjnymi w porównaniu do ujawnień szczegółowych;
- h) Poglębienie badań o badanie różnic w ocenie istotności szczegółowych ujawnień o modelu biznesu między grupami interesariuszy wskazuje, że jeśli różnice takie występują, to zazwyczaj dotyczą grupy pacjentów, która wykazuje jednakże w takich przypadkach istotnie wyższą ocenę niż niektóre inne grupy respondentów. Pacjenci istotnie wyżej niż kadra zarządzająca oceniają szczegółowe ujawnienia dotyczące kapitału wytwórczego, intelektualnego i naturalnego oraz produktów ubocznych. Z pozostałych respondentów jedynie grupa pozostałych interesariuszy wyżej oceniła ujawnienia kapitału intelektualnego oraz produktów ubocznych niż kadra zarządzająca. Pozostałe pozycje nie wykazują istotnych różnic między grupami respondentów;
- i) Podobna sytuacja dotyczy oceny szczegółowych ujawnień w aspekcie wykorzystania na potrzeby oceny sprawności działania jednostki. Przewaga ocen pacjentów nad kadrą zarządzającą dotyczy kapitału wytwórczego, kształcenia kadr i prowadzenia badań oraz produktów ubocznych. Innych istotnych różnic między grupami respondentów w ocenie sprawności działania nie ujawniono;
- j) Porównywanie ocen ujawnień szczegółowych w obszarze przydatności decyzyjnej, jak również na poziomie całościowo rozpatrywanej wartości poznawczej, między badanymi grupami interesariuszy nie wykazuje istotnych różnic;
- k) Dokonana ocena przekrojowa wszystkich badanych grup interesariuszy pozwala uznać pacjentów za szczególną grupę interesariuszy, która niesie za sobą wyraźny potencjał poznawczy i w rezultacie sprawozdawczy (perspektywa jednostki ochrony zdrowia), równocześnie organ tworzący i kadra zarządzająca to grupy, które niżej oceniają ujawnienia o modelu biznesu, co może być efektem szerszego dostępu do źródeł informacji albo też negatywnego nastawienia do nowych obowiązków sprawozdawczych.

Kolejna część prowadzonych badań ankietowych pozwoliła na poznanie opinii interesariuszy o systemie sprawozdawczości modelu biznesu. Główne wnioski i rekomendacje są następujące:

- a) Kadra zarządzająca podmiotami leczniczymi postrzega model biznesu działalności leczniczej jako sposób pokazania realizacji głównego celu jednostki, jakim jest zaspokajanie potrzeb w zakresie ochrony zdrowia. Pozostali respondenci rozumieją go jako opisujący sposób tworzenia wartości w wymiarze finansowym i niefinansowym oraz jej wykorzystania przez otoczenie jednostki i jednostkę;
- b) Sprawozdawczość modelu biznesu jest jednoznacznie oceniana jako niosąca potencjał wpływu na zachowania interesariuszy w obszarze ekonomicznym, społecznym i środowiskowym;

- c) Stan realizowanej sprawozdawczości modelu biznesu został oceniony jedynie przez te grupy interesariuszy, które na bieżąco mają do czynienia ze sprawozdawczością jednostek ochrony zdrowia (organ tworzący i kadra zarządzająca), jako cząstkowy, rozproszony, nieuporządkowany i niespójny, co stanowi potwierdzenie rozważań przedstawionych w prezentowanej monografii. Równocześnie są oni przekonani, że sprawozdawczość modelu biznesu powinna przyjąć postać odrębnego, wydzielonego i kompleksowego sprawozdania;
- d) Sprawozdawczość modelu biznesu powinna przyjąć formę mieszaną prezentacji informacji (finansowa i niefinansowa), a model biznesu powinien definiować, w jaki sposób jednostka tworzy wartość. Wartość rozumiana jest szeroko, w wymiarze finansowym i niefinansowym, w tym oddziaływania na zasoby jednostki i jej otoczenia wskutek ich zwiększenia i transformacji. Równocześnie występuje silne przekonanie, że adaptacja powszechnych reguł sprawozdawczości modelu biznesu do specyfiki działalności jednostek ochrony zdrowia może zwiększyć wartość poznawczą tego zakresu ujawnień. Taką właśnie autorską adaptację przedstawiono i zbadano w niniejszej pracy. Opisana struktura ujawnień o modelu biznesu została dodatkowo zweryfikowana dwutorowo, gdyż po pierwsze została oparta na już funkcjonujących ramach i dostosowana do specyfiki sprawozdawczości jednostek ochrony zdrowia, a po drugie została przetestowana w badaniu opinii kluczowych interesariuszy tych podmiotów.

Przeprowadzone badania i wyprowadzone wnioski pozwalają na potwierdzenie postawionej hipotezy H4. Należy również zauważyć występowanie pewnej prawidłowości w zależności ujawnień, która jest dodatnia, a polega na tym, że w miarę wzrostu oceny istotności ujawnień o modelu biznesu rośnie ocena ich wartości poznawczej dla interesariuszy, zarówno w wykorzystaniu dla oceny sprawności działania jednostki, jak i przydatności decyzyjnej.

Na podstawie przedstawionych wniosków, spostrzeżeń i rekomendacji można uznać, że **przeprowadzone przez Autorkę i ukazane w prezentowanej monografii prace badawcze wnoszą wkład w rozwój dyscypliny ekonomia i finanse w kilku płaszczyznach. Przyczyniają się do ugruntowania teorii interesariuszy w ramach rozwoju koncepcji modelu biznesu i jego sprawozdawczości, w szczególności jednostek ochrony zdrowia.** Uzyskane wyniki badań ankietowych zdają się szczególnie przydatne w tym procesie, gdyż uwiadaczniają, jak istotne jest rozpatrywanie potrzeb i oczekiwań interesariuszy, a równocześnie potwierdzają, że oczekiwania sprawozdawcze różnych grup interesariuszy mogą być odmienne, co z kolei stawia dalsze wyzwania przez systemem sprawozdawczości, by podjąć próbę spełnienia tych odmiennych oczekiwań. Zaproponowana przez Autorkę struktura modelowa ujawnień modelu biznesu jednostek ochrony zdrowia (rozdział piąty) ma właśnie na celu znaleźć wspólną płaszczyznę raportowania dla tych różnych oczekiwań.

Praca ukazuje rozumienie wartości poznawczej sprawozdawczości modelu biznesu w sektorze ochrony zdrowia, nie tylko prezentując opinie interesariuszy, ale również przedstawiając szeroki przegląd literatury i jej syntezę odnośnie do procesu kreacji wartości w jednostkach świadczących usługi zdrowotne. Wartość poznawcza została zdefiniowana poprzez komunikację informacji w obszarze oceny sprawności działania jednostki oraz przydatności decyzyjnej komunikowanych treści. Stanowi to kolejny wkład w rozwój nauki rachunkowości i dyscypliny ekonomia i finanse.

Warto podkreślić, że głównym wkładem w rozwój dyscypliny ekonomia i finanse jest opracowanie struktury modelowej raportowania o modelu biznesu jednostek ochrony zdrowia, która została opracowana w oparciu o szerokie badania literaturowe i dokumentacyjne sprawozdawczości finansowej, niefinansowej i mieszanej, a następnie poddana testowaniu przez interesariuszy w ramach przeprowadzonych badań ankietowych. Tak rozległe postępowanie badawcze pozwoliło na ograniczenie subiektywności postawy badacza, a równocześnie uwiarygodniło rezultaty badawcze. Istotną wartością jest adaptacja ram wzorcowego raportowania zintegrowanego IIRC do specyficznej charakterystyki działalności leczniczej oraz wynikających z niej ograniczeń i potrzeb sprawozdawczych.

Efekty prac badawczych pozwoliły na wypełnienie zidentyfikowanej luki badawczej dotyczącej adaptacji sprawozdawczości modelu biznesu do specyfiki działalności jednostek ochrony zdrowia poprzez nakreślenie formy i struktury ujawnień o modelu biznesu, z uwzględnieniem użyteczności dla interesariuszy. Wkładem realizowanych badań do nauki jest również upowszechnienie koncepcji modelu biznesu w sektorze ochrony zdrowia, szczególnie w obszarze finansów i rachunkowości jednostek ochrony zdrowia, w tym szerszego wprowadzenia do sprawozdawczości tych jednostek. W rezultacie osiągnięto zwiększenie wartości poznawczej, użyteczności i przydatności oraz porównywalności informacji sprawozdawczych prezentowanych przez te jednostki. Autorce nie są znane badania, które w tak kompleksowy sposób podejmują ten temat, szczególnie z uwzględnieniem potrzeb wyróżnionych grup kluczowych interesariuszy, które na fundamentach teorii interesariuszy pozwalają na lepsze dostosowanie raportowanych treści. Innowacyjność przeprowadzonych badań i ich rezultatów pozwala na zwiększenie świadomości tworzenia wartości w ochronie zdrowia, stanowiąc narzędzie komunikacji z interesariuszami, ale równocześnie ma potencjał stosowania w sposób powszechny i ujednolicony, a w rezultacie transparentny i porównawczy, w różnych jednostkach ochrony zdrowia.

Za szczególny walor pracy i kolejny wkład w rozwój dyscypliny ekonomia i finanse należy także uznać dokonaną autorską klasyfikację modeli biznesu jednostek ochrony zdrowia, przeprowadzoną z wykorzystaniem dużej zbiorowości danych empirycznych. Autorce nie są znane wyniki podobnych badań w sektorze ochrony zdrowia. Efekty tych prac pozwoliły na wypełnienie kolejnej zidentyfikowanej luki badawczej, dotyczącej operacjonalizacji modeli biznesu w jednostkach usługowych branży ochrony zdrowia.

Zaprezentowane badania nad sprawozdawczością modelu biznesu wnoszą wkład w naukę rachunkowości, gdyż wpisują się w szerszy nurt dotyczący rozwoju raportowania zintegrowanego i trwających procesów konwergencji w kierunku sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, obserwowalnych na płaszczyźnie dyrektyw Unii Europejskiej [Dameri, Ferrando, 2022], a także Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej oraz standardów IFRS S1 i S2. Tym samym przyczyniają się do ujednolicania, jak też upowszechniania wzorców raportowania w zakresie zrównoważonego rozwoju, a w szczególności na płaszczyźnie tworzenia wartości w ustalonych modelach biznesowych. Istotny wkład w naukę dotyczy również zwiększenia stanu wiedzy na temat koncepcji modelu biznesu w branży ochrony zdrowia, szczególnie w obszarze rachunkowości jednostek ochrony zdrowia.

Powyższe wyznacza równocześnie aplikacyjną przydatność prezentowanych rezultatów badawczych. **Wkład w praktykę gospodarczą wyraża się w formie zaproponowanego schematu ujawnień modelu biznesu, wspartego opisem charakterystyk i propozycją mierników pomiaru poszczególnych raportowanych treści, co stanowi przydatne wskazówki usprawniające praktyki raportowania jednostek ochrony zdrowia, wpływa więc na zwiększenie wartości poznawczej, użyteczności i przydatności oraz porównywalności informacji sprawozdawczych. Ponadto zaproponowany model stanowi swoiste wrota do rozwoju procesów raportowania niefinansowego przez jednostki ochrony zdrowia, gdyż może podlegać ekstrapolacji na inne obszary raportowania zintegrowanego, dostarczając odpowiednich wskazówek i rekomendacji. Badania nad ujawnieniami modelu biznesu nadal wskazują niski poziom ujawnień, a za jedną z przyczyn można uznać koszt pozyskania i prezentacji informacji [Simoni, 2022: 93]. W takim ujęciu prezentowany modelowy schemat ujawnień modelu biznesu stanowi zachętę do koncentracji ujawnień w jednym miejscu, pozwala na ograniczenie kosztów ujawnień oraz ujednolicenie wyników sprawozdawczych, a także lepsze zrozumienie, w jaki sposób jest tworzona wartość. Wartość aplikacyjna wyraża się także w możliwościach wykorzystania rekomendacji i wniosków przez regulatorów, w konstrukcji standardów i komunikatów dotyczących sprawozdawczości modelu biznesu. Przedstawione wpływy stanowią wyraz dyfuzji wiedzy i wsparcia praktyki gospodarczej, jak również rozwoju umiejętności związanych z poszerza-**

niem spektrum raportowania i zwiększaniem jakości procesów komunikacji jednostek ochrony zdrowia z ich interesariuszami. Nie wyklucza się także możliwości przyszłej adaptacji ujawnień w odniesieniu do wyników prac aplikacyjnych.

Prezentowane prace badawcze przebiegały na wielu płaszczyznach, gdyż zagadnienie modelu biznesu jest wielokierunkowe, a dodatkowo w ochronie zdrowia w niewielkim stopniu eksplorowane. **Przedstawione wnioski i rekomendacje wyraźnie potwierdzają zrealizowanie głównego celu pracy GC, który został wyznaczony jako zbadanie potrzeby, możliwości i potencjału implementacji modelu biznesu do sprawozdawczości jednostek ochrony zdrowia poprzez określenie istotnych atrybutów raportowania modelu biznesu w tych jednostkach.** Okazało się, że model biznesu w zaproponowanej strukturze ujawnień doskonale odnajduje się w specyficznych warunkach realizacji świadczeń opieki zdrowotnej, jest rozumiany i ma wartość poznawczą dla pacjentów tych podmiotów, jak i dla innych interesariuszy. Szczególnie postawy pacjentów zasługują na wyróżnienie, otóż bowiem grupa, która mogłaby wydawać się mniej zainteresowana niż kadra zarządzająca czy organy tworzące, w wielu przypadkach wykazała istotnie większy poziom zainteresowania badanymi ujawnieniami. Stanowi to dowód i argument za **pozytywnym potwierdzeniem przyjętej hipotezy głównej HG, że istnieją potrzeba i możliwość implementacji modelu biznesu do systemu sprawozdawczości jednostek ochrony zdrowia. Stanowi to wyraz dyfuzji koncepcji i rozwoju wartości poznawczej informacji sprawozdawczych.**

Zrealizowane badania pozwoliły na wypełnienie wszystkich zaplanowanych obszarów badawczych, czyli identyfikacji atrybutów charakteryzujących koncepcję modelu biznesu w środowisku funkcjonowania jednostek ochrony zdrowia, opracowania autorskiej taksonomii modelu biznesu tych podmiotów, osadzenia ram IIRC ujawniania w sprawozdawczości modelu biznesu na fundamentach procesów i zasobów typowych dla jednostek ochrony zdrowia, aż po finalne opracowanie autorskiej struktury modelowej ujawniania informacji o modelu biznesu jednostek ochrony zdrowia, która została pozytywnie oceniona przez kluczowych interesariuszy sprawozdawczości tych podmiotów. W rezultacie jedynie **pozytywnie można odpowiedzieć na główne pytanie badawcze PG: Czy występuje potrzeba i możliwość dyfuzji koncepcji modelu biznesu i jej wykorzystania na cele poznawcze w obszarze działalności i sprawozdawczości jednostek ochrony zdrowia?**

Załącznik 1

Wykaz podmiotów i sprawozdań będących podstawą badania (rozdział czwarty)

Nazwa podmiotu	Sprawozdanie
Szpitala kliniczne / instytuty / szpitale Ministerstwa Spraw Wewnętrznych i Administracji	
Centrum Onkologii im. prof. F. Łukaszczyka w Bydgoszczy	Raport o sytuacji ekonomiczno-finansowej za rok 2021
SPZOZ Opolskie Centrum Onkologii im. prof. T. Koszarowskiego w Opolu	Raport o sytuacji ekonomiczno-finansowej za rok 2021
Szpital Uniwersytecki w Krakowie	Raport o sytuacji ekonomiczno-finansowej za rok 2021
SPZOZ MSWiA im. prof. L. Bierkowskiego w Poznaniu	Raport o sytuacji ekonomiczno-finansowej za rok 2021
Instytut Onkologii im. M. Skłodowskiej-Curie Państwowego Instytutu Badawczego	Sprawozdanie dyrektora z działalności za rok 2020
SPZOZ Centralny Szpital Kliniczny w Łodzi	Sprawozdanie finansowe za rok 2021
SPZOZ MSWiA w Rzeszowie	Sprawozdanie finansowe za rok 2021
Szpital Uniwersytecki nr 1 im. dr. A. Jurasza w Bydgoszczy	Sprawozdanie finansowe za rok 2021
Uniwersyteckie Centrum Kliniczne w Gdańsku	Sprawozdanie finansowe za rok 2021
Uniwersyteckie Centrum Kliniczne im. prof. K. Gibińskiego w Katowicach	Sprawozdanie finansowe za rok 2021
Szpitala wojewódzkie	
Wojewódzki Szpital Chirurgii Urazowej im. dr. J. Daaba w Piekarach Śląskich	Raport o sytuacji ekonomiczno-finansowej za rok 2021
Kliniczny Szpital Wojewódzki nr 2 im. św. Jadwigi Królowej w Rzeszowie	Raport o sytuacji ekonomiczno-finansowej za rok 2021
SPZOZ Wojewódzki Szpital Zespolony im. J. Śniadeckiego w Białymstoku	Raport o sytuacji ekonomiczno-finansowej za rok 2021
Wojewódzki Szpital Neuropsychiatryczny w Lublińcu	Raport o sytuacji ekonomiczno-finansowej za rok 2021
Wojewódzki Specjalistyczny Szpital Dziecięcy im. prof. S. Popowskiego w Olsztynie	Sprawozdanie finansowe za rok 2021
Wojewódzki Szpital Zespolony im. L. Rydygiera w Toruniu	Sprawozdanie finansowe za rok 2021
Samodzielny Publiczny Psychiatryczny Zakład Opiekuńczo-Lecniczy w Celejowie	Sprawozdanie finansowe za rok 2021
Szpital Wojewódzki w Bielsku Białej	Sprawozdanie finansowe za rok 2021
Szpital Pomorskie Sp. z o.o. w Gdyni	Sprawozdanie zarządu z działalności za rok 2021
Szpital Wojewódzki Sp. z o.o. w Opolu	Sprawozdanie zarządu z działalności za rok 2021
Nowy Szpital Wojewódzki Sp. z o.o. we Wrocławiu	Sprawozdanie z działalności za rok 2021
Mazowiecki Szpital Wojewódzki Sp. z o.o. w Drewnicy	Sprawozdanie z działalności za rok 2021
Szpitala powiatowe/miejskie	
Szpital Powiatowy im. J. Mikulicza w Biskupcu	Raport o sytuacji ekonomiczno-finansowej za rok 2021

Szpital Powiatowy w Chmielniku	Raport o sytuacji ekonomiczno-finansowej za rok 2021
Szpital Powiatowy im. W. Biegańskiego w Iławie	Raport o sytuacji ekonomiczno-finansowej za rok 2021
Szpital Specjalistyczny w Jasle	Raport o sytuacji ekonomiczno-finansowej za rok 2021
Miejski Szpital Zespolony w Olsztynie	Sprawozdanie z działalności statutowej oraz wykonania planu finansowego za rok 2021
Miejski Zespół Opieki Zdrowotnej Sp. z o.o. we Włocławku	Sprawozdanie finansowe za rok 2021
Samodzielny Publiczny Miejski Zakład Opieki Zdrowotnej w Słupsku	Sprawozdanie finansowe za rok 2021
Samodzielny Publiczny Zespół Opieki Zdrowotnej w Świdnicy	Sprawozdanie finansowe za rok 2021
Szpital Miejski nr 4 Sp. z o.o. w Gliwicach	Sprawozdanie finansowe za rok 2021
Zespół Opieki Zdrowotnej Szpitala Powiatowego w Sochaczewie	Sprawozdanie finansowe za rok 2021
Samodzielny Publiczny Zespół Opieki Zdrowotnej w Proszowicach	Sprawozdanie z działalności statutowej oraz wykonania budżetu za rok 2019
Giżycka Ochrona Zdrowia Sp. z o.o.	Sprawozdanie zarządu z działalności za rok 2021
Sosnowiecki Szpital Miejski Sp. z o.o. w restrukturyzacji	Sprawozdanie zarządu z działalności za rok 2021
Wielospecjalistyczny Szpital Powiatowy SA w Tarnowskich Górach	Sprawozdanie z działalności zarządu za rok 2021
Inne podmioty lecznicze	
Lotnicze Pogotowie Ratunkowe	Raport o sytuacji ekonomiczno-finansowej za rok 2021
Szpital Uzdrowskiowy „Willa Fortuna” SPZOZ w Kołobrzegu	Raport o sytuacji ekonomiczno-finansowej za rok 2021
Szczecińskie Centrum Zdrowia SPZOZ	Raport o sytuacji ekonomiczno-finansowej za rok 2021
Wojewódzka Stacja Pogotowia Ratunkowego SPZOZ w Poznaniu	Raport o sytuacji ekonomiczno-finansowej za rok 2021
EMC Instytut Medyczny SA	Sprawozdanie zarządu za rok 2021
Grupa Kapitałowa Swissmed Centrum Zdrowia SA	Sprawozdanie zarządu z działalności za okres 1 kwietnia – 30 września 2021 r.
Niepubliczny Zakład Opieki Zdrowotnej GAJA Sp. z o.o. w Grzebielinie, Cieszkowie	Sprawozdanie finansowe za rok 2021
NZO Euromedic SA w Katowicach	Sprawozdanie finansowe za rok 2021
NZO Przychodnia Sp. z o.o. w Kościerzynie	Sprawozdanie finansowe za rok 2021
Przychodnia Sp. z o.o. w Skwierzynie	Sprawozdanie finansowe za rok 2021
BetaMed SA	Sprawozdanie z działalności zarządu za rok 2021
Medicover Sp. z o.o.	Sprawozdanie z działalności zarządu za rok 2021
Niepubliczny Zakład Opieki Zdrowotnej Centrum Medyczne DIAMED Sp. z o.o.	Sprawozdanie z działalności zarządu za rok 2021
Centrum medyczne ARS MEDICA Sp. z o.o. w Olsztynie	Sprawozdanie z działalności zarządu za rok 2021

Ministerstwo Zdrowia	
Dane zbiorcze z 56 szpitali (39 stacjonarnej i dziennej opieki, 17 opieki dziennej)	MZ-29 Sprawozdanie z działalności szpitala ogólnego (za rok 2019)
Sprawozdania statystyczne – Ministerstwo Spraw Wewnętrznych i Administracji według wzorów	
MSWiA-29	Sprawozdanie o pracujących w samodzielnych publicznych zakładach opieki zdrowotnej MSWiA
MSWiA-30	Sprawozdanie o specjalistach pracujących w samodzielnych publicznych zakładach opieki zdrowotnej MSWiA
MSWiA-32	Sprawozdanie z działalności ambulatoryjnej samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej MSWiA
MSWiA-33	Sprawozdanie z działalności zakładu długoterminowej, stacjonarnej opieki zdrowotnej MSWiA
MSWiA-34	Sprawozdanie o zarejestrowanych w poradni kardiologicznej
MSWiA-35	Sprawozdanie o leczonych w poradni skórno-wenerologicznej
MSWiA-36	Sprawozdanie z działalności jednostki leczenia ambulatoryjnego dla osób z zaburzeniami psychicznymi, osób uzależnionych od alkoholu oraz innych substancji psychoaktywnych
MSWiA-36a	Sprawozdanie z działalności zespołu / oddziału leczenia środowiskowego/domowego
MSWiA-38	Sprawozdanie z działalności działów usprawniania leczniczego
MSWiA-39	Sprawozdanie o leczonych w poradni gruźlicy i chorób płuc
MSWiA-41	Sprawozdanie z działalności profilaktycznej
MSWiA-42	Sprawozdanie z działalności ambulatoriów
MSWiA-43	Sprawozdanie z działalności szpitala ogólnego i szpitala specjalistycznego
MSWiA-44	Sprawozdanie z działalności Centrum Krwiodawstwa i Krwiolecznictwa
MSWiA-45	Sprawozdanie z leczenia uzdrowiskowego, stacjonarnych zakładów rehabilitacji leczniczej
MSWiA-46	Sprawozdanie ze zużycia krwi i jej składników w samodzielnych publicznych zakładach opieki zdrowotnej MSWiA
Sprawozdania statystyczne Ministerstwa Zdrowia – według wzorów	
MZ-03	Sprawozdanie o finansach podmiotów wykonujących działalność leczniczą z sektora publicznego
MZ-06	Sprawozdanie z realizacji profilaktycznej opieki zdrowotnej nad uczniami w szkołach
MZ-11	Sprawozdanie o działalności i pracujących w ambulatoryjnej opiece zdrowotnej
MZ-13	Roczne sprawozdanie o leczonych w poradni gruźlicy i chorób płuc
MZ-14	Roczne sprawozdanie o leczonych w poradni skórno-wenerologicznej
MZ-15	Sprawozdanie z działalności jednostki leczenia ambulatoryjnego dla osób z zaburzeniami psychicznymi, osób uzależnionych od alkoholu oraz innych substancji psychoaktywnych
MZ-19	Sprawozdanie z działalności zespołu leczenia środowiskowego
MZ-24	Roczne sprawozdanie o przerwaniach ciąży wykonanych w placówkach ambulatoryjnej opieki zdrowotnej
MZ-29	Sprawozdanie o działalności szpitala ogólnego
MZ-29A	Sprawozdanie o działalności podmiotu wykonującego działalność leczniczą w zakresie długoterminowej opieki zdrowotnej
MZ-30	Sprawozdanie podmiotu wykonującego działalność leczniczą w zakresie psychiatrycznej opieki stacjonarnej (oraz dziennej)
MZ-35A	Sprawozdanie lekarza przeprowadzającego badania profilaktyczne pracujących
MZ-35B	Sprawozdanie z działalności podmiotu wykonującego działalność leczniczą realizującego świadczenia z zakresu profilaktycznej opieki zdrowotnej nad pracownikami
MZ-42	Sprawozdanie z działalności Regionalnego Centrum Krwiodawstwa i Krwiolecznictwa oraz Wojskowego Centrum Krwiodawstwa i Krwiolecznictwa

MZ-54	Roczne sprawozdanie ze szczepień ochronnych
MZ-55	Tygodniowy, dzienny meldunek o zachorowaniach i podejrzeniach zachorowań na grypę za okres, dzień
MZ-88	Sprawozdanie o pracujących w podmiotach wykonujących działalność leczniczą
MZ-89	Sprawozdanie o specjalistach pracujących w podmiotach wykonujących działalność leczniczą
Inne sprawozdania statystyczne i podobne – według wzorów	
F-03	Sprawozdanie o stanie i ruchu środków trwałych
OS-6	Sprawozdanie o odpadach (z wyłączeniem odpadów komunalnych, składane przez podmioty, które wytworzyły na terenie jednej gminy powyżej 1 tysiąca ton odpadów)
PNT-01	Sprawozdanie o działalności badawczej i rozwojowej (B + R)
Rb-Z	Kwartalne sprawozdanie o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji
Rb-N	Kwartalne sprawozdanie o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych
RF-02	Sprawozdanie o stanie należności i zobowiązań
Z-03	Sprawozdanie o zatrudnieniu i wynagrodzeniach
Z-06	Sprawozdanie o pracujących, wynagrodzeniach i czasie pracy
ZD-2	Sprawozdanie z działalności leczniczej zakładów lecznictwa uzdrowiskowego, stacjonarnych zakładów rehabilitacji leczniczej
ZD-3	Sprawozdanie z ambulatoryjnej opieki zdrowotnej
ZD-4	Sprawozdanie z pomocy doraźnej i ratownictwa medycznego

Załącznik 2

Kwestionariusz ankietowy

Szanowni Państwo!

Kieruję do Państwa ankietę dotyczącą sprawozdawczości modelu biznesu jednostek ochrony zdrowia, będącej elementem ujawnień niefinansowych. Model biznesu wyraża stosowany przez jednostkę system optymalnego wykorzystania zasobów (kapitałów) w ramach działań biznesowych celem dostarczenia produktów i osiągnięcia rezultatów. Efektem jest więc tworzenie wartości dla różnych interesariuszy jednostki oraz niej samej. Kapitały wyrażają różnego rodzaju zasoby zaangażowane w realizację działań jednostki. Działania biznesowe oznaczają kluczowe działania i procesy podejmowane dla tworzenia wartości. Produkty stanowią podstawowe efekty działalności (usługi zdrowotne) oraz produkty uboczne, także o negatywnym charakterze (np. odpady). Rezultaty wyrażają negatywne i pozytywne oddziaływanie działalności jednostki na jej otoczenie oraz nią samą.

Ankieta ma charakter anonimowy, jej wypełnienie zajmuje ok. 20 minut, a pozyskane dane zostaną wykorzystane wyłącznie w celach badawczych prowadzonych przeze mnie analiz w Uniwersytecie Ekonomicznym w Katowicach.

Dziękuję za poświęcony czas i wsparcie!

Dane wstępne (metryczka):

1. **Grupa interesariuszy podmiotu leczniczego, do której Pani/Pan się zalicza:**
 - a) Kadra zarządzająca podmiotem leczniczym
 - b) Organ tworzący, właściciele, inwestorzy
 - c) Pacjenci
 - d) Pozostali interesariusze (płatnicy, w tym Narodowy Fundusz Zdrowia, Ministerstwo Zdrowia, politycy, Agencja Oceny Technologii Medycznych i Taryfikacji, dostawcy, podwykonawcy, media, lokalne społeczeństwo, instytucje podatkowe, instytucje finansowe, organy kontroli państwowej, organy nadzoru, inne).
2. **Forma organizacyjno-prawna jednostki ochrony zdrowia (pytanie dotyczy wyłącznie respondentów, którzy zaznaczyli odpowiedź a) w pytaniu nr 1):**
 - a) Samodzielny Publiczny Zakład Opieki Zdrowotnej (SPZOZ)
 - b) Niepubliczny podmiot leczniczy (spółka kapitałowa)
 - c) Niepubliczny podmiot leczniczy (spółka osobowa lub jednoosobowa działalność gospodarcza osoby fizycznej)
 - d) Inna forma organizacyjno-prawna

3. **Liczba zatrudnionych w jednostce ochrony zdrowia (osoby) (pytanie dotyczy wyłącznie respondentów, którzy zaznaczyli odpowiedź a) w pytaniu nr 1):**
 - a) Do 49
 - b) 50-249
 - c) 250 i więcej
4. **Płeć:**
 - a) Kobieta
 - b) Mężczyzna
 - c) Inna
 - d) Nie chcę podawać
5. **Wiek (w latach):**
.....
6. **Wykształcenie:**
 - a) Średnie ekonomiczne
 - b) Średnie (inne niż ekonomiczne)
 - c) Wyższe ekonomiczne
 - d) Wyższe (inne niż ekonomiczne)
 - e) Inne
7. **Doświadczenie zawodowe w zakresie finansów, ekonomii i zarządzania:**
 - a) Do 3 lat
 - b) Od 3 do 10 lat
 - c) Powyżej 10 lat
 - d) Nie mam

Część główna:

I. Pytania ogólne:

1. **Jak można obecnie ocenić spójność raportowania o modelu biznesu jednostki ochrony zdrowia (możliwa jedna odpowiedź):**
 - a) Częstkowe, rozproszone, nieuporządkowane i niespójne
 - b) Wysoka spójność, uporządkowane i wystarczająco uregulowane prawnie
 - c) Raczej skupione i uporządkowane, choć swobodne w formie prezentacji
 - d) Nie mam zdania / nie wiem
2. **W jakiej postaci powinna być sporządzana sprawozdawczość modelu biznesu (możliwa jedna odpowiedź):**
 - a) Częstkowej w ramach różnych sprawozdań finansowych i niefinansowych, w tym mieszanych
 - b) Odrębnej jako jedno wydzielone, kompleksowe sprawozdanie o modelu biznesu
 - c) Odrębnej jako element/załącznik innego sprawozdania
 - d) Nie mam zdania

3. W jakiej formie powinna być sporządzana sprawozdawczość modelu biznesu (możliwa jedna odpowiedź):

- a) Wyłącznie w formie opisowej
- b) Wyłącznie w formie finansowej (liczbowej)
- c) Głównie w formie opisowej, lecz wspartej o informacje finansowe
- d) Głównie w formie finansowej, lecz wspartej o informacje opisowe
- e) W formie mieszanej, w zależności od potrzeb i możliwości jednostki
- f) Nie mam zdania

4. Kreacja wartości przez jednostkę ochrony zdrowia powinna być rozpatrywana (możliwa jedna odpowiedź):

- a) Głównie w wymiarze finansowym, np. w postaci zysku lub przepływów pieniężnych
- b) Głównie jako oddziaływanie na zasoby jednostki i jej otoczenia poprzez ich zwiększenie lub transformację
- c) Głównie w wymiarze niefinansowym jako osiągnięcie wyników społecznych poprzez tworzenie wartości dodanej dla otoczenia (np. pacjentów, lokalnego środowiska)
- d) We wszystkich wyżej wymienionych obszarach
- e) Nie mam zdania

5. Czy model biznesu jednostki ochrony zdrowia powinien definiować, w jaki sposób tworzona jest wartość (finansowa i niefinansowa):

- a) Tak
- b) Nie
- c) Nie mam zdania

II. Istotność ujawnień sprawozdawczych o poszczególnych kapitałach jednostki ochrony zdrowia:

W poniższych pytaniach proszę wskazać poziom istotności zgodnie ze schematem odpowiedzi:

- 1 – Zdecydowanie nieistotny
- 2 – Raczej nieistotny
- 3 – Nie mam zdania
- 4 – Raczej istotny
- 5 – Zdecydowanie istotny

1. Proszę ocenić istotność ujawnień sprawozdawczych o przykładowych elementach kapitałów:

Kapitał	Istotność ujawnień w skali 1-5	Kapitał	Istotność ujawnień w skali 1-5
Kapitał finansowy: 1. Zasoby pieniężne i należności 2. Kapitał własny 3. Obce źródła finansowania (zobowiązania, kontrakty, dotacje, kredyty i inne) 4. Struktura podstawowych kosztów		Kapitał społeczny i relacyjny: 1. Współpraca z ośrodkami medycznymi 2. Otrzymane darowizny 3. Działania dla promocji zdrowia 4. Certyfikaty akredytacyjne i jakości, reputacja jednostki	
Kapitał ludzki: 1. Kadra medyczna (doświadczenie, kwalifikacje, płeć, rozwój) 2. Kadra niemedyczna (doświadczenie, kwalifikacje, płeć, rozwój) 3. Absencje, rotacja i inne 4. Wynagrodzenia według grup		Kapitał naturalny: 1. Zużycie zasobów naturalnych (według rodzaju i źródeł pozyskania) 2. Wykorzystanie krwi i składników krwiopochodnych 3. Odpady medyczne i ich zagospodarowanie 4. Inwestycje i działania proekologiczne	
Kapitał intelektualny: 1. Wypracowane procedury postępowań medycznych 2. Bazy danych / rejestry pacjentów o określonych schorzeniach 3. Publikacje naukowe pracowników, nagrody naukowe i medyczne 4. Nakłady na prace rozwojowe		Kapitał wytwórczy: 1. Urządzenia medyczne, łóżka szpitalne 2. Leki i materiały medyczne 3. Dostęp do infrastruktury miejskiej (np. sieć informatyczna, drogi lokalne) 4. Lokalizacja jednostki	

2. Proszę ocenić istotność ujawnień w sprawozdawczości modelu biznesu jednostki ochrony zdrowia wskazanych poniżej kluczowych kapitałów/zasobów:

- a) kapitał finansowy
- b) kapitał wytwórczy
- c) kapitał ludzki
- d) kapitał intelektualny
- e) kapitał społeczny i relacyjny
- f) kapitał naturalny

3. Proszę ocenić istotność ujawnień sprawozdawczych o przykładowych elementach działań biznesowych:

Działania	Istotność ujawnień w skali 1-5	Działania	Istotność ujawnień w skali 1-5
Rozwój usług i świadczenie usług: 1. Plany procesów digitalizacji 2. Prognozy i projekty poszerzania zakresu usług 3. Umowy o współpracę 4. Grupy pacjentów, opis i segmentacja rynku 5. Wykonanie kontraktów z NFZ i innych, wyniki finansowe i rzeczowe według rodzaju i miejsc 6. Inne wskaźniki pomiaru działalności (obłożenie łóżek, hospitalizacje, kolejki i inne)		Zarządzanie relacjami: 1. Promocja w otoczeniu i udział w akcjach społecznych 2. Promocja jako pracodawcy i kooperanta 3. Zarządzanie rozrachunkami (wiekowanie, odpisy, płynność itp.) 4. Udzielone gwarancje i zabezpieczenia	
Kształcenie kadr i prowadzenie badań, w tym klinicznych: 1. Finansowanie staży, szkoleń, publikacji 2. Konferencje naukowe, udział pracowników w badaniach 3. Inne inwestycje w rozwój zasobów kadrowych 4. Umowy dydaktyczne z uczelniami i szkołami 5. Granty i badania kliniczne, w tym współpraca z innymi ośrodkami 6. Przychody i koszty działań badawczych			

4. Proszę ocenić istotność ujawnień sprawozdawczych o przykładowych produktach podstawowych i ubocznych (w tym odpadach):

Produkty	Istotność ujawnień w skali 1-5	Działania	Istotność ujawnień w skali 1-5
Produkty podstawowe: 1. Świadczenia opieki zdrowotnej według rodzaju, dynamika zmian, prognozy 2. Liczba pacjentów, porady, hospitalizacje (w tym wiek, płeć, schorzenia, źródło finansowania) 3. Inne produkty (np. żywienie, nocleg)		Produkty uboczne i odpady: 1. Produkcja krwi i preparatów krwio pochodnych oraz straty krwi 2. Odpady medyczne (rodzaj, formy zagospodarowania) 3. Odpady niemedyce (rodzaj, forma zagospodarowania)	

5. Proszę ocenić istotność ujawnień sprawozdawczych o przykładowych rezultatach:

Rezultaty	Istotność ujawnień w skali 1-5	Rezultaty	Istotność ujawnień w skali 1-5
Pozytywne: 1. Wzrost bezpieczeństwa, świadomości zdrowotnej społeczeństwa 2. Łańcuch powiązań z lokalnym biznesem, udział we wpływach podatkowych, miejsca pracy 3. Zwrot z inwestycji dla inwestorów 4. Nadwyżki finansowe, korzystne wskaźniki finansowe 5. Poprawa reputacji w otoczeniu 6. Potencjał rozwoju i nowych inwestycji		Negatywne: 1. Wpływ na środowisko naturalne (odpady, emisja gazów) 2. Błędy medyczne, zakażenia medyczne (w tym pracowników) 3. Roszczenia kontrahentów o zaległe płatności 4. Zużycie aktywów, koszty działania 5. Pogorszenie nastrojów pracowniczych 6. Zakłócenie stabilności działania wskutek zabezpieczania nagłych potrzeb zdrowotnych	

6. Proszę ocenić istotność ujawnień w sprawozdawczości modelu biznesu jednostki ochrony zdrowia wskazanych poniżej działań, produktów, rezultatów:

- Działania dotyczące rozwoju usług
- Działania dotyczące świadczenia usług
- Działania dotyczące kształcenia kadr
- Działania dotyczące prowadzenia badań naukowych, w tym klinicznych
- Działania dotyczące zarządzania relacjami
- Produkty podstawowe
- Produkty uboczne (w tym odpady)
- Pozytywne rezultaty działalności
- Negatywne rezultaty działalności

7. Proszę ocenić wartość poznawczą sprawozdawania o elementach modelu biznesu dla oceny sprawności działania jednostki:

- Kapitał finansowy
- Kapitał wytwórczy
- Kapitał ludzki
- Kapitał intelektualny
- Kapitał społeczny i relacyjny
- Kapitał naturalny
- Działania dotyczące rozwoju usług
- Działania dotyczące świadczenia usług
- Działania dotyczące kształcenia kadr
- Działania dotyczące prowadzenia badań naukowych, w tym klinicznych
- Działania dotyczące zarządzania relacjami
- Produkty podstawowe
- Produkty uboczne (w tym odpady)

- n) Pozytywne rezultaty działalności
- o) Negatywne rezultaty działalności

8. Proszę ocenić wartość poznawczą sprawozdawania o elementach modelu biznesu dla wspomagania w podejmowaniu decyzji:

- a) Kapitał finansowy
- b) Kapitał wytwórczy
- c) Kapitał ludzki
- d) Kapitał intelektualny
- e) Kapitał społeczny i relacyjny
- f) Kapitał naturalny
- g) Działania dotyczące rozwoju usług
- h) Działania dotyczące świadczenia usług
- i) Działania dotyczące kształcenia kadr
- j) Działania dotyczące prowadzenia badań naukowych, w tym klinicznych
- k) Działania dotyczące zarządzania relacjami
- l) Produkty podstawowe
- m) Produkty uboczne (w tym odpady)
- n) Pozytywne rezultaty działalności
- o) Negatywne rezultaty działalności

III. Sprawozdawczość modelu biznesu – podsumowanie:

W kolejnym pytaniu proszę wskazać zgodność z podanymi stwierdzeniami z wykorzystaniem schematu odpowiedzi:

- 1 – Zdecydowanie się nie zgadzam
- 2 – Raczej się nie zgadzam
- 3 – Nie mam zdania
- 4 – Raczej się zgadzam
- 5 – Zdecydowanie się zgadzam

1. Adaptacja powszechnych reguł sprawozdawczości modelu biznesu do specyfiki działalności jednostek ochrony zdrowia może zwiększyć wartość poznawczą tego zakresu:

1 – 2 – 3 – 4 – 5

2. Czy Pani/Pana zdaniem sprawozdawczość modelu biznesu jednostek ochrony zdrowia może kształtować zachowania odbiorców w obszarze ekonomicznym:

- a) Tak
- b) Nie
- c) Nie mam zdania

- 3. Czy Pani/Pana zdaniem sprawozdawczość modelu biznesu jednostek ochrony zdrowia może kształtować zachowania odbiorców w obszarze społecznym:**
- a) Tak
 - b) Nie
 - c) Nie mam zdania
- 4. Czy Pani/Pana zdaniem sprawozdawczość modelu biznesu jednostek ochrony zdrowia może kształtować zachowania odbiorców w obszarze środowiskowym:**
- a) Tak
 - b) Nie
 - c) Nie mam zdania
- 5. Które z poniższych zdań najlepiej odzwierciedla istotę modelu biznesu działalności leczniczej:**
- a) Model biznesu przedstawia sposób tworzenia wartości w wymiarze finansowym i niefinansowym i jej wykorzystania przez otoczenie jednostki oraz nią samą
 - b) Model biznesu przedstawia generowanie przepływów środków pieniężnych oraz wyników finansowych jednostki
 - c) Model biznesu przedstawia realizację głównego celu działalności jednostki, jakim jest osiągnięcie zysków
 - d) Model biznesu przedstawia realizację głównego celu działalności jednostki, jakim jest zaspokajanie potrzeb ochrony zdrowia

Spis literatury

- Abad-Segura E., Gonzalez-Zamar M.-D., Squillante M. (2021). *Examining the Research on Business Information-Entropy Correlation in the Accounting Process of Organizations*. "Entropy", 23, 1493. DOI: 10.3390/e23111493.
- Abela M. (2020). *Paradise Lost: Accounting Narratives Without Numbers*. "Accounting, Economics, and Law: A Convivium", 10(2), 20190035. DOI: 10.1515/acl-2019-0035.
- Abramowicz W. (2008). *Filtrowanie informacji*. Akademia Ekonomiczna. Poznań.
- Accountancy Europe (2017). *Core & More. An Opportunity for Smarter Corporate Reporting*. Cogito Series, <https://accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/2022/12/170918-Publication-Core-More-1.pdf?v1> (dostęp: 12.07.2022).
- Adamek-Hyska D., Strojek-Filus M., Tkocz-Wolny K., Wszelaki A. (2019). *Zmiany zakresu informacyjnego raportów finansowych i niefinansowych*. Uniwersytet Ekonomiczny. Katowice.
- Afuah A., Tucci C.L. (2003). *Internet Business Models and Strategies: Text and Cases*. McGraw-Hill. New York.
- Ahuvia A. (2001). *Traditional, Interpretive, and Reception Based Content Analyses: Improving the Ability of Content Analysis to Address Issues of Pragmatic and Theoretical Concern*. "Social Indicators Research", 54(2), 139-172. DOI: 10.1023/A:1011087813505.
- Al-Baghdadi E.N., Alrub A.A., Rjoub H. (2021). *Sustainable Business Model and Corporate Performance: The Mediating Role of Sustainable Orientation and Management Accounting Control in the United Arab Emirates*. "Sustainability", 13, 8947. DOI: 10.3390/su13168947.
- Alexander D. (2018). *Global Financial Reporting from European and UK Perspectives: Theoretical, Conceptual and Regulatory Approach*. In: D. Alexander, S.A. Zeff, R. Ignatowski (eds.). *Global Financial Reporting. The Past, Present and Likely Future*. Nieoczywiste, GAB Media. Łódź, 1-62.
- Alexander D., Nobes Ch. (2011). *Financial Accounting*. Prentice Hall. Harlow et al.
- Alsaeed K. (2006). *The Association Between Firm-Specific Characteristics and Disclosure: The Case of Saudi Arabia*. "Managerial Auditing Journal", 21, 476-496. DOI: 10.1108/02686900610667256.
- Alt R., Zimmerman H.D. (2001). *Introduction to Special Section on Business Models*. "Electronic Markets", 11(1), 3-9.
- Amit R., Zott C. (2001). *Value Creation in E-Business*. "Strategic Management Journal", 22, 493-520. DOI: 10.1002/smj.187.
- Andrzejewski M., Grabiński K., Kędzior M. (2006). *Analiza finansowa z zastosowaniem systemów informatycznych*. „Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie”, 702, 39-57.
- Angeli F., Jaiswal A.K. (2016). *Business Model Innovation for Inclusive Health Care Delivery at the Bottom of the Pyramid*. "Organization & Environment", 29(4), 486-507. DOI: 10.1177/1086026616647174.

- Applegate L.M. (2001). *Emerging E-Business Models*. "Harvard Business Review", 79(1), 79-87.
- Ara M., Harani B. (2020). *Integrated Reporting Insight: Why Organisation Voluntarily Reports?*. "International Journal of Scientific and Technology Research", 9(1), 3055-3069.
- Artienwicz N., Jaworska E., Korzeniowska D., Maruszewska E.W. (2021). *Kognitywne i społeczne uwarunkowania podejmowania decyzji z zakresu tworzenia informacji sprawozdawczej*. Ius Publicum. Katowice.
- Atkins J., Atkins B.C., Thomson I., Maroun W. (2015). "Good" News from Nowhere: *Imagining Utopian Sustainable Accounting*. "Accounting, Auditing and Accountability Journal", 28(5), 651-670. DOI: 10.1108/AAAJ-09-2013-1485.
- Austen A., Frączkiewicz-Wronka A. (2018). *Stakeholders and Resources in Public Hospitals. Towards and Integrated View*. "Argumenta Oeconomica", 1(40), 253-274.
- Baden-Fuller C., Mangematin V. (2013). *Business Models: A Challenging Agenda*. "Strategic Organization", 11(4), 418-427.
- Baden-Fuller C., Morgan M. (2010). *Business Models as Models*. "Long Range Planning", 43, 156-171.
- Balon U., Dziadkowiec J. (2015). *Wykorzystanie wyników grupowania metodą k-średnich do analizy preferencji konsumentów żywności*. W: P. Kafel, T. Sikora (red.). *Zarządzanie jakością – osiągnięcia i wyzwania*. Uniwersytet Ekonomiczny. Kraków, 37-53.
- Baran A., Raulinajtys-Grzybek M., Karwowski M. (2020). *Merytoryczna pojemność rachunkowości zarządczej a raportowanie zrównoważonego rozwoju*. „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie”, 3(987), 63-85. DOI: 10.15678/ZNUEK.2020.0987.0304.
- Bartocci L., Picciaia F. (2013). *Towards Integrated Reporting in the Public Sector*. In: C. Busco, M.L. Frigo, A. Riccaboni, P. Quattrone (eds.). *Integrated Reporting. Concepts and Cases that Redefine Corporate Accountability*. Springer. Cham, 191-204.
- Bauer K., Hońko S., Orzeszko T., Szadziwska A. (2020). *Informacje finansowe i niefinansowe w ocenie działalności banku*. Ius Publicum. Katowice.
- Bąk M. (2021). *Accounting Narratives and Disclosures in Reporting the Case of Letters from the Management Board Presidents of Selected Companies in the Light of Narrative Economics*. „Ekonomia i Prawo”, 20(2), 213-238. DOI: 10.12775/EiP.2021.013.
- Bąk M., Strojek-Filus M. (2022). *Impression Management in Reporting Environmental Information in Groups of the Energy, Raw Materials and Fuel Sectors. Evidence from Poland*. "Economics and Environment", 83(4), 215-236. DOI: 10.34659/eis.2022.83.4.500.
- Bąk M., Strojek-Filus M., Kobiela-Pionnier K., Masztalerz M. (2022). *Narracje w sprawozdawczości finansowej i niefinansowej*. Uniwersytet Ekonomiczny. Wrocław.
- Beattie V., McInnes W., Fearnley S. (2004). *A Methodology for Analysing and Evaluating Narratives in Annual Reports: A Comprehensive Descriptive Profile and Metrics for Disclosure Quality Attributes*. "Accounting Forum", 28(3), 205-236.
- Beattie V., Smith S.J. (2013). *Value Creation and Business Models: Refocusing the Intellectual Capital Debate*. "British Accounting Review", 45(4), 243-254.
- Bek-Gaik B. (2016). *Model biznesu w sprawozdawczości organizacji – przegląd badań*. „Studia Ekonomiczne”. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, 268, 43-53.

- Bek-Gaik B., Krasodomska J. (2018). *Informacje niefinansowe jako obszar współczesnej sprawozdawczości przedsiębiorstw – definicja, źródła i proponowane kierunki badań*. „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie”, 2(974), 25-40. DOI: 10.15678/ZNUEK.2018.0974.0202.
- Bek-Gaik B., Rymkiewicz B. (2015). *Model biznesu w sprawozdawczości polskich spółek publicznych na przykładzie branży energetycznej*. „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 398, 36-52.
- Bek-Gaik B., Surowiec A. (2021). *Forward-Looking Disclosures in Integrated Reporting: Evidence from Poland*. “European Research Studies Journal”, XXIV, 4B, 952-981.
- Betz F. (2002). *Strategic Business Models*. “Engineering Management Journal”, 14(1), 21-27.
- Bigliardi B., Nosella A., Verbano Ch. (2005). *Business Models in Italian Biotechnology Industry: A Quantitative Analysis*. “Technovation”, 25(11), 1299-1306. DOI: 10.1016/j.technovation.2004.10.013.
- Bini L., Dainelli F., Giunta F., Simoni L. (2019). *Are Non-Financial KPIs in Annual Reports Really ‘Key’? – An Investigation of Company Disclosure and Analyst Reports in the UK*. ICAS.
- Blomme H. (2019). *Towards Better Corporate Reporting: Core & More*. “Schmalenbach Business Review”, 71, 263-270. DOI: 10.1007/s41464-018-0059-x.
- Błażyńska J. (2019). *Raportowanie na temat informacji niefinansowych według SIN*. „Studia Oeconomica Posnaniensia”, 7(3), 7-27. DOI: 10.18559/soep.2019.3.1.
- Boeije H., Willis G. (2013). *The Cognitive Interviewing Reporting Framework (CIFR)*. “Methodology”, 9, 87-95. DOI: 10.1027/1614-2241/a000075.
- Bonaccorsi A., Giannangeli S., Rossi C. (2006). *Entry Strategies Under Competing Standards: Hybrid Business Models in the Open Source Software Industry*. “Management Science”, 52, 1085-1098.
- Borowski J. (2013). *Łańcuch wartości jako nowa teoria zarządzania strategicznego*. „Optimum. Studia Ekonomiczne”, 2(62), 11-25.
- Bossidy L., Charan R. (2010). *Szósty zmysł w zarządzaniu firmą. Tworzenie wykonalnych planów i modeli biznesowych*. MT Biznes. Warszawa.
- Bowman C., Ambrosini V. (2010). *How Value is Created, Captured and Destroyed*. “European Business Review”, 22(5), 479-495.
- Bredenhoff E., Lent W.A.M. van, Harten W. van (2010). *Exploring Types of Focused Factories in Hospital Care: A Multiple Case Study*. “BMC Health Services Research”, 10(154), 1-16. DOI: 10.1186/1472-6963-10-154.
- Breuer H., Lüdeke-Freund F. (2017). *Values-Based Network and Business Model Innovation*. “International Journal of Innovation Management”, 21(3), 1750028. DOI: 10.1142/S1363919617500281.
- Brousseau E., Penard T. (2006). *The Economics of Digital Business Models: A Framework for Analyzing the Economics of Platforms*. “Review of Network Economics”, 6(2), 81-110.
- Brunelli S., Ranalli F. (2020). *SDGs Achievement: Commitment, Channels of Action and the Role of Integrated Reporting in the Disclosure Mechanisms*. In: S. Brunelli, F. Ranalli. *Accounting, Finance, Sustainability and Fraud*. Springer, 45-64. DOI: 10.1007/978-3-030-31193-3.

- Budzicz Ł. (2015). *Wartość poznawcza badań empirycznych w psychologii społecznej*. Rozprawa doktorska. Uniwersytet im. A. Mickiewicza. Poznań, <https://repozytorium.amu.edu.pl/server/api/core/bitstreams/bbb38180-44fc-4e19-904b-53045d7572ba/content> (dostęp: 16.07.2023).
- Burgess N., Radnor Z. (2013). *Evaluating Lean in Healthcare*. "International Journal of Health Care Quality Assurance", 26(3), 220-235. DOI: 10.1108/09526861311311418.
- Bushee B.J., Gow I.D., Taylor D.J. (2017). *Linguistic Complexity in Firm Disclosures: Obfuscation or Information?*. "Journal of Accounting Research", 56(1), 85-121. DOI: 10.1111/1475-679x.12179.
- California Telehealth Resource Center. *Patient-Provider Telehealth Workflow*, <https://www.caltrc.org/wp-content/uploads/2021/01/UMTRC-Patient-to-Provider-Workflow.pdf> (dostęp: 26.04.2022).
- Callan J., Sundin P., Suffian S., Mehta K. (2014). *Designing Sustainable Revenue Models for CHW-Centric Entrepreneurial Ventures*. In: *IEEE Global Humanitarian Technology Conference (GHTC 2014)*. Institute of Electrical and Electronics Engineers. San Jose, 687-693. DOI: 10.1109/GHTC.2014.6970357.
- Camillieri M.A. (2018). *Theoretical Insights on Integrated Reporting: The Inclusion of Non-Financial Capitals in Corporate Disclosures*. "Corporate Communications", 23(4), 567-581. DOI: 10.1108/CCIJ-01-2018-0016.
- Caputa W. (2019). *Sprawozdawcza komunikacja modelu biznesu jako wyraz inteligencji przedsiębiorstwa*. W: A. Jabłoński, M. Jabłoński (red.). *Perspektyw rozwoju modelu biznesu przedsiębiorstw – uwarunkowania strategiczne*. CeDeWu. Warszawa, 59-78.
- Caputo F., Pizzi S., Ligorio L., Leopizzi R. (2021). *Enhancing Environmental Information Transparency Through Corporate Social Responsibility Reporting Regulation*. "Business Strategy and the Environment", 30(8), 3470-3484. DOI: 10.1002/bse.2814.
- Castano R. (2014). *Towards a Framework for Business Model Innovation in Health Care Delivery in Developing Countries*. "BMC Medicine", 12(1), 1-7. DOI: 10.1186/s12916-014-0233-z.
- Castelo B.M. (2013). *Shareholder Theory*. In: S.O. Idowu, N. Capaldi, L. Zu, A.D. Gupta (eds.). *Encyclopedia of Corporate Social Responsibility*. Springer. Berlin, 2136-2141. DOI: 10.1007/978-3-642-28036-8_31.
- Cavicchi C., Oppi C., Vagnoni E. (2019). *On the Feasibility of Integrated Reporting in Healthcare: A Context Analysis Starting from a Management Commentary*. "Journal of Management Governance", 23, 345-371. DOI: 10.1007/s10997-019-09456-2.
- Centrum e-Zdrowia (2012). *Zadania Centrum e-Zdrowia*, <https://cez.bip.gov.pl/articles/pdf/105> (dostęp: 13.08.2024).
- Centrum e-Zdrowia. *System e-zdrowie (P1)*, <https://www.cez.gov.pl/pl/nasze-produkty/e-zdrowie-p1> (dostęp: 13.08.2024).
- Chapman R.L., Soosay C., Kandampully J. (2002). *Innovation in Logistic Services and the New Business Model: A Conceptual Framework*. "Managing Service Quality: An International Journal", 12(6), 358-371. DOI: 10.1108/09604520210451849.
- Charlesworth A., Davies A., Dixon J. (2012). *Reforming Payment for Health Care in Europe to Achieve Better Value. Research Report*. Nuffield Trust.

- Chartered Global Management Accountants (2017). *Global Management Accounting Principles. Executive Summary*, <https://www.cgma.org/content/dam/cgma/resources/reports/downloadabledocuments/principles-executive-summary.pdf> (dostęp: 18.05.2022).
- Chen B.-I., Li E.-D., Kazunobu Y., Ken K., Shinji N., Miao W.-J. (2010). *Impact of Adjustment Measures on Reducing Outpatient Waiting Time in a Community Hospital: Application of a Computer Simulation*. "Chinese Medical Journal", 123(5), 574-580. DOI: 10.3760/cma/j/issn.0366-6999.2010.05.013.
- Chesbrough H., Rosenbaum R.S. (2000). *The Role of the Business Model in Capturing Value from Innovation*. Working Paper 01-002. Harvard Business School. Boston, <https://www.hbs.edu/faculty/Pages/item.aspx?num=12653> (dostęp: 2.01.2022).
- Cheung Y.-L., Jiang P., Tan W. (2010). *A Transparency Disclosure Index Measuring Disclosures: Chinese Listed Companies*. "Journal of Accounting and Public Policy", 29, 259-280. DOI: 10.1016/j.jaccpubpol.2010.02.001.
- Chluska J. (2017). *Wpływ obowiązku ujawnień modelu biznesu na system rachunkowości przedsiębiorstw*. „Kwartalnik Nauk o Przedsiębiorstwie”, 3, 94-100.
- Chluska J. (2018). *Model biznesu w sprawozdawczości grupy kapitałowej działalności leczniczej*. „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 503, 89-97.
- Cho C.H., Krasodomska J., Ratliff-Miller P., Godawska J. (2021). *Internationalization and CSR Reporting: Evidence from US Companies and Their Polish Subsidiaries*. "Meditari Accountancy Research", 29(7), 135-162. DOI: 10.1108/MEDAR-06-2020-0922.
- Chomiuk A. (2015). *Společna odpowiedzialność biznesu jako imperatyw strategiczny w obliczu zmian postaw konsumenckich*. „Metropolitan”, 4(2), 59-71.
- Christensen C.M., Grossman J.H., Hwang J. (2009). *The Innovator's Prescription. A Disruptive Solution for Health Care*. McGraw-Hill Professional. New York.
- Churet C., Eccles R.G. (2014). *Integrated Reporting, Quality of Management, and Financial Performance*. "Journal of Applied Corporate Finance", 26(1), 56-64. DOI: 10/1111/jacf.12054.
- Ciechan-Kujawa M. (2020). *Business Model and Its Mapping in the Cost Accounting of Polish Enterprises*. "Eurasian Studies in Business and Economics", 12(2), 103-114. DOI: 10.1007/978-3-030-35051-2_7.
- Clark T., Osterwalder A., Pigneur Y. (2013). *Model biznesowy* Ty. Helion. Gliwice.
- Clement R.W. (2005). *The Lessons from Stakeholder Theory for U.S. Business Leaders*. "Business Horizons", 48, 255-264.
- Coate C.J., Mitschow M.C. (2015). *Benefit Corporations as a Socially Responsible Business Model: The Role of Accounting*. "Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting", 19, 129-147.
- Consler J.E. (1979). *The Capital Expenditure Process in Short-Term, Voluntary Non-Profit Community Hospitals in the State of Minnesota*. "Abstracts of Health Care Management Studies", 16(1), 21250 FM.
- Cook D., Thompson J.E., Habermann E.B., Visscher S.L., Dearani J.A., Roger V.L., Borah B.J. (2014). *From Solution Shop Model to Focused Factory in Hospital Surgery: Increasing Care Value and Predictability*. "Health Affairs", 33(5), 746-755. DOI: 10.1377/hlthaff.2013.1266.

- Cook W.H. (1968). *Decision Analysis for Product Development*. "IEEE Transactions on Systems Science and Cybernetics", 4(3), 342-354. DOI: 10.1109/TSSC.1968.3001128.
- Czakon W. (2005). *Łańcuch wartości w teorii zarządzania przedsiębiorstwem*. Akademia Ekonomiczna. Katowice.
- Dagliene L., Frendzel M., Sutiene K., Wnuk-Pel T. (2020). *Wise Managers Think About Circular Economy, Wiser Report and Analyze It. Research of Environmental Reporting Practices in EU Manufacturing Companies*. "Journal of Cleaner Production", 274, 121968. DOI: 10.1016/j.jclepro.2020.121968.
- Dameri R.P., Ferrando P.M. (2022). *Value Creation Disclosure: The International Integrated Reporting Framework Revisited in the Light of Stakeholder Theory*. "Meditari Accountancy Research", 30(3), 739-761. DOI: 10.1108/MEDAR-11-2020-1103.
- Dawson A., Ananyan S. (2017). *The Role of Unstructured Data in Healthcare Analytics. Actionable Intelligence in Healthcare*. In: J. Liebowitz, A. Dawson (eds.). *Actionable Intelligence in Healthcare*. Auerbach Publications, 241-262. DOI: 10.1201/9781315208442.
- Derun I., Mysaka H. (2018). *Stakeholder Perception of Financial Performance in Corporate Reputation Formation*. "Journal of International Studies", 11(3), 112-123. DOI: 10.14254/2071-8330.2018/11-3/10.
- Disle Ch., Périer S., Bertrand F., Gonthier-Besacier N., Dans P.P. (2016). *Business Model and Financial Reporting: How Has the Concept Been Integrated into the IFRS Framework?*. "Accounting Auditing Control", 22(1), 85-119.
- Dobija D., Arena C., Kozłowski L., Krasodomska J., Godawska J. (2023). *Towards Sustainable Development: The Role of Directors' International Orientation and Their Diversity for Non-Financial Disclosure*. "Corporate Social Responsibility and Environmental Management", 30(1), 66-90. DOI: 10.1002/csr.2339.
- Dratwińska-Kania B., Ferens A., Szewieczek A. (2021). *Raportowanie zintegrowane o modelu biznesu w kreowaniu wartości przedsiębiorstwa*. CeDeWu. Warszawa.
- Drenda L. (2016). *Teoria wartości, wartość teorii*. „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, 259, 39-48.
- Drucker P.F. (2002). *Myśli przewodnie Druckera*. MT Biznes. Warszawa.
- Duczowska-Piasecka M. (2011). *Istota modelu biznesu*. W: M. Duczowska-Piasecka (red.). *Model biznesu w zarządzaniu przedsiębiorstwem*. Szkoła Główna Handlowa. Warszawa, 55-88.
- Dyczkowska J., Fijałkowska J. (2022). *Model of Integrated Reporting 'Concept in Practice' in the Light of Pragmatic Constructivist Paradigm: Case Studies of Life Science Companies*. "Accounting, Auditing & Accountability Journal", 35(8), 1745-1774. DOI: 10.1108/AAAJ-07-2019-4093.
- Dziekański P. (2012). *Informacja jako dobro ekonomiczne będące źródłem przewagi konkurencyjnej*. „Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy”, 24, 387-403.
- Eccles R.G., Krzus M.P. (2010). *Integrated Reporting for a Sustainable Strategy*. John Wiley & Sons.
- Eccles R.G., Serafeim G. (2015). *Corporate and Integrated Reporting: A Functional Perspective*. In: E. Lawler, S. Mohrman, J. O'Toole (eds.). *Corporate Stewardship: Achieving Sustainable Effectiveness*. Greenleaf, 1-21. DOI: 10.2139/ssrn.2388716.
- Eisenmann T. (2002). *Internet Business Models, Text and Cases*. McGraw-Hill Irwin. New York.

- EMC SA, <https://www.emc-sa.pl/> (dostęp: 5.02.2023).
- EMIS, <https://www.emis.com/pl> (dostęp: 12.06.2023).
- ENEL, www.enel.pl (dostęp: 2.02.2023).
- Ethiraj S., Guler I., Singh H. (2000). *The Impact of Internet and Electronic Technologies on Firms and Its Implications for Competitive Advantage*, <http://d1c25a6gwz7q5e.cloudfront.net/papers/977.pdf> (dostęp: 7.01.2022).
- European Financial Reporting Advisory Group (2013). *Getting a Better Framework. The Role of the Business Model in Financial Reporting. Bulletin*. The French Autorité des Normes Comptables, The Accounting Standards Committee of Germany, The Organismo Italiano di Contabilità, The UK Financial Reporting Council, <https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2FBulletin%2520Getting%2520a%2520Better%2520Framework%2520-%2520The%2520Role%2520of%2520the%2520Business%2520Model%2520in%2520Financial%2520Reporting.pdf&AspxAutoDetectCookieSupport=1> (dostęp: 13.03.2022).
- European Financial Reporting Advisory Group (2014). *The Role of the Business Model in Financial Statement. Feedback Statement in Research Paper*. Autorite des Normes Comptables, Financial Reporting Council, https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FProject%20Documents%2F206%2F140922_EFR_CF_BUSINESSMODELPUBLICATON_FB.pdf&AspxAutoDetectCookieSupport=1 (dostęp: 26.07.2022).
- European Union (2019). *Assessing the Impact of Digital Transformation of Health Services*. Expert Panel on Effective Ways of Investing in Health, https://ec.europa.eu/health/system/files/2019-11/022_digitaltransformation_en_0.pdf (dostęp: 26.04.2022).
- Evan W., Freeman E. (1993). *A Stakeholder Theory of the Modern Corporation: Kantian Capitalism*. In: G.D. Chryssides, J.H. Kaler (eds.). *An Introduction to Business Ethics*. Chapman and Hall. London, 97-106.
- Faber M., Bosch M., Wollersheim H., Leatherman S., Grol R. (2009). *Public Reporting in Health Care: How Do Consumers Use Quality-of-Care Information? A Systematic Review*. "Medical Care", 47(1), 1-8.
- Falencikowski T. (2015). *Odnowa biznesu*. „Management Forum”, 3(1), 61-69.
- Falencikowski T. (2019). *Spójność modelu biznesu. Koncepcja i pomiar*. CeDeWu. Warszawa.
- Field A. (2018). *Discovering Statistics Using IBM SPSS Statistics*. Sage.
- Fieldston E., Terwiesch C., Altschuler S. (2013). *Application of Business Model Innovation to Enhance Value in Health Care Delivery*. "JAMA Pediatrics", 167(5), 409-411. DOI: 10.1001/jamapediatrics.2013.1221.
- Fielt E. (2014). *Conceptualising Business Models: Definitions, Frameworks and Classifications*. "Journal of Business Models", 1(1), 85-105.
- Fijałkowska J., Sobczyk M. (2018). *Ujawnienie tworzenia wartości poprzez sześć kapitalów w raporcie zintegrowanym*. „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, 369, 54-67.
- Financial Reporting Council (2014). *Guidance on the Strategic Report. Limited*, <https://www.frc.org.uk/getattachment/fb05dd7b-c76c-424e-9daf-4293c9fa2d6a/Guidance-on-the-Strategic-Report-31-7-18.pdf> (dostęp: 16.05.2022).

- Financial Reporting Council (2016). *Lab Project Report: Business Model Reporting*, <https://www.frc.org.uk/getattachment/4b73803d-1604-42cc-ab37-968d29f9814c/FR-C-Lab-Business-model-reporting-v2.pdf> (dostęp: 25.07.2022).
- Financial Reporting Council (2018a). *Business Model Reporting; Risk and Viability Reporting. Where Are We Now?*, <https://www.frc.org.uk/getattachment/43c07348-e175-45c4-a6e0-49f7ecabdf36/Business-Models-Lab-Implementation-Study-2018.pdf> (dostęp: 25.07.2022).
- Financial Reporting Council (2018b). *Guidance on the Strategic Report. Limited*, <https://www.frc.org.uk/getattachment/fb05dd7b-c76c-424e-9daf-4293c9fa2d6a/Guidance-on-the-Strategic-Report-31-7-18.pdf> (dostęp: 26.06.2022).
- Firend A.R. (2018). *Business Model: Simplified with Examples from Global Companies*. CreateSpace.
- Firlej K. (2013). *Model biznesu w zarządzaniu przedsiębiorstwem spożywczym*. „Przedsiębiorczość i Zarządzanie”, XIV, 13, II, 27-39.
- Fisher W.R. (1989). *Clarifying the Narrative Paradigm*. “Communication Monographs”, 56(1), 55-58.
- Flejterski S. (2019). *Współczesne nauki o finansach – status metodologiczny, struktura, otoczenie, paradygmaty*. W: M. Gorynia (red.). *Ewolucja nauk ekonomicznych. Jedność a różnorodność, relacje do innych nauk, problemy klasyfikacyjne*. Polska Akademia Nauk. Warszawa, 78-95.
- Flower J. (2015). *The International Integrated Reporting Council: A Story of Failure*. “Critical Perspectives on Accounting”, 47, 1-17.
- Frąckiewicz-Wronka A. (2001). *Reforma systemu opieki zdrowotnej w perspektywie integracji z Unią Europejską. Wybrane aspekty zachodzących zmian*. Akademia Ekonomiczna. Katowice.
- Freeman R.E. (1984). *Strategic Management: A Stakeholder Approach*. Pitman Publishing, Boston.
- Freeman R.E. (1994). *The Politics of Stakeholder Theory: Some Future Directions*. “Business Ethics Quarterly”, 4, 409-421.
- Freeman R.E., Evan W.M. (1990). *Corporate Governance: A Stakeholder Interpretation*. “Journal of Behavioral Economics”, 19, 337-359.
- Freudenreich B., Lüdeke-Freund F., Schaltegger S. (2020). *A Stakeholder Theory Perspective on Business Models: Value Creation for Sustainability*. “Journal of Business Ethics”, 166, 3018. DOI: 10.1007/s10551-019-04112-z.
- Friedman M., Friedman R. (1962). *Capitalism and Freedom*. University of Chicago. Chicago.
- Froud J., Johal S., Leaver A., Williams K. (2006). *Financialization and Strategy. Narrative and Numbers*. Routledge. London.
- Fundacja Standardów Raportowania (2017). *Standard Informacji Niefinansowych*, <https://odpowiedzialnybiznes.pl/publikacje/standard-informacji-niefinansowych-sin-2017/> (dostęp: 23.05.2022).
- Fürstenau D., Klein S., Vogel A., Auschra C. (2021). *Multi-Sided Platform and Data-Driven Care Research*. “Electronic Markets”, 31, 811-828. DOI: 10.1007/s12525-021-00461-8.

- Gabrusiewicz W. (2011). *Ogólna charakterystyka sprawozdawczości finansowej*. W: W. Gabrusiewicz, M. Remlein (red.). *Sprawozdanie finansowe przedsiębiorstwa jednostkowe i skonsolidowane*. Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne. Warszawa, 1-21.
- Girella L., Tizzo R., Ferrari E.R. (2019). *Concepts Travelling Across Disciplinary Fields: The Case of the Business Model*. "Journal of Management and Governance", 23(2), 373-402. DOI: 10.1007/s10997-018-9413-0.
- Głębocka M. (2017). *Walory poznawcze sprawozdań finansowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych*. „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, 333, 63-76.
- Gmytrasiewicz M. (2008). *Rachunkowość. Podstawowe założenia i zasady*. Difin. Warszawa.
- Gołębiowski T., Dudzik T.M., Lewandowska M., Witek-Hajduk M. (2008). *Modele biznesu polskich przedsiębiorstw*. Szkoła Główna Handlowa. Warszawa.
- Gordijn J. (2002). *Value-Based Requirements Engineering – Exploring Innovative E-Commerce Ideas*. Doctoral Dissertation. Vrije Universiteit. Amsterdam.
- Gower J.C. (1971). *A General Coefficient of Similarity and Some of Its Properties*. "Biometrics", 27(4), 857-871. DOI: 10.2307/2528823.
- Grabara D. (2021). *Analiza porównawcza strategii prezentacji ofert na platformie aukcyjnej Allegro*. W: E. Zięba, A. Karmańska (red.). *Transformacja cyfrowa organizacji i społeczeństw*. Uniwersytet Ekonomiczny. Katowice, 110-134.
- Grajewski S. (2006). *Zastosowanie analizy skupień w porównawczych badaniach zdolności retencyjnych ekosystemów leśnych*. „Infrastruktura i Ekologia Terenów Wiejskich”, 3(1), 155-169.
- GRI. *How to Use the GRI Standards*, <https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/gri-standards-english-language/> (dostęp: 17.05.2022).
- GRI Standards (2022). *GRI 2: General Disclosures 2021*, <https://www.globalreporting.org/pdf.ashx?id=12358> (dostęp: 17.05.2022).
- Grzegorzewska-Ramocka E. (2009). *Cele ekonomiczne i społeczne przedsiębiorstwa*. „Gospodarka Narodowa”, 7-8, 59-78.
- Guthrie J., Abeysekera I. (2006). *Content Analysis of Social, Environmental Reporting. What Is New?*. "Journal of Human Resource Costing & Accounting", 10(2), 114-126.
- Guthrie J., Manes-Rossi F., Orelli R.L. (2017). *Integrated Reporting and Integrated Thinking in Italian Public Sector Organizations*. "Meditari Accountancy Research", 25(4), 553-573.
- Haji A., Anifowose M. (2017). *Initial Trends in Corporate Disclosures Following the Introduction of Integrated Reporting Practice in South Africa*. "Journal of Intellectual Capital", 18(2), 373-399.
- Hamel G. (2000). *Leading the Revolution*. Harvard Business School. Boston.
- Hartkamp D. (2017). *Business Model Innovation for SMEs. The Value of Tools Such as Provided by "Businessmakeover.eu"*. Master Thesis. University of Twente, https://essay.utwente.nl/72936/1/Hartkamp_MA_BMS.pdf (dostęp: 17.05.2023).
- Haslam C. (2019). *Towards Business Model Reporting for SMEs: A Practitioner's View*. In: E. Kaili, D. Psarrakis, R. van Hoinaru (eds.). *New Models of Financing and Financial Reporting for European SMEs*. Palgrave Macmillan, 85-93. DOI: 10.1007/978-3-030-02831-2_7.

- Haslam C., Butlin J., Andersson T., Malamatenios J., Lehman G. (2014). *Accounting for Carbon and Reframing Disclosure: A Business Model Approach*. "Accounting Forum", 38(3), 200-211.
- Hassan A., Adhikariparajuli M., Fletcher M., Elamer A. (2019). *Integrated Reporting in UK Higher Education Institutions*. "Sustainability Accounting, Management and Policy Journal", 10(5), 844-876. DOI: 10.1108/SAMPJ-03-2018-0093.
- Hass-Symotiuk M. (2010). *Koncepcja sprawozdawczości szpitali na potrzeby zintegrowanego systemu pomiaru dokonań*. Uniwersytet Szczeciński. Szczecin.
- Hass-Symotiuk M. (2014). *Podmiot leczniczy jako obiekt systemu rachunkowości*. W: M. Hass-Symotiuk (red.). *Zaawansowana rachunkowość finansowa podmiotów leczniczych*. Wolters Kluwer. Warszawa, 13-31.
- Hass-Symotiuk M. (2016a). *Ogólna charakterystyka sprawozdawczości podmiotów prowadzących działalność leczniczą*. W: M. Hass-Symotiuk (red.). *Sprawozdawczość podmiotów prowadzących działalność leczniczą*. Wolters Kluwer. Warszawa, 15-35.
- Hass-Symotiuk M. (2016b). *Procedury sporządzania i badania sprawozdania finansowego podmiotów prowadzących działalność leczniczą*. W: M. Hass-Symotiuk (red.). *Sprawozdawczość podmiotów prowadzących działalność leczniczą*. Wolters Kluwer. Warszawa, 36-86.
- Hass-Symotiuk M., Kludacz-Alessandri M., Cygańska M. (2020). *Rachunkowość podmiotów leczniczych i jej potencjał informacyjny*. Wolters Kluwer. Warszawa.
- Heikkilä M., Bouwman H., Heikkilä J., Solaimani S., Janssen W. (2016). *Business Model Metrics: An Open Repository*. "Information Systems and E-Business Management", 14(2), 337-366.
- Hellich E., Wierzowiecka A. (2017). *Nowy model finansowania szpitali w Polsce – szanse i zagrożenia*. „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, 333, 77-89.
- Hermanowski T., Rutkowski J. (2015). *Zintegrowana opieka zdrowotna. Zarys problematyki*. „Zeszyty Naukowe Politechniki Śląskiej. Organizacja i Zarządzanie”, 83, 225-233.
- Hill C.W., Jones T.M. (1992). *Stakeholder-Agency Theory*. "Journal of Management Studies", 29, 131-154.
- Hołda A. (2012). *Rachunkowość jako system informacyjny zarządzania – ujęcie retrospektywne i prospektywne*. „Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Ekonomii i Informatyki w Krakowie”, 8, 125-140.
- Hołda A. (2020). *Using the Beneish M-Score Model: Evidence from Nonfinancial Companies Listed on the Warsaw Stock Exchange*. "Investment Management and Financial Innovations", 17(4), 389-401. DOI: 10.21511/imfi.17(4).2020.33.
- Hońko S. (2013). *Wycena – pięta achillesowa rachunkowości?*. „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, 61, 45-56.
- Hood Ch., Dixon R. (2015). *A Government That Worked Better and Cost Less? Evaluating Three Decades of Reform and Change in UK Central Government*. Oxford Academic. DOI: 10.1093/acprof:oso/9780199687022.001.0001.
- Hwang J., Christensen C.M. (2008). *Disruptive Innovation in Health Care Delivery: A Framework for Business-Model Innovation*. "Health Affairs", 27(5), 1329-1335. DOI: 10.1377/hlthaff.27.5.1329.

- Ignatowski R., Sadowska B., Wójcik-Jurkiewicz M. (2020). *Oblicza raportowania w obszarze środowiskowym*. Ius Publicum. Katowice.
- Institute of Chartered Accountants in England and Wales (2010). *Business Model in Accounting: The Theory of the Firm and Financial Reporting. Information for Better Markets Initiative*, <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/corporate-reporting/improving-corporate-reporting/bmia-published-report.ashx> (dostęp: 25.07.2022).
- Integrated Reporting (2020). *International IR Framework Revision. Focused Engagement, Topic Paper 2 Business Model Consideration*, https://integratedreporting.ifrs.org/wp-content/uploads/2020/02/TOPIC-PAPER-2_v5.pdf (dostęp: 21.04.2023).
- International Accounting Standards Board (2013). *A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting. DP/2013/1*. Discussion Paper No. DP/2013/1. London, <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/DiscussionPaper-July-2013/Documents/Discussion-Paper-Conceptual-Framework-July-2013.pdf> (dostęp: 12.03.2022).
- International Financial Reporting Standards (2022). *ISSB Delivers Proposals That Create Comprehensive Global Baseline of Sustainability Disclosures*, <https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2022/03/issb-delivers-proposals-that-create-comprehensive-global-baseline-of-sustainability-disclosures/> (dostęp: 18.07.2022).
- International Financial Reporting Standards (2023). *Industry-Based Guidance on Implementing Climate-Related Disclosures*. IFRS S2. IFRS Sustainability Disclosure Standard, <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards-issb/english/2023/issued/part-b/ifrs-s2-ibg.pdf?bypass=on/> (dostęp: 26.01.2024).
- International Financial Reporting Standards. *General Sustainability-Related Disclosures*, <https://www.ifrs.org/projects/completed-projects/2023/general-sustainability-related-disclosures/#final-stage> (dostęp: 26.01.2024).
- International Integrated Reporting Council (2011). *IR Towards Integrated Reporting Communicating Value in the 21st Century*, https://www.integratedreporting.org/wp-content/uploads/2011/09/IR-Discussion-Paper-2011_spreads.pdf (dostęp: 2.05.2022).
- International Integrated Reporting Council (2013a). *Business Model: Background Paper for IR*, https://www.integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/03/Business_Model.pdf (dostęp: 18.07.2022).
- International Integrated Reporting Council (2013b). *Capitals: Background Paper for IR*, <https://www.integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/03/IR-Background-Paper-Capitals.pdf> (dostęp: 25.07.2022).
- International Integrated Reporting Council (2013c). *The International IR Framework. Integrated Reporting*, <https://www.integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-Framework-2-1.pdf> (dostęp: 12.04.2022).
- International Integrated Reporting Council (2013d). *Value Creation: Background Paper for IR*, <https://www.integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/08/Background-Paper-Value-Creation.pdf> (dostęp: 8.08.2022).
- International Integrated Reporting Council (2021). *The International IR Framework*, <https://www.integratedreporting.org/international-framework-downloads/> (dostęp: 15.07.2022).

- Iwasieczko B. (2016). *Ocena użyteczności informacji sprawozdawczych*. „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, 6/1(84), 293-299. DOI: 10.18276/frfu.2016.84/1-25.
- Jabłoński A., Jabłoński M. (2023). *Determinanty transformacji linearnych modeli biznesu w stronę orientacji cyrkularnej*. „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 67(4), 83-96. DOI: 10.15611/pn.2023.4.08.
- Jabłoński A., Kawczyńska M., Pietrzak Ż., Wnuk-Pel T. (2016). *Oczekiwany wpływ implementacji zintegrowanego systemu informatycznego na jakość informacji – studium przypadku*. „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 89(145), 55-76.
- Jabłoński M. (2016). *Model biznesu w raportach okresowych sprawozdawczości przedsiębiorstw – intencje i wyniki*. „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, 1(79), 227-244.
- Jang Y., Song K., Park M., Ahn Y. (2020). *Classifying the Business Model Types of International Construction Contractors*. “Journal of Construction Engineering and Management”, 146(6). DOI: 10.1061/(ASCE)CO.1943-7862.0001836.
- Janik W. (2011). *Sprawozdawczość finansowa a oczekiwania interesariuszy*. „Nauki o Finansach”, 3(8), 40-49.
- Jarosiński M. (2008). *Wybrane koncepcje i metody zarządzania strategicznego*. W: M. Dobska, K. Rogoziński (red.). *Podstawy zarządzania zakładem opieki zdrowotnej*. Wydawnictwo Naukowe PWN. Warszawa, 41-66.
- Jaruga A., Frendzel M., Ignatowski R., Kabalski P. (2006). *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej. Kluczowe zagadnienia i rozwiązania praktyczne*. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce. Warszawa.
- Jaworzyńska M. (2015). *Analiza strategiczna zakładu opieki zdrowotnej na potrzeby stworzenia jego modelu biznesowego – studium przypadku*. „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 399, 196-207. DOI: 10.15611/pn.2015.399.18.
- Jensen A.B. (2013). *Do We Need One Business Model Definition?*. “Journal of Business Models”, 1(1), 61-84.
- Johnson M.W., Christensen C.M., Kagerman H. (2008). *Reinventing Your Business Model*. “Harvard Business Review”, 86(12), 57-68.
- Kabalski P. (2009). *Cele sprawozdań finansowych według projektu „Ram koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej”*. „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 48(104), 61-79.
- Kamal O., Brown D., Sivabalan P., Sundin H. (2015). *Accounting Information and Shifting Stakeholder Salience: An Industry Level Approach*. “Qualitative Research in Accounting and Management”, 12(2), 172-200. DOI: 10.1108/QRAM-04-2014-0028.
- Kamela-Sowińska A. (2015). *Skutki ekonomiczne realizacji umowy społecznej jako podstawy raportów CSR*. „Studia Oeconomica Posnaniensia”, 3(1), 68-85.
- Kamprath M., Halecker B. (2012). *A Systematic Approach for Business Model Taxonomy – How to Operationalize and Compare Large Quantities of Business Models?*. In: *ISPIM Innovation Symposium*. The International Society for Professional Innovation Management. Manchester, 1-32.
- Kannenberg L., Schreck P. (2019). *Integrated Reporting: Boon or Bane? A Review of Empirical Research on Its Determinants and Implications*. “Journal of Business Economics”, 89(5), 2, 515-567. DOI: 10.1007/s11573-018-0922-8.
- Kapur I., Tyagi P., Zaidi N. (2023). *A Review of Business Model Disclosures in Integrated Reporting*. *Contemporary Studies in Economic and Financial Analysis*.

- In: P. Tyagi, S. Grima, K. Sood, B. Balamurugan, E. Özen, Th. Eleftherios (eds.). *Smart Analytics, Artificial Intelligence and Sustainable Performance Management in a Global Digitalised Economy*. Emerald Publishing, 1-26. DOI: 10.1108/S1569-37592023000110A001.
- Kardas M. (2016). *Pojęcia i typy modeli biznesu*. W: K. Klincewicz (red.). *Zarządzanie, organizacje i organizowanie – przegląd perspektyw teoretycznych*. Uniwersytet Warszawski. Warszawa, 298-318.
- Kariozen W. (2011). *Analiza ewolucji pojęcia wartości*. „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 63(119), 107-124.
- Karmańska A. (2013). *Nauka rachunkowości, proces poznawczy, paradygmaty i prawda w rachunkowości – garść ustaleń i refleksji*. „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 71(127), 125-146.
- Karmańska A., Łada M. (2021). *Koncepcja indeksu dojrzałości narracyjnych ujawnień obszarów i czynników ryzyka*. „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 45, 153-170. DOI: 10.5604/01.3001.0015.2349.
- Karwowski M. (2016). *Model biznesu a zawartość obecnego sprawozdania finansowego i sprawozdania z działalności*. „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 90(146), 135-155.
- Karwowski M. (2017). *Wpływ modelu biznesu na przyjęte zasady ujmowania i wyceny wybranych składników sprawozdania finansowego*. „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, 4(88/1), 283-292. DOI:10.18276/frfu.2017.88/1-27.
- Karwowski M. (2018). *Model biznesu w sprawozdaniu finansowym. Ograniczenia informacyjne*. Szkoła Główna Handlowa. Warszawa.
- Karwowski M. (2021). *Model biznesu w świetle założeń koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej z 2018 roku*. „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 45(1), 32-52. DOI: 10.5604/01.3001.0014.8349.
- Kaspina R.G., Khapugina L.S. (2017). *Use of Management Accounting Information for the Formation of the Business Model of a Public Company*. In: D. Procházka (ed.). *New Trends in Finance and Accounting*. Springer, 581-585. DOI: 10.1007/978-3-319-49559-0_53.
- Kastalli I.V., Looy B. van, Neely A. (2013). *Steering Manufacturing Firms Towards Service Business Model Innovation*. “California Management Review”, 56(1), 100-123.
- Kaufman L., Rousseeuw P.J. (2009). *Finding Groups in Data. An Introduction to Cluster Analysis*. John Wiley & Sons. New Jersey.
- Kawacki M. (2018). *Sprawozdanie niefinansowe jako nowy raport na granicy rachunkowości*. „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 503, 195-206.
- Kijl B., Boersma D. (2010). *Developing a Business Model Engineering & Experimentation Tool – The Quest for Scalable ‘Lollapalooza Confluence Patterns’*. “AMCIS 2010 Proceedings”, 567, 1-13.
- Kindström D., Kowalkowski Ch. (2015). *Service Driven Business Model Innovation: Organizing the Shift from a Product-Based to a Service-Centric Business Model*. In: N. Foss, T. Saebi (eds.). *Business Model Innovation: The Organizational Dimension*. Oxford University, 191-216. DOI: 10.1093/acprof:oso/9780198701873.003.0010.
- Kleczkowski B.M., Roemer M.I., Werff A. van der (1984). *National Health Systems and Their Reorientation Towards Health for All. Guidance for Policy Making*. World Health Organization, Geneva.

- Kludacz-Alessandri M. (2016). *Non-Financial Dimensions of Measurement and Assessment in the Performance Model for Hospitals*. "Managerial Economics", 17(1), 93-121. DOI: 10.7494/manage.2016.17.1.93.
- Knop L. (2011). *Kluczowe założenia analizy klastrów*. „Organizacja i Zarządzanie. Kwartalnik Naukowy”, 4(16), 37-62.
- KPMG (2012). *Performance Insight Through Better Business Reporting*, <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2013/03/integrated-reporting-2012.pdf> (dostęp: 12.09.2023).
- Krasodomska J. (2018). *Raportowanie zintegrowane a społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstw*. „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 503, 272-280. DOI: 10.15611/pn.2018.503.24.
- Krasodomska J., Michalak J., Świetla K. (2020). *Directive 2014/95/EU: Accountants' Understanding and Attitude Towards Mandatory Non-Financial Disclosures in Corporate Reporting*. "Meditari Accountancy Research", 28(5), 751-779. DOI: 10.1108/MEDAR-06-2019-0504.
- Krasodomska J., Zarzycka E. (2021). *Key Performance Indicators Disclosure in the Context of the EU Directive: When Does Stakeholder Pressure Matter?*. "Meditari Accountancy Research", 29(7), 1-30. DOI: 10.1108/MEDAR-05-2020-0876.
- Krasodomska J., Zarzycka E., Dobija D. (2021). *Determinanty dialogu z interesariuszami w dużych jednostkach zainteresowania publicznego w Polsce*. „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 45(3), 171-187. DOI: 10.5604/01.3001.0015.2350.
- Krasodomska J., Zarzycka E., Dobija D. (2022). *Factors That Determine Companies' Reporting of Information on Actions Towards Achieving the Sustainable Development Goals*. „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 46(3), 99-118. DOI: 10.5604/01.3001.0015.9599.
- Krasodomska J., Zarzycka E., Zieniuk P. (2024). *Voluntary Sustainability Reporting Assurance in the European Union Before the Advent of the Corporate Sustainability Reporting Directive: The Country and Firm-Level Impact of Sustainable Development Goals*. "Sustainable Development", 32(3), 1652-1664. DOI: 10.1002/sd.2744.
- Krasodomska J., Zieniuk P. (2021). *Assurance on Non-Financial Reporting: Theoretical Underpinning, Standards and Practices of Companies Operating in Western and Eastern Europe*. „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 45(1), 53-74. DOI: 10.5604/01.3001.0014.8350.
- Krippendorff K. (1980). *Content Analysis: An Introduction to Its Methodology*. Sage Publications. Newbury Park.
- Kuhn T.S. (1977). *Objectivity, Value Judgment and Theory Choice*. In: T.S. Kuhn. *The Essential Tension*. Chicago University. Chicago, 320-339.
- Kumar S. (2010). *Speciality Hospitals Emulating Focused Factories: A Case Study*. "International Journal of Health Care Quality Assurance", 23(1), 94-109.
- Kurek R. (2010). *Koncepcja informacji użytecznej a nadzór nad zakładami ubezpieczeń*. „Wiadomości Ubezpieczeniowe”, 1, 17-31.
- Lai A., Melloni G., Stacchezzini R. (2013). *Disclosing Business Model in the "Integrated Report": Evidence from European Early Adopters*. AIDEA Bicentenary Conference. Lecce, http://www.aidea2013.it/docs/400_aidea2013_accounting.pdf (dostęp: 12.01.2024).

- Lambert S.Ch. (2010). *Progressing Business Model Research Towards Mid-Range Theory Building*. Doctoral Thesis. University of South Australia, https://www.researchgate.net/profile/Susan_Lambert2/publication/273003751_Progressing_Business_Model_Research_Towards_Mid-Range_Theory_Building/links/54f52cf30cf2f28c13637845.pdf (dostęp: 13.06.2022).
- Lambert S.Ch. (2015). *The Importance of Classification to Business Model Research*. "Journal of Business Models", 3(1), 49-61, <https://journals.aau.dk/index.php/JOBM/article/view/1045/794> (dostęp: 21.02.2021).
- Lampela H., Taipale-Erävala K., Heilmann P. (2017). *SME Business Models and Competence Changes*. "International Journal of Management, Knowledge and Learning", 6(2), 175-192.
- Lassini U., Lionzo A., Rossignoli F. (2016). *Does Business Model Affect Accounting Choices? An Empirical Analysis of European Listed Companies*. "Journal of Management & Governance", 20, 229-260. DOI: 10.1007/s10997-015-9321-5.
- Leisenring J., Linsmeier T., Schipper K., Trott E. (2012). *Business-Model (Intent)-Based Accounting*. "Accounting and Business Research", 42(3), 329-344. DOI: 10.1080/0014788.2012.681860.
- Letkiewicz A., Majecka B., Suchanek M. (2016). *Wykorzystanie analizy skupień w procesach poznawczych stratyfikacji przedsiębiorstw transportowych*. „Problemy Transportu i Logistyki”, 3(35), 83-90.
- Lewicka H. (2014). *Wartość jako kluczowe pojęcie w dziedzinie nauk ekonomicznych*. „Społeczeństwo i Ekonomia. Society and Economics”, 2(2), 64-72.
- Lewis R., Rosen R., Goodwin N. (2010). *Where Next for Integrated Care Organisations in the English NHS?*. The Nuffield Trust. London.
- Linder J.C., Cantrell S. (2000). *Changing Business Models*. Institute for Strategic Change, Accenture. Chicago.
- Lipiński E. (1968). *Historia powszechnej myśli ekonomicznej do roku 1870*. Państwowe Wydawnictwo Naukowe. Warszawa.
- Lopes C.M., Scavarda A.J., Carvalho M.N.M. de, Korzenowski A.L. (2019). *The Business Model and Innovation Analyses: The Sustainable Transition Obstacles and Drivers for the Hospital Supply Chains*. "Resources", 8(3), 3. DOI: 10.3390/resources8010003.
- Lubińska T. (red.) (2009). *Nowe zarządzanie publiczne – skuteczność i efektywność. Budżet zadaniowy w Polsce*. Difin. Warszawa.
- Luty Z. (2010). *Kierunki zmian sprawozdawczości finansowej*. „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 56(112), 127-138.
- Lüdeke-Freund F., Carroux S., Joyce A., Massa L., Breuer H. (2018). *The Sustainable Business Model Pattern Taxonomy – 45 Patterns to Support Sustainability-Oriented Business Model Innovation*. "Sustainable Production and Consumption", 15, 145-162.
- Lüdeke-Freund F., Freudenreich B., Schaltegger S., Saviuc I., Stock M. (2017). *Sustainability Oriented Business Model Assessment – A Conceptual Foundation*. In: E.G. Carayannis, S. Sindakis (eds.). *Analytics, Innovation, and Excellence-Driven Enterprise Sustainability*. Palgrave Macmillan. New York, 169-206.
- Łobocki M. (2009). *Wprowadzenie do metodologii badań pedagogicznych*. Impuls. Warszawa.
- Magretta J. (2002). *Why Business Models Matter*. "Harvard Business Review", 80(5), 86-92.

- Maguire M. (2009). *The Nonprofit Business Model: Empirical Evidence from the Magazine Industry*. "Journal of Media Economics", 22, 119-133.
- Mahadevan B. (2000). *Business Models for Internet-Based E-Commerce: An Anatomy*. "California Management Review", 42(4), 55-69.
- Mahonen J. (2020). *Integrated Reporting and Sustainable Corporate Governance from European Perspective*. "Accounting, Economics and Law: A Convivium", 10(2), 1-40. DOI: 10.1515/acl-2018-0048.
- Maignan I., Ralston D.A. (2002). *Corporate Social Responsibility in Europe and the U.S.: Insights from Businesses' Self-Presentations*. "Journal of International Business Studies", 33(3), 497-514.
- Majdzińska A. (2014). *Perspektywa w ujęciu kognitywnym jako narzędzie analizy tekstu literackiego. Ćwiczenia stylistyczne Raymonda Queneau*. W: W. Pskit (red.). *Semantyczne i pragmatyczne aspekty komunikacji. Od deminutywów do gestów*. Uniwersytet Łódzki. Łódź, 87-99. DOI: 10.18778/7969-409-9.06.
- Malone T., Weil P., Lai R., D'Urso V., Herman G., Apel T., Woerner S. (2006). *Do Some Business Models Perform Better Than Others?*. "MIT Sloan, Research Paper", 4615-06.
- Maniora J. (2017). *Is Integrated Reporting Really the Superior Mechanism for the Integration of Ethics into the Core Business Model? An Empirical Analysis*. "Journal of Business Ethics", 140(4), 755-786. DOI: 10.1007/s10551-015-2874-z.
- Marcinkowska M. (2004). *Roczny raport z działań i wyników przedsiębiorstwa*. Oficyna Wydawnicza. Kraków.
- Markides C. (1999). *A Dynamic View of Strategy*. "Sloan Manage Review", 40(3), 55-63.
- Martyniuk O., Gostkowska-Drzewicka M. (2022). *Non-Financial Information Reporting of Polish Family and Non-Family Companies. A Comparative Analysis*. „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 46(4), 69-91. DOI: 10.5604/01.3001.0016.1303.
- Maskell B.H., Kennedy F.A. (2007). *Why Do We Need Lean Accounting and How Does It Work?*. "Journal of Corporate Accounting and Finance", 18(3), 59073. DOI: 10.1002/jcaf.20293.
- Masztalerz M. (2016). *Kreatywna sprawozdawczość 2.0 – czyli o zarządzaniu wrażeniem w raportach*. „Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów”, 152, 41-51, https://econjournals.sgh.waw.pl/public/journals/5/archiwum_2018_2014/2016/ZN_152/Marek_Masztalerz.pdf (dostęp: 11.01.2023).
- Masztalerz M. (2018). *O badaniu narracji w rachunkowości*. „Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów”, 160, 113-122, https://ssl-kolegia.sgh.waw.pl/pl/KZiF/czasopisma/zeszyty_naukowe_studia_i_prace_kzif/Documents/07_Masztalerz.pdf (dostęp: 11.01.2023).
- Matysek A. (2010). *Informacja ekonomiczna – pojęcie i rodzaje*. W: M. Jarczykowa (red.). *Biblioteki i ośrodki informacji – zbiory, pracownicy, użytkownicy*. Uniwersytet Śląski. Katowice, 201-211.
- Mazur M. (1970). *Jakościowa teoria informacji*. WNT. Warszawa.
- Mazurkiewicz K. (2020). *Core & More – The Concept of Intelligent Reporting for Corporate Information*. „Polityki Europejskie, Finanse i Marketing”, 24(73), 104-113. DOI: 10.22630/PEFIM.2020.24.73.31.

- McKibben L., Horan T., Tokars J.I., Fowler G., Cardo D.M., Pearson M.L., Brennan P.J. (2005). *The Healthcare Infection Control Practices Advisory Committee, Guidance on Public Reporting of Healthcare-Associated Infections: Recommendations of the Healthcare Infection Control Practices Advisory Committee*. "American Journal of Infection Control", 33(4), 217-226. DOI: 10.1016/j.ajic.2005.04.001.
- McLean R.A., Garis R.I. (2005). *Accounting Principles, Revenue Recognition, and the Profitability of Pharmacy Benefit Managers*. "Research in Social and Administrative Pharmacy", 1(1), 118-125.
- McNally M.-A., Cerbone D., Maroun W. (2017). *Exploring the Challenges of Preparing an Integrated Report*. "Meditari Accountancy Research", 25(4), 481-504.
- McNally M.-A., Maroun W. (2018). *It Is Not Always Bad News: Illustrating the Potential of Integrated Reporting Using a Case Study in the Eco-Tourism Industry*. "Accounting, Auditing and Accountability Journal", 31(5), 1319-1348. DOI: 10.1108/AAAJ-05-2016-2577.
- Messner Z. (1971). *Informacja ekonomiczna a zarządzanie przedsiębiorstwem*. Państwowe Wydawnictwo Naukowe. Warszawa.
- Mettig T. (2016). *Reference Lost – First Explorations on Use of Management Accounting and Control in Business Model Transformation*. In: D. Hertweck, Ch. Decker (eds.). *Digital Enterprise Computing 2016, Lecture Notes in Informatics (LNI), Gesellschaft für Informatik*. Bonn, 79-93.
- Miaoulis G., Anderson D.C., LaPlaca P.J., Geduldig J.P., Gleeler R.H., West S. (1985). *A Model for Hospital Marketing Decision Processes and Relationships*. "Journal of Health Care Marketing", 5(2), 37-45.
- Michalak J. (2016). *Modele biznesu przedsiębiorstw. Analiza i raportowanie*. Uniwersytet Łódzki. Łódź.
- Michalak J., Bek-Gaik B., Karwowski M. (2018). *Model biznesu jako wyzwanie dla rachunkowości*. Nieoczywiste, GAB Media. Łódź.
- Michalak J., Rimmel G., Beusch P., Jonall K. (2017). *Business Model Disclosures in Corporates Reports*. "Journal of Business Models", 5(1), 51-73.
- Micherda B. (2004). *Współczesna rachunkowość w kreowaniu wiarygodnego obrazu działalności jednostki gospodarczej*. Akademia Ekonomiczna. Kraków.
- Mielcarek P. (2014). *Metoda case study w rozwoju teorii naukowych*. „Organizacja i Kierowanie”, 1(161), 105-117.
- Migdał-Najman K., Najman K. (2013). *Analiza porównawcza wybranych metod analizy skupień w grupowaniu jednostek o złożonej strukturze grupowej*. „Zarządzanie i Finanse”, 3(2), 179-194.
- Miles S. (2017). *Stakeholder Theory Classification, Definitions and Essential Contestability*. "Stakeholder Management. Business and Society", 360(1), 21-47. DOI: 10.1108/S2514-175920170000002.
- Miller K., Maura M.A., Spieth P., Brady M. (2021). *Business Models Big and Small: Review of Conceptualisations and Constructs and Future Directions for SME Business Model Research*. "Journal of Business Research", 131, 619-626. DOI: 10.1016/j.jbusres.2020.12.036.
- Milne M.J., Adler R.W. (1999). *Exploring the Reliability of Social and Environmental Disclosures Content Analysis*. "Accounting, Auditing and Accountability Journal", 12(2), 237-256.

- Ministerstwo Spraw Wewnętrznych i Administracji. *Baza JST*, <https://www.gov.pl/web/mswia/baza-jst> (dostęp: 3.08.2023).
- Ministerstwo Zdrowia. Portal Zdrowie, <https://zdrowie.gov.pl/> (dostęp: 7.11.2024).
- Minvielle E., Waelli M., Sicotte C., Kimberly J.R. (2014). *Managing Customization in Health Care: A Framework Derived from the Services Sector Literature*. "Health Policy", 117(2), 216-227.
- Mitchell R.K., Agle B.R., Wood D.J. (1997). *Towards a Theory of Stakeholder Identification and Salience: Defining the Principle of Who and What Really Counts*. "Academy of Management Review", 22, 853-886.
- Montemari M., Chiucchi M.S., Nielsen C. (2019). *Designing Performance Measurement Systems Using Business Models*. "Journal of Business Models", 7(5), 48-69.
- Morris M., Schindehutte M., Allen J. (2005). *The Entrepreneur's Business Model: Toward a Unified Perspective*. "Journal of Business Research", 58(6), 726-735.
- Morris M., Schindehutte M., Richardson J., Allen J. (2006). *Is the Business Model a Useful Strategic Concept? Conceptual, Theoretical, and Empirical Insights*. "Journal of Small Business Strategy", 17(1), 28-45.
- Möller F., Stachon M., Azkan C., Schoormann T., Otto B. (2021). *Designing Business Model Taxonomies – Synthesis and Guidance from Information Systems Research*. "Electronic Markets", 32, 701-726. DOI: 10.1007/s12525-021-00507-x.
- Mućko P. (2011). *Sprawozdanie z działalności szpitala działającego w formie samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej*. „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, 679(44), 119-133.
- Mur-Veeman I., Hardy B., Steenbergen M., Wistow G. (2003). *Development of Integrated Care in England and the Netherlands: Managing Across Public-Private Boundaries*. "Health Policy", 65(5), 227-251. DOI: 10.1016/S0168-8510(02)00215-4.
- Nadolna B. (2011). *Wpływ koncepcji wartości na pomiar wartości ekonomicznej w rachunkowości*. „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, 625(32), 169-183.
- Nesterowicz R. (2014). *Sprawozdawczość finansowa i jej rola w ocenie wyników działalności przedsiębiorstw*. „Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy”, 39(3), 320-329.
- Network Italiano Business Reporting (2018). *Business Model Representation in Integrated Reporting: Best Practices and Guidelines*, https://www.integratedreporting.org/wp-content/uploads/2018/03/NIBR_GUIDA-BM_16feb2018_ENG.pdf (dostęp: 25.07.2022).
- Neuendorf K. (2017). *Defining Content Analysis*. In: K. Neuendorf. *The Content Analysis Guidebook*. Sage, 1-35. DOI: 10.4135/9781071802878.
- Nęcka E., Orzechowski J., Szymura B., Wichary S. (2020). *Psychologia poznawcza*. Wydawnictwo Naukowe PWN. Warszawa.
- Nijmeijer K.J., Huijsman R., Fabbrocetti I.N. (2014). *Creating Advantages Through Franchising in Healthcare: A Qualitative, Multiple Embedded Case Study on the Role of the Business Format*. "BMC Health Services Research", 14, 48.
- Nita B. (2008). *Rachunkowość w zarządzaniu strategicznym przedsiębiorstwem*. Wolters Kluwer. Warszawa.
- Nita B. (2009). *Rola rachunkowości zarządczej we wspomaganiu zarządzania dokonaniami przedsiębiorstwa*. Uniwersytet Ekonomiczny. Wrocław.

- Nordin J.R. (1992). *Systems Implications of Alternative Site Healthcare*. "Journal of Systems Management", 43(6), 13-41.
- Norris S.L. (2002). *The Effectiveness of Disease and Case Management for People with Diabetes. A Systematic Review*. "American Journal of Preventive Medicine", 22(4), 1, 15-38.
- Nusem E., Wrigley C., Matthews J. (2017). *Exploring Aged Care Business Models: A Typological Study*. "Ageing and Society", 37(2), 386-409. DOI: 10.1017/S0144686X15001257.
- Oderanti F.O., Li F., Cubric M., Shi X. (2021). *Business Models for Sustainable Commercialization of Digital Healthcare (Ehealth) Innovations for an Increasingly Ageing Population*. "Technological Forecasting & Social Change", 171, 120969. DOI: 10.1016/j.techfore.2021.120969.
- Olchowicz I. (2007). *Rachunkowość podatkowa*. Difin. Warszawa.
- Olejnik S., Algina J. (2000). *Measures of Effect Size for Comparative Studies: Applications, Interpretations, and Limitations*. "Contemporary Educational Psychology", 25(3), 241-286. DOI: 10.1006/ceps.2000.1040.
- Onumanyi A.J., Molokomme D.N., Isaac S.J., Abu-Mahfouz A.M. (2022). *AutoElbow: An Automatic Elbow Detection Method for Estimating the Number of Clusters in a Dataset*. "Applied Science", 12, 7515. DOI: 10.3390/app12157515.
- Oreshkova H. (2017). *The Debate on Prudence in Accounting*. "CBU International Conference Proceedings", 5, 343-360. DOI: 10.12955/cbup.v5.949.
- Ortiz-Martínez E., Marín-Hernández S., Sánchez-Aznar L.A. (2020). *Integrated Reporting According to IIRC from 2011 to 2015*. "RAE Revista de Administracao de Empresas", 60(3), 222-234. DOI: 10.1590/S0034-759020200305.
- Osterwalder A. (2004). *The Business Model Ontology a Proposition in a Design Science Approach*. Doctoral Thesis. Université de Lausanne. Lausanne, https://serval.unil.ch/en/notice/serval:BIB_R_4210 (dostęp: 15.04.2023).
- Osterwalder A., Pigneur Y. (2003). *Towards Strategy and Information Systems Alignment Through a Business Model Ontology*. Proceedings of the Annual Conference of the Strategic Management Society.
- Osterwalder A., Pigneur Y. (2010). *Business Model Generation: A Handbook for Visionaries, Game Changers, and Challengers*. Hoboken. John Wiley & Sons. New York.
- Osterwalder A., Pigneur Y., Tucci C.L. (2005). *Claryfing Business Models: Origins, Present, and Future of the Concept*. "Communications of the Association for Information Systems", 16, 1-25, [https://www.kth.se/social/files/546b8d75f276546614d2dffc/Osterwalder+\(2005\).pdf](https://www.kth.se/social/files/546b8d75f276546614d2dffc/Osterwalder+(2005).pdf) (dostęp: 19.01.2024).
- Ottolini F.L., Buggio L., Somigliana E., Vercellini P. (2016). *The Complex Interface Between Economy and Healthcare: An Intoductory Overview for Clinicians*. "European Journal of Internal Medicine", 36, 1-6.
- Page M. (2012). *Business Models as a Basis for Regulation of Financial Reporting*. "Journal of Management and Governance", 18(3), 683-695. DOI: 10.1007/s10997-012-9239-0.
- Pajewska M., Partyka O., Czerw A. (2020). *Value Based Healthcare – Principles and Recommendations for Organizational Solutions in Poland*. „Przegląd Epidemiologiczny – Epidemiological Review”, 74(4), 707-715. DOI: 10.32394/pe.74.62.

- Parmar B.L., Freeman R.E., Harrison J.S., Wicks A.C., Purnell L., Colle S. de (2010). *Stakeholder Theory: The State of the Art*. "The Academy of Management Annals", 4(1), 403-445.
- Paugam L., Stolowy H., Gendron Y. (2021). *Deploying Narrative Economics to Understand Financial Market Dynamics: An Analysis of Activist Short Sellers' Rhetoric*. "Contemporary Accounting Research", 38(3), 1809-1848.
- Payton F.C. (2003). *E-Health Models Leading to Business To-Employee Commerce in the Human Resources Function*. "Journal of Organizational Computing and Electronic Commerce", 13(2), 147-161.
- Penmann S. (2016). *Conservatism as a Defining Principle for Accounting*. "The Japanese Accounting Review", 6, 1-16. DOI: 10.11640/tjar.6.2016.03.
- Perić J., DeliĆ A., Stanić M. (2020). *Exploring Business Models of Nonprofit Organizations*. "Management", 25(2), 181-194. DOI: 10.30924/mjcmi.25.2.10.
- Pettersen I.J., Solstad E. (2015). *Vertical and Horizontal Control Dilemmas in Public Hospitals*. "Journal of Health Organization and Management", 29(2), 185-199.
- Petzel J. (1999). *Informatyka prawnicza. Zagadnienia teorii i praktyki*. Liber. Warszawa.
- Pfaff J. (2016). *Nowa jakość badania sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego*. „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, 2(80), 2, 509-515. DOI: 10.18276/frfu.2016.2.80/2-54.
- Pielaszek M., Świdarska G.K., Krysik M. (2014). *Model biznesu a polityka rachunkowości*. „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, 201, 221-232.
- Pietrzykowski R., Kobus P. (2006). *Zastosowanie modyfikacji metody k-średnich w analizie portfelowej*. „Zeszyty Naukowe Szkoły Głównej Gospodarstwa Wiejskiego – Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej”, 60, 301-308.
- Piosik A. (2022). *The Intensity of the Use of Management Accounting Systems Under Industry 4.0 Conditions. Confirmation from Poland*. "Procedia Computer Science", 207, 1598-1610. DOI: 10.1016/j.procs.2022.09.217.
- Pizło W. (2009). *Studium przypadku jako metoda badawcza w naukach ekonomicznych*. „Stowarzyszenie Ekonomistów Rolnictwa i Agrobiznesu, Roczniki Naukowe”, XI, 5, 246-251.
- Pizzi S., Venturelli A., Caputo F. (2020). *The "Comply-or-Explain" Principle in Directive 95/2014/EU. A Rhetorical Analysis of Italian PIEs*. "Sustainability Accounting, Management and Policy Journal", 12(1), 30-50. DOI: 10.1108/SAMPJ-07-2019-0254.
- Porter M.E. (1985). *Competitive Advantage – Creating and Sustaining Superior Performance*. The Free Press. New York.
- Porter M.E. (1998). *Competitive Advantage. Creating and Sustaining Superior Performance*. The Free Press. New York.
- Porter M.E. (2001). *Porter o konkurencji*. Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne. Warszawa.
- Porter M.E. (2006). *Przewaga konkurencyjna*. Helion. Gliwice.
- Porter M.E. (2010). *What Is Value in Health Care*. "The New England Journal of Medicine", 363(26), 2477-2481. DOI: 10.1056/NEJMp1011024.

- Porter M.E. (2020). *Value-Based Health Care Delivery: Core Concepts*. Harvard Business School Partners, HealthCare Residents and Fellows Course. Boston, <https://www.isc.hbs.edu/Documents/pdf/2020-intro-vbhc-porter.pdf> (dostęp: 25.08.2024).
- Porter M.E., Teisberg E.O. (2006). *Redefining Health Care. Creating Value-Based Competition on Results*. Harvard Business School. Boston.
- Power M. (2021). *The Financial Reporting System – What Is It?*. “Accounting and Business Research”, 51, 459-480. DOI: 10.1080/00014788.2021.1932253.
- Poździoch S., Ryś A. (red.) (1996). *Zdrowie publiczne. Wybrane zagadnienia*. Uniwersyteckie Wydawnictwo Medyczne „Vesalius”. Kraków.
- Próchnicki L. (2006). *Z dziejów myśli ekonomicznej. Starożytność – współczesność*. Infoplan. Warszawa.
- Putten E.I. van, Pinkard E., O’Grady A., Schmidt R.K., Cresswell I., Raoult V., Taylor M.D. (2021). *Stakeholder Perspectives on the Value Proposition of Enterprise-Level Natural Capital Accounting for Three Primary Industries*. “Environment Systems and Decisions”, 41, 541-555.
- Putyło K. (2018). *Tworzenie wartości dla pacjenta i dla podmiotu medycznego w usługach ochrony zdrowia*. „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 530, 164-171.
- PwC (2015). *Integrated Reporting. Where to Next?*, <https://www.pwc.co.za/en/assets/pdf/integrated-reporting-survey-2015.pdf> (dostęp: 12.09.2023).
- PwC (2017). *Global Investor Survey on Corporate Reporting*, <https://www.pwc.com/gx/en/corporate-reporting/assets/cr-survey-global-final.pdf> (dostęp: 20.07.2022).
- Raemaekers K., Maroun W., Padia N. (2016). *Risk Disclosures by South African Listed Companies Post-King III*. “South African Journal of Accounting Research”, 30(1), 41-60.
- Rahman K.S., Thelen K. (2019). *The Rise of the Platform Business Model and the Transformation of Twenty-First-Century Capitalism*. “Politics & Society”, 47(2), 177-204. DOI: 10.1177/0032329219838932.
- Rajala R., Westerlund M. (2007). *A Business Model Perspective on Knowledge-Intensive Services in the Software Industry*. “International Journal of Technoentrepreneurship”, 1, 1. DOI: 10.1504/IJTE.2007.013267.
- Rakhmawati P.D.K., Chalidyanto D., Setianto B. (2020). *Kaizen in Healthcare: Continuous Improvement in Government Hospital*. “European Journal of Molecular & Clinical Medicine”, 07(05), 836-844.
- Rappa M. (2001). *Business Models on the Web: Managing the Digital Enterprise*, <https://www.digitalenterprise.org/models/models.html> (dostęp: 12.04.2023).
- Ratajczak-Mrozek M. (2012). *Klasy jako źródło nawiązywania współpracy przedsiębiorstw*. „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Ekonomiczne Problemy Usług”, 719(94), 233-244.
- Raulinajtys-Grzybek M., Karwowski M. (2022). *Rachunkowość jako źródło informacji dla raportów GRI*. „Kwartalnik Nauk o Przedsiębiorstwie”, 2, 17-31.
- Remane G., Hanelt A., Tesch J.F., Kolbe L.M. (2017). *The Business Model Pattern Database – A Tool for Systematic Business Model Innovation*. “International Journal of Innovation Management”, 21(1), 1750004. DOI: 10.1142/S1363919617500049.

- Remlein M., Rówińska M. (2020). *Nowa perspektywa bilansu. Wartość poznawcza i analityczna – studium przypadku*. „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 108(164), 151-165.
- Rich P. (1992). *The Organizational Taxonomy: Definition and Design*. “Academy of Management Review”, 17(4), 758-781.
- Robertson F., Krasodomska J., Dyczkowska J. (2022). *Harmonising Sustainability Reporting in the Face of Stakeholders’ Awakening Capitalism. The Institutional Background*. „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 46(4), 129-160. DOI: 10.5604/01.3001.0016.1306.
- Rodriguez R., Svensson G., Eriksson D. (2021). *Priorities Determining Future Directions of Sustainable Development in Business Models of the Healthcare Industry – Findings and Framework*. “Sustainability”, 13, 6507. DOI: 10.3390/su13116507.
- Rohrbeck R., Konnertz L., Knab S. (2013). *Collaborative Business Modelling for Systemic and Sustainability Innovations*. “International Journal of Technology Management”, 63(1/2), 4-23.
- Ronen J. (2014). *On the Invariance of Accounting Principles to Business Models: A Discussion of the Singleton-Green and Page Articles*. “Journal of Management and Governance”, 18(3), 707-716. DOI: 10.1007/s10997-012-9241-6.
- Roslender R., Nielsen Ch. (2021). *Accounting for the Value Expectations of Customers: Re-Imagining the Integrated Reporting Initiative*. “Critical Perspectives on Accounting”, 81, 102244. DOI: 10.1016/j.cpa.2020.102244.
- Rowbottom N., Lymer A. (2010). *Exploring the Use and Users of Narrative Reporting in the Online Annual Report*. “Journal of Applied Accounting Research”, 11, 90-108. DOI: 10.1108/09675421011069487.
- Rówińska M. (2016). *Przydatność – podstawowa cecha informacji finansowej?*. „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, 2(80), 2, 517-523. DOI: 10.18276/frfu.2016.2.80/2-55.
- Rudawska I. (2007). *Opieka zdrowotna, aspekty rynkowe i marketingowe*. Wydawnictwo Naukowe PWN. Warszawa.
- Rudyanto A., Wimelda L. (2019). *Core Option vs. Comprehensive Option: Which One is Better?*. “South East Asia Journal of Contemporary Business, Economics and Law”, 20(5), 108-110.
- Sabatier V., Mangematin V., Rouselle T. (2010). *From Business Model to Business Model Portfolio in the European Biopharmaceutical Industry*. “Long Range Planning”, 43(2-3), 431-447. DOI: 10.1016/j.lrp.2010.02.001.hal-00430782f.
- Samelak J. (2013). *Zintegrowane sprawozdanie przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego*. Uniwersytet Ekonomiczny. Poznań.
- Samkin G., Schneider A. (2010). *Accountability, Narrative Reporting and Legitimation*. “Accounting, Auditing & Accountability Journal”, 23(2), 256-289. DOI: 10.1108/09513571011023219.
- Saputra D.M., Saputra D., Oswari L.D. (2020). *Effect of Distance Metrics in Determining K-Value in K-Means Clustering Using Elbow and Silhouette Method*. In: *Proceedings of the Sriwijaya International Conference on Information Technology and Its Applications (SICONIAN 2019)*. Atlantis Press, 341-346. DOI: /10.2991/aisr.k.200424.051.

- Satt H., Iatridis G. (2023). *The Effect of Annual Reports Tone Complexity on Firms' Dividend Policy: Evidence from the United States*. "Review of Behavioral Finance", 15(4), 592-614, <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/RBF-12-2021-0262/full/html> (dostęp: 23.02.2023). DOI: 10.1108/RBF-12-2021-0262.
- Serrano-Cinca C., Cuéllar-Fernández B., Fuertes-Callén Y. (2021). *Firm and Country Characteristics Related to Cumulative Contribution to Society*. "Sustainability Accounting, Management and Policy Journal", 12(1), 184-219. DOI: 10.1108/SAMPJ-07-2019-0260.
- Sharma K., Metzler I., Chen S., Mayer J., Meara J. (2012). *Public Reporting of Healthcare Data: A Frontier in Quality Improvement*. "Bulletin of the American College of Surgeons", 97, 6-13.
- Shiller R.J. (2019). *Narrative Economics: How Stories Go Viral and Drive Major Economic Events*. Princeton University. Princeton–Woodstock.
- Siemieniuk Ł. (2010). *Sprawność funkcjonowania przedsiębiorstwa w aspekcie analizy fundamentalnej spółek akcyjnych*. W: J. Sikorski (red.), *Rynki finansowe: wczoraj, dziś, jutro*. Uniwersytet w Białymstoku. Białystok, 178-188.
- Sienkiewicz P. (2005). *10 wykładów*. Akademia Obrony Narodowej. Warszawa.
- Simoni L. (2022). *Business Models and Corporate Reporting: Defining the Platform to Illustrate Value Creation*. Routledge Taylor & Francis Group. London – New York.
- Singleton-Green B. (2014). *Should Financial Reporting Reflect Firms' Business Models? What Accounting Can Learn from the Economic Theory of the Firm*. "Journal of Management & Governance", 18, 697-706. DOI: 10.1007/s10997-012-9240-7.
- Siyam A., Dal Poz M.R. (eds.) (2014). *Migration of Health-Care Workers: WHO Code of Practice and the Global Economic Crisis*. World Health Organization. Geneva.
- Skinner W. (1974). *The Focused Factory*. "Harvard Business Review", May-June, 113-121.
- Skoczylas W. (2011). *Pomiędzy shareholder value a stakeholder value*. „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, 46(685), 199-208.
- Słownik języka polskiego* (2003). Wydawnictwo Naukowe PWN. Warszawa.
- Smith M. (2003). *Research Methods in Accounting*. Sage. London.
- Sobańska I. (2012). *Jedność systemu rachunkowości*. „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 66(122), 179-189.
- Sobiech J. (1990). *Warunki wyboru ekonomiczno-finansowych mechanizmów kierowania opieką zdrowotną*. Akademia Ekonomiczna. Poznań.
- Sorrentino M., Smarra M. (2015). *The Term "Business Model" in Financial Reporting: Does It Need a Proper Definition?*. "Open Journal of Accounting", 4, 11-22. DOI: 10.4236/ojacct.2015.42002.
- Spector Y. (2011). *Theory of Constraint Methodology Where the Constraint Is the Business Model*. "International Journal of Production Research", 49, 11, 3387-3394. DOI: 10.1080/00207541003801283.
- Stahl M.J. (red.) (2004). *Encyclopedia of Health Care Management*. Sage. Thousand Oaks.
- Stanny D. (2006). *W czym interesie powinna działać firma? M. Friedman kontra W.M. Evan i R.E. Freeman*. „Annales. Etyka w Życiu Gospodarczym”, 9/1, 133-141.

- Steenkamp N., Northcott D. (2008). *Content Analysis in Accounting Research: The Practical Challenges*. "Australian Accounting Review", 17, 12-25. DOI: 10.1111/j.1835-2561.2007.tb00332.x.
- Stenn T. (2017). *Social Entrepreneurship as Sustainable Development*. Palgrave Macmillan.
- Stewart D.W., Zhao Q. (2000). *Internet Marketing, Business Models and Public Policy*. "Journal of Public Policy and Marketing", 19, 287-296.
- Stowarzyszenie Księgowych w Polsce (2016). *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej. IFRS Standards*. IFRS Foundation. Warszawa.
- Strojek-Filus M. (2017). *Sprawozdanie finansowe jednostki gospodarczej – zakres i zasady sporządzania*. W: J. Pfaff (red.). *Rachunkowość finansowa z uwzględnieniem MSSF*. Wydawnictwo Naukowe PWN. Warszawa, 681-718.
- Strojek-Filus M., Szewieczek A. (2016a). *Problemy behawioralne sprawozdawczości statystycznej jednostek lecznictwa uzdrowiskowego*. W: A.R. Szromek (red.). *Wybrane aspekty zarządzania zakładem uzdrowiskowym*. Proksenia. Kraków, 77-90.
- Strojek-Filus M., Szewieczek A. (2016b). *Względność informacji prezentowanych w sprawozdaniach statystycznych sporządzanych przez szpitale publiczne w Polsce*. „Studia Oeconomica Posnaniensia”, 4(11), 254-270. DOI: 10.18559/SOEP.2016.11.19.
- Strzelecki J. (2014). *Jakościowa teoria informacji a koncepcje prawdy*. „Humanistyka i Przyrodoznawstwo”, 20, 177-191.
- Stubbs W., Higgins C. (2014). *Integrated Reporting and Internal Mechanisms of Change*. "Accounting, Auditing & Accountability Journal", 27(7), 1068-1089.
- Suchecka J., Owczarek K. (2011). *Wartość w sferze opieki zdrowotnej*. „Polskie Stowarzyszenie Zarządzania Wiedzą. Studia i Materiały”, 55, 91-101.
- Sustainability Accounting Standards Board (2018). *Health Care Delivery. Sustainability Accounting Standard*, https://www.sasb.org/wp-content/uploads/2018/11/Health_Care_Delivery_Standard_2018.pdf (dostęp: 2.02.2023).
- Szadziewska A. (2014). *Rola specjalistów z rachunkowości na tle zmian w raportowaniu biznesowym*. „Zarządzanie i Finanse”, 12(3), 237-254.
- Szadziewska A., Bucior G., Jaworska E. (2024). *Wykorzystanie fotografii w raportach niefinansowych jako narzędzia legitymizacji działalności spółek z branży spożywczej w Polsce*. „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 48(1), 49-80. DOI: 10.5604/01.3001.0054.4085.
- Szadziewska A., Kujawski J. (2022). *Environmental Disclosures in the Non-Financial Reporting of Energy Companies. Creating a Reliable Business Image or Impression Management?*. „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 46(2), 157-194. DOI: 10.5604/01.3001.0015.8814.
- Szadziewska A., Shygun M. (2023). *Wykorzystanie infografik do zarządzania wrażeniem w raportach niefinansowych spółek giełdowych w Polsce*. „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 47(2), 51-80. DOI: 10.5604/01.3001.0053.6059.
- Szczepaniak K. (2012). *Zastosowanie analizy treści w badaniach artykułów prasowych – refleksje metodologiczne*. „Acta Universitatis Lodzensis. Folia Sociologica”, 42, 83-112.
- Szczepańska M. (2015). *Istotność jako podstawowa zasada zintegrowanej sprawozdawczości przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego*. „Studia Oeconomica Posnaniensia”, 3(1), 178-190.

- Szczypa P. (2014). *Współczesne wyzwania rachunkowości przedsiębiorstw w gospodarce zrównoważonego rozwoju*. „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 329, 282-290. DOI: 10.15611/pn.2014.329.30.
- Szewieczek A. (2016). *Sprawozdawczość statystyczna podmiotów prowadzących działalność leczniczą*. W: M. Hass-Symotiuk (red.). *Sprawozdawczość podmiotów prowadzących działalność leczniczą*. Wolters Kluwer. Warszawa, 259-298.
- Szewieczek A. (2017). *Selected Problems of Cost Allocation in Hospital – Relationship Between Business Model and Cost Structure*. In: T. Klietnik (ed.). *Globalization and Its Socio-Economic Consequences. 17-th International Scientific Conference Proceedings*. Part VI. University of Zilina. Zilina, 2610-2617.
- Szewieczek A. (2018). *Barriers and Incentives of Business Model Transition in a Healthcare Entity*. In: T. Klietnik (ed.). *Globalization and Its Socio-Economic Consequences. 18th International Scientific Conference. Proceedings*. University of Zilina. Zilina, 908-815.
- Szewieczek A. (2019a). *Business Model in Healthcare – A Review of Research Directions*. In: M. Strojek-Filus, A. Sulik-Górecka (red.). *Accounting Challenges in Business Processes*. Uniwersytet Ekonomiczny. Katowice, 86-99.
- Szewieczek A. (2019b). *Business Model Transformation – Challenges for the Management of the Health Care Entity*. „Ekonomicko-Menazerske Spektrum”, 13(2), 46-55. DOI: 10.26552/ems.2019.2.46-55.
- Szewieczek A. (2021). *Nowy rachunek kosztów w podmiotach leczniczych – głos w dyskusji*. „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 45(4), 111-134.
- Szewieczek A., Strojek-Filus M. (2015). *Behavioral Aspects in Obligatory Reports of Public Hospitals in Poland*. „Chinese Business Review”, 14(11), 513-527. DOI: 10.17265/1537-1506/2015.11.001.
- Szewieczek A., Sulik-Górecka A. (2018). *Behavioral Determinants of the Business Model in the Financial Statements – On the Example of Selected Industries*. „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 515, 197-208.
- Szewieczek A., Świeboda W. (2022). *Nowe wyzwania ewidencji i sprawozdawczości kosztów w szpitalu publicznym – przykład kosztów związanych z pandemią COVID-19*. „Nauki Ekonomiczne”, XXXVI, 85-104. DOI: 10.19251/ne/2022.36(3).
- Szmajser R., Kędzior M., Andrzejewski M., Świetla K. (2022). *Implementation of New Technologies in Accounting and Financial Processes: An Effectiveness Assessment*. „International Entrepreneurship Review”, 8(3), 7-21. DOI: 10.15678/IER.2022.0803.01.
- Szynkiewicz M. (2014). *Metafora smogu informacyjnego a procesy informacyjne*. „Studia Metodologiczne”, 32, 65-77.
- Ścibór-Rylski M. (2013). *Miary związku między zmiennymi – współczynniki korelacji*. W: W.S. Bedyńska, M. Cypryańska (red.). *Statystyczny drogowskaz 1. Praktyczne wprowadzenie do wnioskowania statystycznego*. Wydawnictwo Akademickie Sedno. Warszawa, 195-222.
- Śniezek E., Krasodomska J., Szadzińska A. (2018). *Informacje niefinansowe w sprawozdawczości biznesowej przedsiębiorstw*. Nieoczywiste. Warszawa.
- Świdorska G.K., Bek-Gaik B. (2016). *Dokąd zmierza raportowanie biznesowe?*. „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, 274, 7-16.

- Świdarska G.K., Krysiak M. (2019). *Inteligentny raport biznesowy (według koncepcji core & more)*. Szkoła Główna Handlowa. Warszawa.
- Świdarska G.K., Pielaszek M. (2015). *Rachunkowość zarządcza w podmiotach leczniczych*. Wolters Kluwer. Warszawa.
- Świdarska G.K., Raulinajtys-Grzybek M., Pielaszek M. (2017). *Rola rachunkowości zarządczej w projektowaniu innowacyjnych modeli biznesu*. „Kwartalnik Nauk o Przedsiębiorstwie”, 3, 11-21.
- Świetla K. (2008). *Założenia koncepcyjne sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych jako podstawa MSSF*. „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie”, 768, 39-52.
- Tarka D., Olszewska A.M. (2018). *Elementy statystyki. Opis statystyczny*. Politechnika Białostocka. Białystok.
- Tarnowski J. (1992). *Wartość poznawcza i wartościowanie dzieła sztuki*. „Sztuka i Filozofia”, 5, 202-211.
- Tatarska M. (2013). *Sprawozdawczość zintegrowana na przykładzie Grupy Lotos SA*. „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 314, 187-199.
- Teece D.J. (2010). *Business Models, Business Strategy and Innovation*. “Long Range Planning”, 43, 172-194.
- Thiebes S., Toussaint P., Ju J., Ahn J., Lyytinen K., Sunyaev A. (2020). *Valuable Genomes: Taxonomy and Archetypes of Business Models in Direct-to-Consumer Genetic Testing*. “Journal of Medical Internet Research”, 22(1), e14890. DOI: 10.2196/14890.
- Timmers P. (1998). *Business Models for Electronic Markets*. “Electronic Markets”, 8(2), 3-8.
- Timmers P. (2003). *Lessons from B2B E-Business Models*. In: H. Albach, J. Hummel (eds.). *Die Zukunft des Electronic Business. ZfB-Ergänzungshefte*. Gabler. Wiesbaden, 121-140. DOI: 10.1007/978-3-663-12056-8_9.
- Tower G. (1993). *A Public Accountability Model of Accounting Regulation*. “The British Accounting Review”, 25(1), 61-85. DOI: 10.1006/bare.1993.1006.
- Trisolini M.G. (2002). *Applying Business Management Models in Health Care*. “International Journal of Health Planning and Management”, 17(4), 295-314. DOI: 10.1002/hpm.683/.
- Tullio P. di, La Torre M., Dumay J., Rea M.A. (2022). *Accountingisation and the Narrative (Re)turn of Business Model Information in Corporate Reporting*. “Journal of Accounting and Organizational Change”, 18(4), 592-615. DOI: 10.1108/JAOC-09-2020-0144.
- Turetken O., Grefen P., Gilsing R., Adali O.E. (2019). *Service-Dominant Business Model Design for Digital Innovation in Smart Mobility*. “Business and Information Systems Engineering”, 61(1), 9-29.
- Turyna J. (2011). *Aspekty jakościowe informacji w sprawozdaniach finansowych w świetle standardów międzynarodowych*. „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu. Nauki o Finansach”, 3(8), 210, 122-135.
- Tweedie D. (2024). *Inclusive Capitalism as Accounting Ideology: The Case of Integrated Reporting*. “Critical Perspectives on Accounting”, 98, 102482. DOI: 10.1016/j.cpa.2022.102482.

- Unold J. (2004). *System informacyjny a jakościowe ujęcie informacji*. W: T. Porębska-Miąc, H. Sroka (red.). *Systemy wspomagania organizacji*. Akademia Ekonomiczna. Katowice, 163-170.
- Vašiček D., Roje G., Dražić Lutitsky I. (2018). *Accounting System in Croatian Public Health-Care Sector: Current State and Improvement Perspectives*. In: A. Karasavoglou, S. Goić, P. Polychronidou, P. Delias (eds.). *Economy, Finance and Business in Southeastern and Central Europe*. Springer. Cham, 455-468. DOI: 10.1007/978-3-319-70377-0_31.
- Ven M.R. van de, Lara Machado P., Athanasopoulou A., Aysolmaz B., Turetken O. (2022). *Key Performance Indicators for Business Models: A Review of Literature*. "ECIS 2022 Research Papers", 126, https://aisel.aisnet.org/ecis2022_rp/126 (dostęp: 1.02.2023).
- Venkatraman N., Henderson J.C. (1998). *Real Strategies for Virtual Organizing*. "Sloan Management Review", 40(1), 33-48.
- Villiers C. de, Alexander D. (2014). *The Institutionalisation of Corporate Social Responsibility Reporting*. "British Accounting Review", 46, 198-212. DOI: 10.1016/j.bar.2014.03.001.
- Vimarlund V., Nikula N., Nøhr C. (2021). *Business Models and Ehealth Social Innovations for Social Care Services: Serving the Two Sides of the Market*. "Health Policy and Technology", 10(4), 100555. DOI: 10.1016/j.hlpt.2021.100555.
- Visser J.M.H. (1995). *Patient Flow Based Allocation of Hospital Resources*. "IMA Journal of Mathematics Applied in Medicine and Biology", 12(3-4), 259-274.
- Viswanadham N. (2021). *Ecosystem Model for Healthcare Platform*. "Sadhana – Academy Proceedings in Engineering Sciences", 46(4), 188. DOI: 10.1007/s12046-021-01708-y
- Vourvachis P., Woodward T. (2015). *Content Analysis in Social and Environmental Reporting Research: Trends and Challenges*. "Journal of Applied Accounting Research", 16(2), 166-195. DOI: 10.1108/JAAR-04-2013-0027.
- Voxel, <https://voxel.pl/> (dostęp: 5.02.2023).
- Waal A. de (2007). *Strategic Performance Management. A managerial and Behavioural approach*. Palgrave Macmillan. New York.
- Walesiak M. (2003). *Miara odległości obiektów opisanych zmiennymi mierzonymi na różnych skalach pomiaru*. „Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu”, 1006, 261-267.
- Walińska E., Bek-Gaik B., Gad J. (2017). *Model biznesu jako element sprawozdawczości korporacyjnej*. „Kwartalnik Nauk o Przedsiębiorstwie”, 3, 51-60.
- Waniak-Michalak H. (2017). *Porównywalność w czasie informacji o wynikach działalności społecznie odpowiedzialnej firm raportujących według zasad GRI*. „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 91(147), 129-143.
- Waniak-Michalak H., Sapkauskienė A., Leitoniene S. (2018). *Do Companies Manipulate CSR Information to Retain Legitimacy?*. "Inžinerinė Ekonomika – Engineering Economics", 29(3), 352-360.
- Warriner C.K. (1984). *Organizations and Their Environments: Essays in the Sociology of Organizations*. JAI. London.

- Wartini-Twardowska J. (2016). *Innowacje modeli biznesu grup kapitałowych i ich kontekst zrównoważonego rozwoju*. „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, 300, 206-237.
- Wass S., Vimarlund V. (2016). *Business Models in Public Ehealth*. “Research Papers”, 73, https://aisel.aisnet.org/ecis2016_rp/73 (dostęp: 28.02.2022).
- Watson Ch.B. (1997). *Managed Care and the Anesthesiologist's Role in Critical Resource Management*. “Anesthesiology Clinics of North America”, 15(4), 915-936.
- Wąsiewicz E.P. (2000). *Zdrowie publiczne i medycyna społeczna*. Akademia Medyczna im. K. Marcinkowskiego. Poznań.
- Weber R.P. (1985). *Basic Content Analysis, Quantitative Applications in the Social Sciences*. Sage. Beverly Hills.
- Weill P., Vitale M.R. (2001). *Place to Space: Migrating to Ebusiness Models*. Harvard Business School. Boston.
- Weißer T., Saßmannshausen T., Ohrndorf D., Burggräf P., Wagner J. (2020). *A Clustering Approach for Topic Filtering Within Systematic Literature Reviews*. “MethodsX”, 7, 100831. DOI: 10.1016/j.mex.2020.100831.
- Wemmerlov U. (2016). *How Hospitals Can Benefit from Focused Factory Thinking*, <https://bus.wisc.edu/knowledge-expertise/faculty-research/forward-thinking-blog/2016/02/26/how-hospitals-can-benefit-from-focused-factory-thinking> (dostęp: 28.06.2021).
- Westra R., Boylan C. (1997). *Rapid Cycle Change: Business Models Can Be Successful in Health Care*. “Aspen's Advisor for Nurse Executives”, 12(10), 1-3.
- Wielka Encyklopedia PWN (2003). Wydawnictwo Naukowe PWN. Warszawa.
- Wielka Encyklopedia PWN (2005). Wydawnictwo Naukowe PWN. Warszawa.
- Winter M. (2004). *Restrukturyzacja finansowa, organizacyjna i własnościowa zakładów opieki zdrowotnej*. „Problemy Zarządzania”, 4(6), 46-67.
- Wirtz B.W. (2020). *Business Model Management: Design–Process–Instruments*. Springer Nature, https://www.uni-speyer.de/fileadmin/Lehrstuehle/Wirtz/BMM_LectureMaterial_2nd_Edition.pdf (dostęp: 10.08.2024).
- Wiśniewski A.K. (2017). *Konstrukcja modeli biznesu*. „Acta Universitatis Nicolai Copernici. Zarządzanie”, XLIV, 2, 75-85.
- Wołowiec T. (2021). *Analiza ekonomiczna. Podręcznik. Studia przypadków*. Cz. 1. Wyższa Szkoła Ekonomii i Innowacji. Lublin, <https://wydawnictwo.wsei.eu/wp-content/uploads/2022/04/podrecznik-wolowiec-analiza-gotowe.pdf> (dostęp: 17.07.2023).
- World Health Organization (1948). *Text of the Constitution of the World Health Organization*. “Official Records of the World Health Organization”, 2, 100-109, https://iris.who.int/bitstream/handle/10665/85573/Official_record2_eng.pdf (dostęp: 14.10.2024).
- World Health Organization (2001). *European Office for Integrated Care Health Care Services: Integrated Care*. Working Definition.
- World Health Organization (2016). *Integrated Care Models: An Overview*. Working Document. Regional Office for Europe, https://www.euro.who.int/__data/assets/pdf_file/0005/322475/Integrated-care-models-overview.pdf (dostęp: 21.03.2022).
- Wójcik P. (2009). *Analiza skupień*. W: K. Kopczewska, T. Kopczewski, P. Wójcik. *Metody ilościowe w R. Aplikacje ekonomiczne i finansowe*. CeDeWu. Warszawa, 423-434.

- Wójcik-Jurkiewicz M., Sadowska B. (2018). *Non-Financial Reporting Standards and Evaluation of Their Use Illustrated with Example of Polish Listed Companies*. "European Journal of Service Management", 3(27/2), 539-545. DOI: 10.18276/ejsm.2018.27/2-66.
- Wójcik-Karpacz A. (2018). *Implikacje praktycznej teorii interesariuszy: czego mniejsze firmy mogą się nauczyć od większych względem interesariuszy wewnętrznych?*. „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, 348, 7-25.
- Zagóra-Jonszta U. (2014). *Rozważania wokół wartości – od Marksa do czasów współczesnych*. „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, 176, 13-21.
- Zalewska M. (2010). *Przydatność i zastosowanie prakseologii w badaniach procesu komunikowania w organizacji*. „Acta Universitatis Lodziensis. Folia Oeconomica”, 234, 377-386, <https://dspace.uni.lodz.pl/xmlui/bitstream/handle/11089/296/377-386.pdf?sequence=1> (dostęp: 1.06.2022).
- Zanellato G., Tiron-Tudor A. (2022). *How Cultural Dimensions Are Shaping Social Expectations: The Case of European State-Owned Enterprises' Nonfinancial Reporting*. "Journal of Applied Accounting Research", 23(1), 99-121. DOI: 10.1108/JAAR-04-2021-0116.
- Zarzecki D. (2017). *Value Based Management w największych spółkach notowanych na GPW w Warszawie*. „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, 5(89/2), 219-230. DOI: 10.18276/frfu.2017.89/2-16.
- Zarzycka E., Krasodomska J. (2021). *Environmental Key Performance Indicators: The Role of Regulations and Stakeholder Influence*. "Environment Systems and Decisions", 41, 651-666. DOI: 10.1007/s10669-021-09825-z.
- Zarzycka E., Krasodomska J. (2022). *Non-Financial Key Performance Indicators: What Determines the Differences in the Quality and Quantity of the Disclosures?*. "Journal of Applied Accounting Research", 23(1), 139-162. DOI: 10.1108/JAAR-02-2021-0036.
- Zolnowski A., Weiss C., Böhm T. (2014). *Representing Service Business Models with the Service Business Model Canvas – The Case of a Mobile Payment Service in the Retail Industry*. In: 47th Hawaii International Conference on System Sciences. Hilton Waikoloa, 718-727.
- Zott C., Amit R. (2008). *The Fit Between Product Market Strategy and Business Model: Implications for Firm Performance*. "Strategic Management Journal", 29(1), 1-26. DOI: 10.1002/smj.642.
- Zott C., Amit R., Massa L. (2010). *The Business Model: Theoretical Roots, Recent Developments, and Future Research*. Working Paper WP-862. Business School University of Navarra, <http://www.bmcommunity.sitew.com/fs/Root/8jif5-AmitZottMassa.pdf> (dostęp: 2.03.2022).
- Zott C., Amit R., Massa L. (2011). *The Business Model: Recent Developments and Future Research*. "Journal of Management", 37(4), 1019-1042.
- Zwicker M.V., Bosshard A., Brick C. (2022). *Organizations Can Make a Real Impact on Sustainable Development*. "One Earth", 5(7), 751-753. DOI: 10.1016/j.oneear.2022.06.007.

Regulacje prawne

- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/95/UE z dnia 22 października 2014 r. zmieniająca dyrektywę 2013/34/UE w odniesieniu do ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy. Tekst mający znaczenie dla EOG. Dz. Urz. UE L, nr 330/1.
- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 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. Urz. UE L, nr 322/15.
- Komunikat Komisji Europejskiej: Wytyczne dotyczące sprawozdawczości w zakresie informacji niefinansowych (metodyka sprawozdawczości niefinansowej). Dz. Urz. UE, nr C215/1 (2017/C 215/01).
- Komunikat Ministra Finansów z dnia 24 stycznia 2018 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie zasady rzetelnego i jasnego obrazu w realizacji przepisów art. 4, ust. 1 oraz ust. 1a, i 1b ustawy o rachunkowości. Dz. Urz. MF 2018, poz. 7.
- Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 4 stycznia 2018 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia aktualizacji Krajowego Standardu Rachunkowości nr 9 Sprawozdanie z działalności. Dz. Urz. MRiF 2018, poz. 4.
- Rozporządzenie delegowane Komisji Europejskiej 2023/2772 z dnia 31 lipca 2023 r. uzupełniające dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE w odniesieniu do standardów sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju. Dz. Urz. UE, nr L 2023/2772.
- Rozporządzenie Komisji Europejskiej 2016/2067 z dnia 22 listopada 2016 r. zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej 9. Dz. Urz. UE, nr L 323/1.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 marca 2018 r. w sprawie informacji bieżących i okresowych przekazywanych przez emitentów papierów wartościowych oraz warunków uznawania za równoważne informacji wymaganych przepisami prawa państwa niebędącego państwem członkowskim. Dz. U. 2018, poz. 757.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 11 stycznia 2022 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej. Dz. U. 2022, poz. 144 ze zm.
- Rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z 17 grudnia 2020 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych. Dz. U. 2023, poz. 652.
- Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 18 listopada 1999 r. w sprawie szczegółowych zasad sprawowania nadzoru nad samodzielnymi publicznymi zakładami opieki zdrowotnej i nad jednostkami transportu sanitarnego. Dz. U. 1999, nr 94, poz. 1097.
- Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 12 kwietnia 2017 r. w sprawie wskaźników ekonomiczno-finansowych niezbędnych do sporządzenia analizy oraz prognozy sytuacji ekonomiczno-finansowej samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej. Dz. U. 2017, poz. 832.

- Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 26 marca 2019 r. w sprawie szczegółowych wymagań, jakim powinny odpowiadać pomieszczenia i urządzenia podmiotu wykonującej działalność leczniczą. Dz. U. 2022, poz. 402.
- Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 26 czerwca 2019 r. w sprawie zakresu niezbędnych informacji przetwarzanych przez świadczeniodawców, szczegółowego sposobu rejestrowania tych informacji oraz ich przekazywania podmiotom zobowiązanym do finansowania świadczeń ze środków publicznych. Dz. U. 2022, poz. 434 ze zm.
- Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 26 października 2020 r. w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców. Dz. U. 2020, poz. 2045.
- Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 14 marca 2017 r. w sprawie określenia wzorów formularzy sprawozdawczych, objaśnień co do sposobu ich wypełniania oraz wzorów kwestionariuszy i ankiet statystycznych stosowanych w badaniach statystycznych ustalonych w programie badań statystycznych statystyki publicznej na rok 2017. Dz. U. 2017, poz. 837 ze zm.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 7 grudnia 2023 r. w sprawie programu badań statystycznych statystyki publicznej na rok 2024. Dz. U. 2023, poz. 2747.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. Dz. U. 2024, poz. 226 ze zm.
- Ustawa z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej. Dz. U. 2007, nr 14, poz. 89 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości. Dz. U. 2023, poz. 120 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej. Dz. U. 2023, poz. 773.
- Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych. Dz. U. 2022, poz. 1467 ze zm.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych. Dz. U. 2022, poz. 2561 ze zm.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych. Dz. U. 2023, poz. 1270 ze zm.
- Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej. Dz. U. 2024, poz. 799.
- Ustawa z dnia 28 kwietnia 2011 r. o systemie informacji w ochronie zdrowia. Dz. U. 2023, poz. 2465.
- Ustawa z dnia 15 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o rachunkowości. Dz. U. 2017, poz. 61.
- Ustawa z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych. Dz. U. 2023, poz. 1327 ze zm.
- Zarządzenie Ministra Zdrowia z dnia 27 czerwca 2024 r. w sprawie Centrum e-Zdrowia. Dz. U. 2024, poz. 47.

Spis rysunków

0.1. Schemat modelu badawczego.....	12
1.1. Modele biznesu na różnym poziomie uogólnienia	28
1.2. Ewolucja koncepcji modelu biznesu	28
1.3. Model biznesu <i>Canvas</i>	31
1.4. Perspektywy modelu biznesu i teorii interesariuszy na tworzenie wartości	36
1.5. Mapa modelu biznesu.....	36
1.6. Etapy budowy klasyfikacji	44
1.7. Ewolucja raportu rocznego.....	57
1.8. Ewolucja koncepcji raportowania przedsiębiorstwa.....	58
1.9. Relacje rachunkowości zarządczej, strategii i modelu biznesu	65
2.1. Łańcuch wartości przedsiębiorstwa.....	72
2.2. Łańcuch wartości w przychodni	76
2.3. Łańcuch usług szpitalnych	78
2.4. System ochrony zdrowia	87
2.5. Charakterystyka głównych potrzeb informacyjnych na poszczególnych poziomach zarządzania w opiece zdrowotnej.....	93
2.6. Grupa „5 P” kluczowych zewnętrznych interesariuszy jednostek ochrony zdrowia	95
2.7. Podstawowy model biznesu i tworzenia wartości praktyki medycznej (poziom 1)	103
2.8. Łańcuch przepływu procesów dla konsultacji medycznej	104
2.9. Łańcuch przepływu procesów dla usługi telemedycznej opieki nad pacjentem.....	107
2.10. Analiza liczby klastrów metodą ospyska	126
2.11. Analiza liczby klastrów metodą sylwetki	127
2.12. Analiza liczby klastrów metodą dendrogramu	127
3.1. Obszary sprawozdawczości jednostek ochrony zdrowia	143
3.2. Cechy informacji użytecznej	147
3.3. Krzywa przesytu informacyjnego	147
3.4. Atrybuty i cechy użyteczności decyzyjnej informacji sprawozdawczej jednostek ochrony zdrowia.....	148
3.5. Reorientacja kontekstu raportowania przedsiębiorstw w kierunku skupienia na modelu biznesu	150
3.6. Elementy modelu biznesu i odniesienie do kapitałów	156
3.7. Interakcja modelu biznesu z wewnętrznymi i zewnętrznymi kapitałami	160

3.8. Mapa ujawnień sprawozdawczych modelu biznesu w jednostkach ochrony zdrowia	165
3.9. Regulacje prawne kształtujące zakres, terminy i odpowiedzialność w zakresie sprawozdawczości podmiotów leczniczych	174
3.10. Podstawowe sprawozdania podmiotów leczniczych w przekroju ram prawnych....	177
4.1. Łańcuch wartości grupy kapitałowej Voxel	247
4.2. Linie biznesowe grupy kapitałowej Voxel	247
5.1. Wyróżnione w badaniu grupy interesariuszy	267

Spis tabel

1.1. Wykorzystanie frazy „ <i>business model</i> ” w bazie Scopus	23
1.2. Wybrane definicje modelu biznesu	24
1.3. Elementy składowe modelu biznesu.....	27
1.4. Komponenty modelu e-biznesu	32
1.5. Komponenty modelu biznesu	34
1.6. Wybrane klasyfikacje modelu biznesu	38
1.7. Podstawowe założenia funkcji typologii i taksonomii w konstrukcji klasyfikacji.....	42
1.8. Wybrane klasyfikacje taksonomiczne modelu biznesu	43
1.9. Elementy raportu zintegrowanego.....	60
1.10. Metody rachunkowości zarządczej przydatne przy analizie poszczególnych elementów modelu biznesu	64
2.1. Zakresy integracji w opiece zdrowotnej	79
2.2. Interesariusze jednostek ochrony zdrowia oraz ich atrybuty	89
2.3. Potrzeby informacyjne użytkowników sprawozdawczości finansowej jednostek ochrony zdrowia.....	94
2.4. Wyniki analizy baz danych bibliometrycznych dla fraz: „ <i>business model</i> ” oraz „ <i>health care</i> ”	97
2.5. Wybrane klasyfikacje modelu biznesu w ochronie zdrowia.....	100
2.6. Determinanty przeobrażania modeli biznesu jednostek ochrony zdrowia.....	110
2.7. Potrzeby i oczekiwania interesariuszy dotyczące kształtowania modelu biznesu i trybów komunikacji na przykładzie szpitala prywatnego	112
2.8. Interesariusze platformy medycznej i ich korzyści w odniesieniu do wyróżnionych typów modelu biznesu	114
2.9. Zmienne wykorzystane w analizie skupień na potrzeby klasyfikacji modeli biznesu podmiotów prowadzących działalność leczniczą oraz ich kodowanie dla procedury analitycznej.....	122
2.10. Opis procedury badawczej w wyznaczaniu klasyfikacji modeli biznesu jednostek ochrony zdrowia.....	124
2.11. Charakterystyka podmiotów tworzących próbę badawczą.....	124
2.12. Wyniki klastrowania i statystyki opisowe zmiennych.....	128
2.13. Krzyżowa analiza rezultatów dla liczby klastrów równej 4	129
2.14. Wyniki testu Kruskala–Wallisa dla liczby klastrów k równe 4	131
2.15. Profil wyznaczonych klastrów	133
3.1. Struktura ujawnień o modelu biznesu według International Integrated Reporting Council	154
3.2. Klasyfikacja i charakterystyka ujawnień kapitałów w ujęciu modelu biznesu	157

3.3. Wytyczne ujawnień o modelu biznesu według Financial Reporting Council ...	166
3.4. Zakresy ujawniania informacji o modelu biznesu	168
3.5. Przepływ koncepcji modelu biznesu między strategią, raportowaniem finansowym i raportowaniem niefinansowym.....	171
3.6. Sprawozdania obligatoryjne, sporządzane przez publiczne podmioty lecznicze prowadzące działalność w Polsce	178
3.7. Zakres problemowy sprawozdań sporządzanych przez podmioty prowadzące działalność leczniczą na rzecz organu tworzącego.....	183
3.8. Zakresy ujawnień zrównoważonego rozwoju oraz branżowe mierniki ich pomiaru dla jednostek świadczących usługi opieki zdrowotnej	189
3.9. Elementy raportu zintegrowanego według International Integrated Reporting Council	194
3.10. Zakres sprawozdań ogólnych i szczegółowych w nurcie koncepcji <i>Core & More</i>	198
4.1. Zakresy ujawniania informacji o modelu biznesu w sprawozdaniu finansowym	211
4.2. Zakresy ujawniania informacji o modelu biznesu w sprawozdaniu z działalności / sprawozdaniu zarządu.....	214
4.3. Zakresy ujawniania informacji o modelu biznesu w raporcie o sytuacji ekonomiczno-finansowej samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej (SPZOZ)	218
4.4. Zakresy ujawniania informacji o modelu biznesu w sprawozdaniach statystycznych Ministerstwa Spraw Wewnętrznych i Administracji.....	221
4.5. Zakresy ujawniania informacji o modelu biznesu w sprawozdaniach statystycznych Ministerstwa Zdrowia	225
4.6. Zakresy ujawniania informacji o modelu biznesu w innych sprawozdaniach statystycznych	230
4.7. Macierz ujawnień o modelu biznesu w przekroju badanych sprawozdań	237
4.8. Macierz ujawnień o modelu biznesu w przekroju badanych spółek notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych	249
5.1. Propozycja struktury ujawnień o modelu biznesu jednostek ochrony zdrowia	256
5.2. Podsumowanie socjodemografii w całej badanej próbie	266
5.3. Podsumowanie socjodemografii w całej badanej próbie z uwzględnieniem grup interesariuszy	267
5.4. Analiza rzetelności istotności ujawnień biznesowych w obszarze kapitałów	269
5.5. Analiza rzetelności istotności ujawnień biznesowych w obszarze działań biznesowych	271
5.6. Analiza rzetelności istotności ujawnień biznesowych w obszarze produktów	271
5.7. Analiza rzetelności istotności ujawnień biznesowych w obszarze rezultatów.....	272
5.8. Analiza rzetelności istotności ujawnień biznesowych w obszarach głównych.....	273
5.9. Analiza korelacji wyników pytań istotności ogólnych ujawnień biznesowych z wynikami dotyczącymi istotności ujawnień szczegółowych.....	273

5.10. Analiza rzetelności wartości poznawczej raportowanych informacji w obszarze oceny sprawności działania oraz w obszarze przydatności decyzyjnej	274
5.11. Analiza korelacji istotności szczegółowych elementów ujawnień biznesowych z oceną ogólną wartości poznawczej i jej zakresami.....	276
5.12. Analiza korelacji istotności szczegółowych elementów ujawnień biznesowych z oceną ogólną wartości poznawczej i jej zakresami, w podziale na grupy interesariuszy.....	277
5.13. Analiza korelacji istotności ujawnień głównych komponentów modelu biznesu z oceną ogólną wartości poznawczej i jej obszarami, w podziale na grupy interesariuszy.....	279
5.14. Analiza różnic w postrzeganiu istotności ujawnień o modelu biznesu w szczegółowych zakresach kapitałów między różnymi grupami interesariuszy.....	280
5.15. Analiza różnic w postrzeganiu istotności ujawnień o modelu biznesu w szczegółowych zakresach działań biznesowych między różnymi grupami interesariuszy.....	280
5.16. Analiza różnic w postrzeganiu istotności ujawnień o modelu biznesu w szczegółowych zakresach produktów między różnymi grupami interesariuszy.....	281
5.17. Analiza różnic w postrzeganiu istotności ujawnień o modelu biznesu w szczegółowych zakresach rezultatów między różnymi grupami interesariuszy.....	281
5.18. Analiza różnic w ocenie ujawnień w szczegółowych zakresach kapitałów dla oceny sprawności działania między różnymi grupami interesariuszy	282
5.19. Analiza różnic w ocenie ujawnień w szczegółowych zakresach działań biznesowych dla oceny sprawności działania między różnymi grupami interesariuszy.....	283
5.20. Analiza różnic w ocenie ujawnień w szczegółowych zakresach produktów dla oceny sprawności działania między różnymi grupami interesariuszy	283
5.21. Analiza różnic w ocenie ujawnień w szczegółowych zakresach rezultatów dla oceny sprawności działania między różnymi grupami interesariuszy	284
5.22. Analiza różnic w ocenie ujawnień w szczegółowych zakresach kapitałów dla przydatności decyzyjnej między różnymi grupami interesariuszy	284
5.23. Analiza różnic w ocenie ujawnień w szczegółowych zakresach działań biznesowych dla przydatności decyzyjnej między różnymi grupami interesariuszy.....	285
5.24. Analiza różnic w ocenie ujawnień w szczegółowych zakresach produktów dla przydatności decyzyjnej między różnymi grupami interesariuszy	285
5.25. Analiza różnic w ocenie ujawnień w szczegółowych zakresach rezultatów dla przydatności decyzyjnej między różnymi grupami interesariuszy	286
5.26. Analiza różnic wyników ogólnych wartości poznawczej między różnymi grupami interesariuszy.....	286
5.27. Ocena spójności raportowania informacji o modelu biznesu	287

5.28. Ocena postaci, w jakiej powinna być sporządzana sprawozdawczość modelu biznesu jednostki ochrony zdrowia	288
5.29. Ocena formy sprawozdawczości o modelu biznesu	289
5.30. Rozumienie wartości kreowanej przez jednostkę ochrony zdrowia	290
5.31. Definiowanie wartości w ramach modelu biznesu jednostki ochrony zdrowia	290
5.32. Ocena adaptacji sprawozdawczości modelu biznesu do specyfiki jednostek ochrony zdrowia.....	291
5.33. Ocena wpływu sprawozdawczości modelu biznesu na zachowania interesariuszy	291
5.34. Ocena istoty modelu biznesu działalności leczniczej	292

Informacja o Autorce



Aleksandra Szewieczek – doktor nauk ekonomicznych, adiunkt w Katedrze Rachunkowości Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, członek Komisji Rewizyjnej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce Oddział Katowice. Autorka wielu publikacji naukowych, opracowań branżowych i projektowych, w tym związanych z finansami ochrony zdrowia. Uczestniczka wielu konferencji krajowych i międzynarodowych, także jako członek komitetów naukowych i organizacyjnych konferencji. Kierownik z ramienia

Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach międzynarodowego projektu finansowanego ze środków programu wyszehradzkiego. Członek komitetu naukowego czasopisma „Academic Review of Business and Economics” (ARBE). Nagradzana Nagrodami Rektora za osiągnięcia naukowe. Wieloletnia dyrektor ekonomiczno-finansowa w jednostkach ochrony zdrowia, doradca w obszarze rachunkowości i zarządzania finansami publicznymi i prywatnymi jednostek ochrony zdrowia.

Adres e-mail: aleksandra.szewieczek@uekat.pl.

Model biznesu przedstawia unikalny dla jednostki gospodarczej sposób, w jaki dąży ona do tworzenia wartości. Rozróżnieniu podlegają zasoby, działania biznesowe, produkty i rezultaty, a sama wartość rozpatrywana jest z perspektywy wielu różnych interesariuszy jednostki, wśród których prymat wiodą interesariusze zewnętrzni. Co istotne, wartość ta przyjmuje w wielu przypadkach postać niefinansową. Równocześnie, poprzez zaspokajanie potrzeb interesariuszy, jednostka jest w stanie przechwycić część tej wartości (finansowej i niefinansowej) na własne potrzeby. To zapewnia nie tylko przetrwanie, ale przede wszystkim rozwój. Unikalny dla jednostki sposób tworzenia wartości, poprzez odpowiednią kombinację zasobów i działań, stanowi o sile jednostki i jej przewadze konkurencyjnej.

W dobie społeczeństwa informacyjnego oraz rozwoju raportowania udostępnianie informacji o modelu biznesu stanowi istotny element komunikacji jednostki z otoczeniem, spełniania oczekiwań interesariuszy, dążenia do zwiększania ich dobrostanu, a w rezultacie tworzenia przewagi konkurencyjnej. Rosną również oczekiwania społeczne odnośnie do poznania wpływu organizacji na otoczenie.

Prezentowana monografia uzupełnia ofertę wydawniczą dotyczącą modeli biznesu, a w szczególności operacjonalizacji modeli biznesu w różnych sektorach oraz adaptacji sprawozdawczości modelu biznesu do specyfiki działalności jednostek ochrony zdrowia. Atutem książki jest jej walor aplikacyjny, osiągnięty w wyniku oparcia się w dużej części na badaniach empirycznych, w tym dostosowaniu zaproponowanej autorskiej struktury ujawnień o modelu biznesu jednostek ochrony zdrowia do opinii istotnych grup interesariuszy pozyskanych w przeprowadzonym badaniu ankietowym.

„Monografia wnosi istotny wkład w rozwój badań naukowych w dziedzinie ekonomia i finanse. Autorka zrealizowała postawiony cel, jakim było zbadanie potrzeby, możliwości i potencjału implementacji modelu biznesu do sprawozdawczości jednostek ochrony zdrowia, poprzez nakreślenie istotnych atrybutów raportowania modelu biznesu we wskazanych jednostkach. Wyniki badań oraz wnioski zawarte w publikacji mają potencjał do wywołania szerokiej dyskusji naukowej oraz inspiracji do dalszych badań.

Publikacja ta może stanowić cenne źródło wiedzy dla naukowców, dydaktyków oraz praktyków, którzy poszukują rzetelnych informacji na temat modeli biznesu i sprawozdawczości w jednostkach ochrony zdrowia. Monografia może również stanowić ważne narzędzie w procesie dydaktycznym, będąc wartościowym materiałem dla studentów oraz doktorantów”.

Z recenzji wydawniczej dr hab. Moniki Raulinajtys-Grzybek, prof. SGH

ISBN 978-83-7875-909-6
e-ISBN 978-83-7875-910-2



Uniwersytet
Ekonomiczny
w Katowicach