

Apolonia Jaskólska

Adriana Auguścik

Małgorzata Cygańska

Raportowanie zintegrowane w podmiotach leczniczych w świetle teorii interesariuszy

Streszczenie

Cel: Celem artykułu jest analiza i ocena roli sprawozdawczości zintegrowanej w podmiotach leczniczych realizujących politykę zrównoważonego rozwoju w świetle teorii interesariuszy.

Metodyka badań: Wstępne badania literaturowe oparto na literaturze polskiej i anglojęzycznej. Analizą objęto głównych interesariuszy podmiotów leczniczych (pacjenci, obywatele, personel szpitala i rząd). Zbadano zastosowanie koncepcji sprawozdawczości zintegrowanej w wybranych krajach.

Apolonia Jaskólska, Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie, Wydział Nauk Ekonomicznych, Katedra Finansów, ul. M. Oczapowskiego 4/305, 10-720 Olsztyn, e-mail: apolonia.jaskolska@uwm.edu.pl, ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6476-2520>.

Adriana Auguścik, doktorantka, Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie, Wydział Nauk Ekonomicznych, Katedra Finansów, ul. M. Oczapowskiego 4/305, 10-720 Olsztyn, e-mail: adriana.auguscik@uwm.edu.pl, ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6845-6838>.

Małgorzata Cygańska, Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie, Wydział Nauk Ekonomicznych, Katedra Finansów, ul. M. Oczapowskiego 4/305, 10-720 Olsztyn, e-mail: m.cyganska@uwm.edu.pl, ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4548-2915>.

Artykuł udostępniany na licencji Creative Commons Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 4.0 (CC BY-NC-ND 4.0); <https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>

Wyniki badań: Przeprowadzone badania wykazały, że raportowanie determinuje powiązania pomiędzy wzorcem biznesowym podmiotu gospodarczego, jego strategią a niezależną oceną wyników.

Wnioski: Lepsze relacje podmiotów leczniczych z interesariuszami wpływają na większą świadomość i zaangażowanie menedżerów w raportowanie wyników w celu zaspokojenia potrzeb informacyjnych interesariuszy. Raportowanie zintegrowane jest głównym narzędziem wymiany informacji, przydatnym do wzmacniania relacji z interesariuszami, z tego względu konieczne jest uwzględnienie jak największej liczby grup interesariuszy w celu otrzymania oczekiwanych wyników.

Wkład w rozwój dyscypliny: Próba nakreślenia zasadności stosowania raportowania zintegrowanego przez podmioty lecznicze, traktowanego jako innowacyjny instrument komunikacji podmiotu gospodarczego z interesariuszami.

Słowa kluczowe: raportowanie zintegrowane, podmioty lecznicze, sprawozdawczość, interesariusze.

Klasyfikacja JEL: I11, I14, I15, I18.

1. Wprowadzenie

Wszystkie grupy interesariuszy oddziałują na podmiot gospodarczy, wpływając w sposób pośredni lub bezpośredni na jego wyniki finansowe, dlatego tak ważnym celem każdego podmiotu gospodarczego jest właściwe komunikowanie wyników o działalności jednostki. Zadowolenie interesariuszy i tworzenie wartości należą do głównych celów funkcjonowania podmiotów gospodarczych. Istotnym elementem i najdokładniejszym obrazem podmiotu gospodarczego jest sprawozdanie finansowe i niefinansowe ujawniane interesariuszom. Połączenie obu raportów powinno tworzyć sprawozdanie bardziej czytelne, zawierające pełniejszą informację o działalności i stanowiące podstawę realizacji społecznej odpowiedzialności biznesu (Żychlewicz 2015, Bek-Gaik 2017). Sprawozdawczość zintegrowana jest coraz częściej stosowana przez podmioty różnych branż. Stopniowo wdrażana jest również przez podmioty lecznicze. Koncepcja sprawozdawczości zintegrowanej w sektorze opieki zdrowotnej realizowana jest przy udziale i zaangażowaniu obywateli oraz pacjentów. Według ustawy o rachunkowości (Ustawa... 1994) i rozporządzenia Ministra Finansów (Rozporządzenie... 2018) sprawozdania z działalności jednostki powinny uwzględniać określone zasady i obejmować istotne obszary związane z działalnością. Wytyczne do sprawozdania zintegrowanego regulują natomiast International Integrated Reporting Council – IIRC oraz Global Reporting Initiative – GRI (*Raportowanie...* 2013).

Celem artykułu jest analiza i ocena roli sprawozdawczości zintegrowanej w podmiotach leczniczych realizujących politykę zrównoważonego rozwoju w świetle teorii interesariuszy. Zasadniczym zadaniem sprawozdawczości zinte-

growanej w podmiotach leczniczych jest poprawienie jakości świadczenia usług zdrowotnych. Podjęty temat jest istotny w świetle społecznej odpowiedzialności biznesu i rosnącego zapotrzebowania interesariuszy na pozyskiwanie informacji o działaniach podmiotów leczniczych, jakości świadczonych usług i umiejętnościach zarządzania ryzykiem. To one mają główny wpływ na wynik działalności podmiotów leczniczych. W artykule skoncentrowano się na określeniu wpływu teorii interesariuszy na opracowywanie sprawozdawczości zintegrowanej. Ukazano powiązania raportowania zintegrowanego z jakością świadczonych usług medycznych, a także wpływ zastosowania sprawozdawczości zintegrowanej w placówkach medycznych na ich funkcjonowanie oraz cały system opieki zdrowotnej. Przedstawiono analizę i wyniki dotychczasowych badań prowadzonych w Irlandii, Austrii i we Włoszech nad zakresem stosowania sprawozdań zintegrowanych w realizacji założeń zrównoważonego rozwoju w podmiotach leczniczych. Analizą objęto głównych interesariuszy podmiotów leczniczych (pacjentów, obywateli, personel szpitala i rząd) oraz opisano cele i wyniki stosowania koncepcji sprawozdawczości zintegrowanej w podmiotach leczniczych w tych krajach.

2. Teoria interesariuszy w podmiocie gospodarczym

Koncepcja przejrzystych i trwałych relacji z zainteresowanymi podmiotami jest wbudowana w teorię interesariuszy, która została sformułowana w latach 60. XX w. przez R.E. Freemana w *Planning for the Business Environment of the 1980s* (Freeman, Harrison i Wicks 2007). Najważniejszym założeniem teorii interesariuszy jest uznanie, że zarówno w otoczeniu wewnętrznym, jak i zewnętrznym każdego podmiotu gospodarczego funkcjonują różne podmioty, które są zainteresowane tym, z jakim skutkiem i w jaki sposób funkcjonuje ten podmiot. Interesariusze wchodzą w interakcję z podmiotami gospodarczymi, a także między sobą. Mogą mieć oni wpływ na decyzje podejmowane w podmiotach gospodarczych, jak również w ich otoczeniu (Waśkowski 2015).

Finansowym celem podmiotu gospodarczego jest maksymalizacja zysków, jednak aby podmiot gospodarczy generował zyski, konieczne jest wykreowanie korzyści dla wszystkich interesariuszy, dlatego menedżerowie odgrywają ważną rolę powiernika właścicieli podmiotów gospodarczych oraz pozostałych interesariuszy (Błach i Gorczyńska 2017). Potencjalnymi lub faktycznymi interesariuszami można nazwać osoby, instytucje, dzielnice, społeczeństwo, organizacje i środowisko, a także osoby lub grupy mające prawa lub udziały w podmiocie gospodarczym (Benn, Abratt i O'Leary 2016).

Teoria interesariuszy jest fundamentem koncepcji CSR (*corporate social responsibility*). Charakteryzują ją trzy stosunkowo odrębne perspektywy: instrumentalna, opisowa i normatywna (oparta na etyce). Zwolennicy perspektywy instru-

mentalnej dostrzegają (konkurencyjne) korzyści, które wynikają z bezpośredniego zaangażowania w relacje społeczne między organizacjami i zewnętrznymi interesariuszami, których podstawą jest wzajemne zaufanie i współpraca. Z perspektywy opisowej twierdzi się, że interesariusze mają w miarę względny wpływ na decyzje i charakter podmiotu gospodarczego. Zwolennicy podejścia normatywnego (opartego na etyce) są natomiast zdania, że na struktury kierownicze powinny być nakładane obowiązki moralne, szczególnie jeśli chodzi o obowiązki wobec akcjonariuszy i innych grup interesariuszy. Podmioty gospodarcze powinny traktować oczekiwania interesariuszy jako cele lub postrzegać ich interesy jako mające istotną wartość względem tego podmiotu (Pinheiro 2015, Fassin 2012).

Interesariuszy można podzielić na kilka grup, w zależności od powiązania z podmiotem gospodarczym i jego celami. Kryteria klasyfikacji interesariuszy przedstawiono w tabeli 1.

Tabela 1. Klasyfikacja interesariuszy w zależności od powiązania z podmiotem gospodarczym

Kryterium podziału	Rodzaj interesariuszy	Charakterystyka
Podział podstawowy	Interesariusze wewnętrzni (<i>internal stakeholders</i>)	Obejmują właścicieli, inwestorów, menedżerów, kierowników, wszystkich pracowników podmiotu gospodarczego oraz związki zawodowe
	Interesariusze zewnętrzni (<i>external stakeholders</i>)	Zalicza się do nich organizacje społeczne, polityczne i gospodarcze, które mają wpływ na podmiot, działające w jego otoczeniu, np. klienci, konkurenci, dostawcy, władze centralne, regionalne, rządy innych państw, środowisko przyrodnicze, organizacje pozarządowe, uczelnie, szkoły, media i wszystkie podmioty z otoczenia podmiotu gospodarczego
Podział ze względu na siłę oddziaływania na podmiot gospodarczy	Interesariusze główni (<i>primary stakeholders</i>)	Interesariusze, dzięki którym korporacja może przetrwać. Dostarczają środków niezbędnych dla podmiotu gospodarczego i wspomagają go, a wycofanie się tych interesariuszy może doprowadzić do istotnych konsekwencji dla całego podmiotu. Interesariuszami głównymi są klienci, inwestorzy, dostawcy, pracownicy, udziałowcy, organizacje rządowe
	Interesariusze drugorzędni (<i>secondary stakeholders</i>)	Są pozostałymi interesariuszami, którzy mogą wpływać na podmiot gospodarczy, gdy ich oczekiwania i potrzeby są naruszane. Zalicza się do nich m.in. naukowców, organizacje pozarządowe, media, jednostki, które strzegą uczciwej konkurencji, grupy środowiskowe

cd. tabeli 1

Kryterium podziału	Rodzaj interesariuszy	Charakterystyka
Podział ze względu na charakter relacji pomiędzy podmiotem gospodarczym a interesariuszami	Interesariusze substanowujący	Interesariusze, którzy dzięki swojej pracy, umiejętnościom, kompetencjom i wiedzy współtworzą podmiot gospodarczy, czyli są to interesariusze, którzy mieszczą się w jego obrębie
	Interesariusze kontraktowi	Są to interesariusze związani z działalnością podmiotów gospodarczych na zasadzie formalnego kontraktu
	Interesariusze kontekstowi	Interesariusze, którzy pomagają w osiągnięciu przez podmiot gospodarczy dobrego imienia i aprobaty dla jego działalności oraz troszczą się o wspólne dobro i chronią je (np. środowisko, bezpieczeństwo, pokój, sprawiedliwość, wolność)

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Plawgo 2010, s. 495–503; Mazur-Wierzbicka 2014, s. 49–60; Dobrowolska 2015, s. 140–151; Benn, Abratt i O’Leary 2016, s. 1–4).

Przedstawiona w tabeli 1 klasyfikacja interesariuszy uwzględnia aspekt więzi indywidualnych poszczególnych grup interesariuszy z podmiotem gospodarczym, ukazując ich zaangażowanie w działalność podmiotu. Pozwala ona także na analizę wpływu konkretnych grup interesariuszy na decyzje i działania podejmowane przez podmioty.

3. Struktura ramowa sprawozdawczości zintegrowanej

Koncepcja społecznej odpowiedzialności biznesu polega na systematycznym i świadomym podejmowaniu działań w sprawach środowiskowych i społecznych wykraczających poza obowiązkowe zadania danego podmiotu gospodarczego przy równoczesnym monitorowaniu korzyści, jakie może z nich czerpać. Powinna być wdrażana w sposób zaplanowany i celowy. Fundamentem działania podmiotu społecznie odpowiedzialnego jest prowadzenie dialogu z interesariuszami. Dialog powinien być prowadzony systematycznie z wykorzystaniem różnorodnych narzędzi komunikacyjnych (Żychlewicz 2015).

Jednym z elementów funkcjonowania podmiotu społecznie odpowiedzialnego, będącego równocześnie narzędziem komunikowania się z interesariuszami, jest raportowanie wyników działalności jednostki w formie sprawozdawczości zintegrowanej. Sprawozdawczość zintegrowana stanowi swoistą odpowiedź na potrzeby zgłaszane przez interesariuszy odnośnie do systemu rachunkowości, analizy prezentowanych raportów, wymagań zarówno co do zakresu, jak i formy

sporządzanych raportów. Połączenie raportowania finansowego z osobno prezentowanym sprawozdaniem informacji niefinansowych oraz o działalności zarządu umożliwia uzyskanie i przedstawienie dużej grupie interesariuszy wiarygodnego, wszechstronnego, porównywalnego i jasnego obrazu efektów całokształtu prowadzonej działalności danej jednostki. Taki sposób raportowania powinien spełnić oczekiwania odbiorców, prezentując odpowiedzialność jednostki za działania oraz wpływ na otoczenie, wiarygodnie przedstawiając informacje o skuteczności podejmowanych działań, a także o czynnościach podejmowanych w celu przeciwdziałania ryzyku gospodarczemu i ograniczaniu jego skutków (Chłapek, Krajewska i Jonas 2018).

Zasady publikowania sprawozdań z działalności jednostki regulują Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r. oraz 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. W Polsce wiele elementów raportu zintegrowanego jest przedmiotem obowiązków informacyjnych jednostek, które są zobowiązane do publikowania sprawozdania z działalności wraz z rocznym sprawozdaniem finansowym. Do podmiotów, na których ciąży ten obowiązek, zalicza się spółki kapitałowe, spółki komandytowo-akcyjne, towarzystwa ubezpieczeń wzajemnych, towarzystwa reasekuracji wzajemnej, spółdzielnie i przedsiębiorstwa państwowe. Sprawozdanie z działalności powinno obejmować elementy istotne dla oceny danej jednostki, którymi są wskaźniki niefinansowe i finansowe oraz informacje dotyczące zagadnień zatrudnienia i środowiska naturalnego. Podmioty gospodarcze przy ujawnianiu istotnych informacji wybierają sposób, który uznają za najbardziej satysfakcjonujący, korzystając z krajowych lub międzynarodowych wytycznych – IIRC, GRI (*Raportowanie...* 2013).

Raport zintegrowany powinien ukazywać wartości tworzone przez podmioty gospodarcze poprzez zaangażowanie i wykorzystywanie potencjału oraz powiązania między kapitałami dostępnymi w podmiotach gospodarczych. Sprawozdanie zintegrowane ma pokazać sposób, w jaki podmiot gospodarczy wykorzystuje swój kapitał (finansowy, naturalny, produkcyjny, społeczny, intelektualny i ludzki) w celu kreowania wartości. Dlatego ważne jest wskazanie, z jakich kapitałów korzysta spółka, oraz wyjaśnienie powiązań między nimi. Wymienione kapitały gromadzą wartości, z których podmiot może korzystać, a informacje na ich temat ukazują istotne zasoby, przez które podmiot tworzy wartość (Bek-Gaik 2015).

W strukturze ramowej sprawozdawczości zintegrowanej uwzględnione zostały informacje dotyczące zróżnicowanych zasobów, jakie wykorzystuje dany podmiot gospodarczy w swojej działalności, modelu biznesowego i tworzenia wartości w czasie (Bek-Gaik 2017). Według IIRC struktura ramowa raportu zintegrowanego obejmuje (Bek-Gaik 2015):

1. Opis podmiotu gospodarczego i otoczenia zewnętrznego.
2. Nadzór korporacyjny i wspieranie zdolności podmiotu do budowania wartości krótko-, średnio- i długookresowych.
3. Model biznesowy podmiotu gospodarczego.
4. Specyficzne rodzaje ryzyka, zagrożenia oraz szanse wpływające na zdolność do budowania wartości w krótkim, średnim i długim okresie.
5. Profil strategii podmiotu gospodarczego oraz alokacja zasobów.
6. Osiągnięcie założonych celów strategicznych i wyniki ich realizacji.

W raporcie zintegrowanym powinny być uwzględnione zasady jego sporządzania opublikowane przez IIRC (rozwińcie zasad i elementów z GRI). Zasady te sprawiają jednak wiele problemów podmiotom gospodarczym, a poziom ich raportowania często jest niezadowolający, ponieważ podmioty mają trudności z zasadą wyważenia informacji¹ w swoich raportach. Problemem jest również pokazanie długoterminowej perspektywy, uwzględniającej perspektywę interesariuszy czy wykazującej sposób określania ważności kwestii ujętych w raporcie. Zasady publikacji, zgodnie z *The International IR Framework*, mieszczą się w siedmiu obszarach (Stanek-Kowalczyk 2013, Chłapek, Krajewska i Jonas 2018):

1. Strategia i orientacja na przyszłość – raport zintegrowany powinien ukazywać strategię podmiotu gospodarczego oraz sposób tworzenia wartości w krótkim, średnim i długim okresie, a także wpływ na wykorzystanie kapitałów.
2. Spójność informacji – wymagania co do przedstawienia spójnego obrazu powiązań i wzajemnych zależności między czynnikami wpływającymi na zdolność jednostki do budowania wartości w czasie.
3. Odpowiadanie na oczekiwania interesariuszy – raport powinien ukazywać jakość i siłę relacji podmiotu gospodarczego z najważniejszymi grupami interesariuszy oraz sposób, w jaki podmiot gospodarczy rozumie i odpowiada na oczekiwania i potrzeby interesariuszy.
4. Istotność – udostępnianie informacji na temat spraw istotnie wpływających na zdolność jednostki do budowania wartości.
5. Zwięzłość – przedstawienie zwięzłej informacji dotyczącej zagadnień istotnych dla podmiotu gospodarczego, umożliwiających budowanie wartości w krótkim, średnim i długim okresie.
6. Wiarygodność i kompletność – ujęcie wszystkich ważnych kwestii (pozytywnych i negatywnych) w sposób zrównoważony i bez zasadniczych błędów.
7. Spójność i porównywalność – informacje prezentowane w sposób spójny, pozwalający na ich porównywalność z danymi innych podmiotów w tym samym w zakresie.

¹ Zasada wyważenia informacji określa sposób, w jaki sprawozdanie zintegrowane powinno odzwierciedlać wszystkie aspekty działalności (zarówno pozytywne, jak i negatywne), co umożliwia właściwą ocenę wyników organizacji (Szczepankiewicz 2014).

Wykorzystując teorię interesariuszy i stosując sprawozdawczość zintegrowaną, wyjaśnia się różne zjawiska organizacyjne oraz podkreśla się w ten sposób pejoratywność powiązań ze środowiskiem. Istotne jest, aby poprzez raportowanie zintegrowane pokazać społeczeństwu, jak ważne jest odpowiedzialne zarządzanie biznesem i tworzenie wartości w zgodzie z ideałami interesariuszy (Chłapek, Krajewska i Jonas 2018). Podmioty gospodarcze, które wdrażają raportowanie zintegrowane, zmagają się w znacznym zakresie z kosztownym i czasochłonnym przygotowaniem sprawozdań, a informacje w nich zawarte mogą być trudne do zweryfikowania i porównania z wynikami pozostałych podmiotów, które nie wprowadziły dotychczas raportowania zintegrowanego.

4. Sprawozdawczość zintegrowana w świetle potrzeb informacyjnych głównych interesariuszy podmiotów leczniczych

Sposób funkcjonowania podmiotów leczniczych określa Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej. Główny zakres działalności podmiotów leczniczych obejmuje (Chluska 2016, s. 69–78):

- 1) zabiegi zdrowotne,
- 2) promowanie i rozpowszechnianie zdrowia,
- 3) stacjonarne i całodobowe świadczenia zdrowotne,
- 4) inicjowanie nowych technologii medycznych, a także nowych metod leczenia,
- 5) działania dydaktyczne i naukowe w powiązaniu z udzielaniem świadczeń zdrowotnych i promocją zdrowia.

Świadczenie usług zdrowotnych jest najistotniejszym społecznym obszarem działalności podmiotów leczniczych (Chluska 2016).

Szpitala na świecie coraz częściej identyfikują obowiązek społeczny oraz cele rynkowe zgodne z normami prawnymi i standardami etycznymi, ochroną środowiska czy ochroną interesów wszystkich zaangażowanych interesariuszy. Identyfikacja ta następuje za pośrednictwem koncepcji społecznej odpowiedzialności biznesu, będącej powszechnym narzędziem wspierania zrównoważonego rozwoju podmiotów leczniczych, który jest coraz bardziej popularny na świecie (Brandão i in. 2013).

Szpitala są podmiotami leczniczymi, w których wybór odpowiedniej strategii działania ma istotne znaczenie. Strategia działania w zakresie kosztów ponoszonych przez szpital powinna być skupiona na realizacji usług zdrowotnych oraz minimalizacji kosztów. Ważne dla szpitali ze strategicznego punktu widzenia może być uwzględnianie przez nie w sprawozdaniach większej liczby zainteresowanych stron, które mają różne potrzeby informacyjne dotyczące wyników w zakresie

skuteczności zarządzania podmiotem leczniczym. Raporty te mogą być istotnym narzędziem wymiany informacji, przydatnym do wzmacniania relacji z interesariuszami, dlatego konieczne jest uwzględnienie jak największej liczby grup interesariuszy, z których każda ma odrębną perspektywę. Głównymi interesariuszami w podmiotach leczniczych są pacjenci, płatnicy, społeczność, rząd, grupy akredytacyjne, stowarzyszenia medyczne, prywatni przedsiębiorcy i dostawcy. Oprócz kluczowych grup interesariuszy można wskazać poboczne grupy, którymi są studenci medycyny, związki zawodowe i środowisko naturalne (Del Gesso 2019). W tabeli 2 przedstawiono cele sprawozdawczości zintegrowanej podmiotów leczniczych z perspektywy głównych interesariuszy podmiotów leczniczych.

Zasadniczym celem koncepcji sprawozdawczości zintegrowanej jest poprawa jakości usług świadczonych przez szpitale. Z informacji zawartych w tabeli 2 wynika, że szpitale powinny realizować koncepcję sprawozdawczości zintegrowanej przy wysokim udziale i dużym zaangażowaniu pacjentów i obywateli. Obywatele, czyli cała społeczność, reprezentują potencjalnych odbiorców usług zdrowotnych i są zainteresowani ochroną oraz poprawą warunków zdrowia publicznego. Podobnie jak pacjenci, obywatele są głównymi zainteresowanymi, jeżeli chodzi o sposób i efektywność funkcjonowania szpitali. Zaangażowanie zainteresowanych stron jest wstępem do stworzenia odpowiednich systemów raportowania zintegrowanego, które może stać się niezbędne do zapewnienia trwałości funkcjonowania szpitali, ze względu na fakt, że obecni i potencjalni interesariusze mają coraz większy wpływ na ich zarządzanie. Sprawozdawczość zintegrowana jako odzwierciedlenie efektów prowadzenia polityki zrównoważonego rozwoju może pomóc menedżerom szpitali i ich decydentom w lepszym zarządzaniu odpowiednimi relacjami z interesariuszami, w celu zaspokojenia potrzeb informacyjnych.

Sprawne funkcjonowanie systemu opieki zdrowotnej jest procesem bardzo złożonym, a zasadnicze znaczenie ma tu opieka nad pacjentem świadczona na najwyższym poziomie. W celu zapewnienia zrównoważonego rozwoju w tym sektorze istotna jest specjalistyczna wiedza na temat potrzeb pacjentów oraz najbardziej efektywnych sposobów ich zaspokajania, ale również szczegółowa wiedza dotycząca wszystkich procesów i działań z tym związanych. Odnosić się to może np. do kwestii dotyczących redukcji emisji dwutlenku węgla czy zasad gospodarki odpadami stałymi. Bez tej wiedzy funkcjonowanie podmiotów leczniczych zgodnie z koncepcją zrównoważonego rozwoju nie będzie możliwe. Podnoszenie świadomości zainteresowanych stron w tym zakresie jest możliwe dzięki ustalonym ramom. W literaturze przedmiotu wskazuje się np., że w ramach opieki zdrowotnej realizacja inicjatyw ekologicznych musi być traktowana priorytetowo z punktu widzenia bezpieczeństwa pacjentów. Podejście to zostało przyjęte w odniesieniu do całego sektora usług zdrowotnych (Ryan-Fogarty, O'Regan i Moles 2016).

Tabela 2. Cele sprawozdawczości zintegrowanej podmiotów leczniczych z perspektywy głównych interesariuszy podmiotów leczniczych

Interesariusz	Cel sprawozdawczości zintegrowanej	Wpływ sprawozdawczości zintegrowanej na funkcjonowanie podmiotu leczniczego oraz systemu opieki zdrowotnej
Pacjenci	Przedstawienie wyników w zakresie wydajności opieki zdrowotnej w stosunku do liczby i jakości świadczonych usług. Wybór odpowiednich projektów dotyczących pacjentów, które mają na celu zapewnienie bezpieczeństwa, sprawiedliwości i dostępności usług opieki zdrowotnej	Udział pacjentów w podejmowaniu decyzji dotyczących opieki zdrowotnej umożliwia skoncentrowanie się na pacjencie, wzmacnia jego pozycję i przyczynia się do poprawy wyników i jakości usług opieki zdrowotnej. Systemy raportowania zintegrowanego powinny zaspokajać potrzeby informacyjne pacjentów. Ich interesy mogą odnosić się do konfiguracji jakości i rodzaju usług świadczonych przez opiekę zdrowotną w takim zakresie, jak: eksperymentalne i innowacyjne terapie, ich jakość i skuteczność, ciągłość i dostępność, bezpieczeństwo i ryzyko, a w końcu wiarygodność oraz efektywność. Zainteresowania pacjentów mogą również dotyczyć zdolności szpitali do sprostanania ich wymaganiom zdrowotnym z wykorzystaniem dostępnych zasobów (finansowych, ludzkich, instrumentalnych i naturalnych) w sposób zrównoważony. Dlatego też sprawozdania wskazują, że pacjenci zaskutują na to, aby traktować ich priorytetowo
Obywatele	Skuteczne zarządzanie zasobami finansowymi, ludzkimi, instrumentalnymi i naturalnymi oraz racjonalne wykorzystanie funduszy publicznych. Odpowiednie projekty obywatelskie mające na celu zapewnienie komunikacji w zakresie decyzji i działań podejmowanych przez szpitale, które dotyczą całej społeczności	Obywatele finansują system opieki zdrowotnej poprzez płacone składki. Dlatego też ich oczekiwania i potrzeby dotyczące wyników mogą wiązać się zarówno z poprawą ogólnego stanu zdrowia w ich otoczeniu, jak i efektywną alokacją zasobów. Wynika z tego, że systemy sprawozdawczości muszą być dostosowane do potrzeb obywateli jako pacjentów i dostarczać wielospektrowych informacji finansowych i niefinansowych. Sprawozdania powinny ujawniać dane o konfiguracji usług dotyczących opieki zdrowotnej, związanych z nimi wynikami oraz o sposobie, w jaki nie tylko fundusze, ale wszystkie dostępne zasoby są zarządzane w celu zapewnienia trwałej opieki nad pacjentem. Dostarczanie informacji dotyczących interesu publicznego umożliwia zwiększenie przejrzystości i odpowiedzialności wszystkich beneficjentów i ich działań. Ma to zasadnicze znaczenie i zachęca do zaangażowania i wzmocnienia pozycji wspólnoty w zakresie podejmowania decyzji, które mają wpływ na jej prawa do opieki zdrowotnej

cd. tabeli 2

Interesariusz	Cel sprawozdawczości zintegrowanej	Wpływ sprawozdawczości zintegrowanej na funkcjonowanie podmiotu leczniczego oraz systemu opieki zdrowotnej
Personel szpitala	Poprawa warunków pracy i polityki kadrowej (bezpieczeństwo, korzyści i profity, satysfakcja, zaangażowanie i doskonalenie). Działania na rzecz rozwoju umiejętności zawodowych, przydziału obowiązków zawodowych, integracji personelu	Personel, niezbędny do funkcjonowania opieki zdrowotnej, należy do najważniejszych interesariuszy. Zadowolone pracownikó w wymaga szczególnej uwagi, ponieważ pracownicy stanowią główny czynnik, który jest w stanie wpływać na efektywność organizacyjną i menedżerską usług, a tym samym na osiąganie celów i realizację zadań w zakresie efektywności. Szczególna sytuacja dotyczy podmiotów leczniczych zajmujących się kształceniem. Personel świadczy usługi medyczne, ale również kształci studentów, a integracja tych różnych ról może być bardzo trudna. Szpitale muszą kłaść duży nacisk na politykę kadrową i uznawać zasoby ludzkie za fundamentalne dla poprawy opieki i badań. System raportowania wyników powinien ujawniać konkretne informacje dotyczące pracownikó w. Może to obejmować: cechy charakterystyczne personelu, warunki pracy, politykę dotyczącą integracji, bezpieczeństwa i oceny personelu, działania na rzecz rozwoju umiejętności oraz systemu przydziału zadań i obowiązków
Rząd centralny	Osiągnięcie celów zdrowotnych i organizacyjnych zaplanowanych na szczeblu centralnym. Rozwój trójstronnej misji w ramach krajowego systemu opieki zdrowotnej. Osiągnięcie i utrzymanie równowagi budżetowej	Relacje szpitali z rządem centralnym różnią się w zależności od kraju, od sposobu finansowania krajowego systemu opieki zdrowotnej, która opiera się na trzech szczeblach rządowych (państwo, regiony, publiczne podmioty świadczące usługi zdrowotne). Państwo definiuje i koordynuje, jedynie ogólne planowanie polityki zdrowotnej poprzez określenie działań i usług świadczonych przez podmioty lecznicze oraz poprzez alokację publicznych funduszy zdrowotnych dla regionów na rzecz ochrony zdrowia. Regiony odgrywają zasadniczą rolę decyzyjną, dysponując dużą władzą. Są odpowiedzialne za podmiot gospodarczy i świadczenie usług zdrowotnych na szczeblu regionalnym, jak również za wyniki wszystkich publicznych zakładó w opieki zdrowotnej. Region, który z kolei odpowiada przed Ministerstwem Zdrowia, jest również odpowiedzialny za równowagę finansową wszystkich publicznych świadczeniodawców składających się na regionalny system opieki zdrowotnej. Ministerstwo Zdrowia jest zainteresowane wynikami szpitali w odniesieniu do ważnej roli, jaką odgrywają w ramach systemu opieki zdrowotnej, wypełniając swoją trójstronną misję, oraz tym, w jaki sposób realizują swoje cele w zakresie opieki zdrowotnej, a także ich zdolnością pracy w ramach przyznanego im budżetu

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Del Gesso 2019, s. 353–372).

Tabela 3. Badania dotyczące zakresu zastosowania sprawozdawczości zintegrowanej w kontekście realizacji koncepcji zrównoważonego rozwoju w podmiotach technicznych w wybranych krajach

Kraj	Cel badania	Główne wyniki badania	Źródło
Włochy	Zbadanie mechanizmów, które wpływają na rozwój sprawozdawczości zintegrowanej w sektorze opieki zdrowotnej	<p>Wdrażanie zintegrowanych raportów mogłoby zagwarantować stosowanie bardziej skutecznych praktyk sprawozdawczych zarówno w sektorze prywatnym, jak i publicznym. Wywiady z użytkownikami dostarczyły spójny temat istotnych informacji niefinansowych, które stanowiłyby wartość dodaną w decyzji, w ramach praktyk sprawozdawczych szpitala. Wyniki wskazują na bardzo ograniczone zastosowanie sprawozdawczości zintegrowanej w przypadku uwzględnienia informacji niefinansowych w decyzjach kierownictwa. Wykazano ograniczenia w zakresie wiarygodności i czytelności raportowanych informacji, a także brak uwzględnienia potrzeb informacyjnych użytkowników. Ponadto podkreślono brak zintegrowanego sposobu myślenia w podmiotach gospodarczych w procesie tworzenia raportu.</p> <p>Niektórzy ankietowani wskazali na zasadność zastosowania raportowania zintegrowanego w odniesieniu do opieki zdrowotnej tylko w przypadku dużego zaangażowania zainteresowanych stron w proces decyzyjny. Biorąc pod uwagę, że podmioty gospodarcze są zobowiązane do tworzenia i raportowania wartości publicznej, obecne badania koncentrują się na tym, jak raportowanie zintegrowane może wpłynąć na zmiany w rachunkowości zarządczej, uwzględniając rosnącą złożoność podmiotów sektora publicznego</p>	Cavicchi, Oppi i Vagnoni 2019, s. 346–368
	Dostarczenie empirycznych i teoretycznych rozwiązań w zakresie niektórych krytycznych kwestii dotyczących pierwotnych Międzynarodowych Ram Zintegrowanej Sprawozdawczości	<p>W ramach podmiotów gospodarczych sektora opieki zdrowotnej zastosowanie sprawozdawczości zintegrowanej może mieć różne cele. Z praktycznego punktu widzenia wspólna świadomość biznesu sprzyja zarządzaniu wiedzą i kształceniu podmiotów gospodarczych w kierunku integracji i proaktywnych praktyk zarządzania, umożliwiając optymalizowanie osiągniętych wyników. Ponadto dostosowane ramy mogą być podstawą do szerszego zakresu ujawniania informacji dzięki poprawie przepływu informacji i komunikacji z zainteresowanymi stronami, na poziomie lokalnej społeczności i instytucji publicznych</p>	Dameri i Ferrando 2020, s. 1469–1930

cd. tabeli 3

Kraj	Cel badania	Główne wyniki badania	Źródło
Irlandia	Poprawa jakości pracy personelu szpitala, który zidentyfikował niedociągnięcia i wyzwalenia związane z wdrażaniem inicjatywy na rzecz zrównoważonego rozwoju w służbie zdrowia	Wyniki badań potwierdziły możliwość zastosowania koncepcji CSR w sektorze opieki zdrowotnej. Wskazano, że zarządzanie jest w centrum procesu kierowania interesariuszami i identyfikacji przywództwa jako główny czynnik wspierający stosowanie koncepcji CSR. Wyniki badań potwierdzają również pogląd, że sprawozdawczość zintegrowana stanowi wynik ciągłego dialogu między zaangażowanymi podmiotami, sugerując, że pożądane są dalsze badania procesu komunikacji, zarówno w perspektywie socjologicznej, jak i menedżerskiej. Na bardziej praktycznym poziomie badania dostarczyły menedżerom kompleksowych informacji niezbędnych do zrozumienia głównych determinantów CSR i opracowania strategicznych planów wdrożenia tej koncepcji	Ryan-Fogarty, O'Regan i Moles 2016, s. 248–259
Austria	Sprawdzenie, w jaki sposób koncepcja zrównoważonego rozwoju może być stosowana w szpitalach według założeń ekologicznych. Szpitale powinny dbać o rentowność i przyczyniać się do globalnego zrównoważonego rozwoju, jak również raportować wyniki tej działalności za pomocą raportów zintegrowanych	Koncepcja zrównoważonego rozwoju dla szpitali jest szczególnie cenna, ponieważ zrównoważony rozwój optymalizuje zadania szpitali. Analiza i raportowanie działalności szpitali w trzech wymiarach zrównoważonego rozwoju ułatwia zrozumienie, za pomocą jakich środków szpitale mogą potencjalnie przyczynić się do zrównoważonego rozwoju na świecie. Inicjatywy na rzecz zrównoważonego rozwoju intensyfikują sektor zdrowotny i wspierają środowisko naturalne. Wielowymiarowy wysiłek optymalizacyjny pomaga jednostkom ukierunkować się na zorientowaną promocję zdrowia, opiekę zdrowotną, system o zwiększonej przystępności cenowej, jak również materiałowej i energetycznej. Takie podejście zarówno do zrównoważonego rozwoju, jak i jego raportowania jest w interesie obywatela, polityki zdrowotnej i promocji zdrowia	Weisz i in. 2011, s. 191–198

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Weisz i in. 2011, Ryan-Fogarty, O'Regan i Moles 2016, Caviechi, Oppi i Vagnoni 2019, Dameri i Ferrando 2020).

Badania nad możliwością zastosowania koncepcji zrównoważonego rozwoju w warunkach funkcjonowania podmiotów leczniczych prowadzone są w różnych krajach. Badania dotyczące zakresu zastosowania sprawozdawczości zintegrowanej w kontekście realizacji koncepcji zrównoważonego rozwoju w podmiotach leczniczych w wybranych krajach przedstawiono w tabeli 3.

Zagadnienie sprawozdawczości zintegrowanej jest zagadnieniem nowym, a stosowanie raportowania zintegrowanego przez podmioty lecznicze na świecie nie jest jeszcze rozpowszechnione. W różnych krajach raportowanie zintegrowane zmierza do rozwoju komunikacji podmiotów gospodarczych z otoczeniem, co wiąże się z sukcesywnym wzrostem znaczenia na rynku. Istotne jest świadome i rozważne rozpowszechnianie informacji. Kierownictwo organizacji dostrzega zagrożenia związane ze sprawozdawczością zintegrowaną, przede wszystkim jest to obawa przed nieuczciwą konkurencją, naśladowaniem innowacyjnych rozwiązań organizacyjnych czy wzorowaniem się na schematach komunikacji z interesariuszem.

Świadczenie opieki zdrowotnej wywiera znaczny wpływ na środowisko, a jego łagodzenie jest realizowane w różny sposób w zależności od kraju. Efektywność środowiskowa szpitali została zwiększona poprzez ekologiczne budownictwo, zarządzanie odpadami i energią oraz projektowanie produktów. Jednak trudne do przewidzenia zachowania mieszkańców, nowe wyniki badań i rozwijające się innowacyjne praktyki wymagają od opieki zdrowotnej reagowania w coraz bardziej wymagającym i zmieniającym się środowisku. Zakres tej reakcji oraz realizacji związanych z tym zadań powinien być ujawniany w zintegrowanych raportach tych podmiotów (Ryan-Fogarty, O'Regan i Moles 2016).

5. Podsumowanie

W podmiotach leczniczych ważny jest wybór strategii działania, która ma istotne znaczenie dla funkcjonowania jednostki i realizacji określonych zadań. Koncepcja zrównoważonego rozwoju dla szpitali jest szczególnie cenna, ponieważ rozwój taki optymalizuje ich zadania. Przez uwzględnienie w procesach decyzyjnych potrzeb wszystkich interesariuszy podmioty lecznicze mogą dążyć do zaspokojenia potrzeb obecnego pokolenia w taki sposób, aby nie pozbawić możliwości zaspokojenia potrzeb przyszłych pokoleń. Dodatkowo strategia raportowania zintegrowanego sprzyja poprawie jakości usług świadczonych w szpitalach. Szpitale, realizując koncepcję sprawozdawczości zintegrowanej przy wysokim udziale i dużym zaangażowaniu pacjentów i obywateli, mogą pozytywnie wpływać na swoją wydajność w zakresie ekonomicznym, środowiskowym i społecznym. Niestety wprowadzenie raportowania zintegrowanego na stałe dla

wielu podmiotów leczniczych jest procesem pracochłonnym i drogim w zastosowaniu, a przede wszystkim długoterminowym. Sprawozdawczość zintegrowana może pomóc, obrazując wyniki szpitala w sposób wiarygodny i zrozumiały, a co za tym idzie, skutkować lepszym ich zrozumieniem przez interesariuszy. W Polsce idea raportowania zintegrowanego jest stosunkowo nową inicjatywą, a jej normy nie są jeszcze skonkretyzowane. Dotychczasowe zainteresowanie raportowaniem zintegrowanym wśród polskiej kadry zarządzającej podmiotami leczniczymi jest niewielkie. Prawdopodobnie jest to związane z wysokimi kosztami sporządzania sprawozdań czy też ograniczonymi korzyściami w krótkiej perspektywie czasowej. Na świecie widoczna jest natomiast rosnąca liczba podmiotów sporządzających sprawozdania zintegrowane odzwierciedlające zakres realizacji koncepcji zrównoważonego rozwoju.

Literatura

- Bek-Gaik B. (2015), *Sprawozdawczość zintegrowana – wybrane problemy*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 873. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 77, <https://doi.org/10.18276/frfu.2015.77-49>.
- Bek-Gaik B. (2017), *Sprawozdawczość zintegrowana – przegląd badań*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 92 (148), <https://doi.org/10.5604/01.3001.0010.0987>.
- Benn S., Abratt R., O’Leary B. (2016), *Defining and Identifying Stakeholders: Views from Management and Stakeholders*, „South African Journal of Business Management”, vol. 47, nr 2, <https://doi.org/10.4102/sajbm.v47i2.55>.
- Błach J., Goczyńska M. (2017), *Behawioralne podejście do formułowania celów przedsiębiorstwa*, „Kwartalnik Nauk o Przedsiębiorstwie”, nr 4.
- Brandão C., Rego G., Duarte I., Nunes R. (2013), *Social Responsibility: A New Paradigm of Hospital Governance*, „Health Care Analysis”, vol. 21, nr 4, <https://doi.org/10.1007/s10728-012-0206-3>.
- 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 and Governance”, vol. 23, nr 2, <https://doi.org/10.1007/s10997-019-09456-2>.
- Chluska J. (2016), *Nowe wyzwania zarządzania strategicznego w podmiotach leczniczych – szpitalach*, „Zeszyty Naukowe Politechniki Częstochowskiej”, nr 23, t. 2.
- Chłapek K., Krajewska S., Jonas K. (2018), *Sprawozdawczość zintegrowana odpowiedzią na potrzebę standaryzacji raportowania niefinansowego*, „Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów”, nr 164.
- Dameri R., Ferrando P. (2020), *Implementing Integrated Reporting to Disclose Intellectual Capital in Health Organisations: A Case Study*, „Journal of Intellectual Capital”, <https://doi.org/10.1108/jic-01-2020-0019>.
- Del Gesso C. (2019), *Involving Stakeholders in University Hospital Performance Reporting: The State of the Art in Italy*, „African Journal of Business Management”, vol. 13, nr 11, <https://doi.org/10.5897/ajbm2019.8799>.

- Dobrowolska A. (2015), *Wpływ głównych interesariuszy organizacji na zarządzanie jakością procesów usługowych*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 376, <https://doi.org/10.15611/pn.2015.376.10>.
- Fassin Y. (2012), *Stakeholder Management, Reciprocity and Stakeholder Responsibility*, „Journal of Business Ethics”, vol. 109, nr 1, <https://doi.org/10.1007/s10551-012-1381-8>.
- Freeman R.E., Harrison J.S., Wicks A.C. (2007), *Managing for Stakeholders. Survival, Reputation, and Success*, Yale University Press, New Haven and London.
- Mazur-Wierzbička E. (2014), *Rodzina jako szczególny interesariusz przedsiębiorstwa rodzinnego*, „Przedsiębiorczość i Zarządzanie”, t. XV, z. 7, cz. III.
- Pinheiro R. (2015), *The Role of Internal and External Stakeholders (w:) Higher Education in the BRICS Countries*, red. S. Schwartzman, R. Pinheiro, P. Pillay, Springer.
- Plawgo B. (2010), *Spółeczna odpowiedzialność biznesu a konkurencyjność małych przedsiębiorstw*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 588. Ekonomiczne Problemy Usług”, nr 51.
- Raportowanie danych pozafinansowych. Przewodnik dla przedsiębiorstw* (2013), Ekspertyza przygotowana dla Ministerstwa Gospodarki przez Crido Business Consulting oraz Akademię Górniczo-Hutniczą, Ministerstwo Gospodarki.
- 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.
- Ryan-Fogarty Y., O'Regan B., Moles, R. (2016), *Greening Healthcare: Systematic Implementation of Environmental Programmes in a University Teaching Hospital*, „Journal of Cleaner Production”, vol. 126, <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2016.03.079>.
- Stanek-Kowalczyk A. (2013), *Raportowanie zintegrowane (w:) Wspólna odpowiedzialność. Rola raportowania społecznego*, red. N. Ćwik, Forum Odpowiedzialnego Biznesu, Warszawa.
- Szczepankiewicz E. (2014), *Ewolucja sprawozdawczości przedsiębiorstw – problemy zapewnienia porównywalności zintegrowanych raportów z zakresu zrównoważonego rozwoju i CSR*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 832. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 71.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. nr 121, poz. 591.
- Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej, Dz.U. 2011 nr 112, poz. 65.
- Waśkowski Z. (2015), *Wykorzystanie teorii interesariuszy w procesie kształtowania strategii marketingowej organizacji sportowych*, „Polityki Europejskie, Finanse i Marketing”, nr 13 (62).
- Weisz U., Haas W., Pelikan J., Schmied H. (2011), *Sustainable Hospitals: A Socio-Ecological Approach*, „GAIA – Ecological Perspectives for Science and Society”, vol. 20, nr 3, <https://doi.org/10.14512/gaia.20.3.10>.
- Żychlewicz M. (2015), *Spółeczna odpowiedzialność biznesu jako strategia prowadzenia działalności polskich przedsiębiorstw*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 858. Współczesne Problemy Ekonomiczne. Globalizacja. Liberalizacja. Etyka”, nr 11, <https://doi.org/10.18276/wpe.2015.11-26>.

Integrated Reporting in Healthcare Entities in the Light of Stakeholder Theory

(Abstract)

Objective: The article identifies the role of integrated reporting in healthcare entities implementing a sustainable development policy in the light of stakeholder theory.

Research Design & Methods: The research was based on literature published in Polish as well as English concerning the main stakeholders of healthcare entities – patients, citizens, hospital staff and the government. The use of integrated reporting in selected countries was examined.

Findings: The research has shown that reporting determines the relationship between the organisation's business model, its strategy, and the independent evaluation of results.

Implications/ Recommendations: Managers at healthcare entities that have better relationships with stakeholders are more aware and involved in reporting results in order to meet their information needs. Integrated reporting is a key information exchange tool, one that is useful for strengthening relationships with stakeholders, so it is imperative to include all stakeholder groups to obtain the best possible results.

Contribution: The article outlines the legitimacy of using integrated reporting, treated as an innovative instrument of communication between the business entity and its stakeholders.

Keywords: integrated reporting, healthcare entities, reporting, corporate social responsibility, stakeholders.