

TÜRKİYE'DE YAYINLANAN SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLARI İLE GRI (KÜRESEL RAPORLAMA GİRİŞİMİ) STANDARTLARININ UYUM DÜZEYİ: SAĞLIK ŞİRKETLERİ ÜZERİNE BİR UYGULAMA

Compliance Level of Sustainability Reports Published in Türkiye with GRI (Global Reporting Initiative) Standards: An Application on Health Companies

Aran ERDEN*, Mehmet ARSLAN**, Bora TOPAL***

* Yüksek Lisans Öğrencisi, aranerden25@gmail.com, ORCID: 0000-0002-6377-851X

** Prof. Dr., Ardahan Üniversitesi, mehmetarslan@ardahan.edu.tr, ORCID: 0000-0002-9015-1798

*** Dr. Öğr. Üyesi, Ardahan Üniversitesi, boratopal@gmail.com, ORCID: 0000-0002-7109-4986

Araştırma Makalesi / Research Article

ÖZ

Sürdürülebilirlik, şirketlerin uzun dönemde başarılarını sürdürmek için stratejik bir öneme sahiptir ve bu nedenle birçok şirket, sürdürülebilirlik performanslarını raporlama yoluna gitmektedir. Sürdürülebilirlik raporları, şirketlerin sürdürülebilirlik stratejilerini, performanslarını ve sorumluluklarını paydaşlarına sunma aracı olarak öne çıkmaktadır. Sağlık sektörü şirketleri hem ulusal hem de uluslararası düzeyde kritik bir rol üstlenmektedir. Bu şirketler, yalnızca sağlık hizmetleri sunmakla kalmayıp, aynı zamanda sürdürülebilirlik ilkelerini benimseyerek çevresel ve sosyal sorumluluklarını da yerine getirmektedirler. Bu bağlamda, sağlık sektörü şirketlerinin sürdürülebilirlik raporlarının, uluslararası alanda tanınan GRI (Global Reporting Initiative- Küresel Raporlama Girişimi) standartlarına uygunluğunun değerlendirilmesi büyük bir önem taşımaktadır. Bu çalışmada, Borsa İstanbul (BIST)'da işlem gören sağlık şirketlerinin hazırladığı sürdürülebilirlik raporlarının uluslararası GRI standartlarına uygunluğunun incelenmesi, varsa farklılıkların tespit edilmesi ve bu farklılıkların nedenlerinin araştırılması amaçlanmıştır. Çalışma kapsamında 2020-2022 dönemlerinde BIST-100 endeksinde işlem gören ve belirli periyotlarla sürdürülebilirlik raporu düzenleyen 10 sağlık şirketinden elde edilen veriler kullanılmıştır. Söz konusu sürdürülebilirlik raporları şirketlerin internet sitelerinden elde edilmiştir. Elde edilen veriler için kodlama, kategori ve tema oluşturma aşamaları gerçekleştirilerek CATMA 7 (Computer Assisted Text Markup and Analysis- Bilgisayar Destekli Metin İşaretleme ve Analiz Programı) programı ile içerik analizi yapılmıştır. Yapılan içerik analizi sonucunda GRI konsolide veri setleri ile BIST'te işlem gören sağlık şirketlerinin hazırladığı sürdürülebilirlik raporlaması arasında doğrusal bir eğilim olmakla beraber çevre ve ekonomi kategorilerinde belirgin farklılıklar olduğu görülmüştür. Tespit edilen bulguların ve değerlendirmelerin sonraki çalışmalara yol göstereceği düşünülmektedir.

Geliş Tarihi:

18.10.2024

Kabul Tarihi:

29.01.2025

Anahtar Kelimeler:

Sürdürülebilirlik,
Sürdürülebilir raporlama,
GRI standartları, Sağlık
şirketleri, İçerik analizi

JEL Kodları:

I11, M41, Q56

Benzerlik Oranı:

Ithenticate: %10

ABSTRACT

Sustainability has a strategic importance for companies to maintain their success in the long term, and therefore many companies choose to report their sustainability performance. Sustainability reports stand out as a means for companies to present their sustainability strategies, performance and responsibilities to their stakeholders. Healthcare sector companies play a critical role both nationally and internationally. These companies not only provide healthcare services, but also fulfill their environmental and social responsibilities by adopting sustainability principles. In this context, it is of great importance to evaluate the compliance of the sustainability reports of healthcare sector companies with the internationally recognized GRI (Global Reporting Initiative) standards. In this study, it was aimed to examine the compliance of the sustainability reports prepared by healthcare companies traded in Borsa İstanbul (BIST) with international GRI standards, to identify any differences, if any, and to investigate the reasons for these differences. Within the scope of the study, data obtained from 10 healthcare companies traded on the BIST-100 index in the 2020-2022 periods and issuing sustainability reports at certain periods were used. These sustainability reports were obtained from the companies' websites. For the data obtained, coding, category and theme creation stages were carried out and content analysis was performed with CATMA 7 (Computer Assisted Text Markup and Analysis) program. As a result of the content analysis, it was observed that there is a linear trend between the GRI consolidated data sets and the sustainability reporting prepared by healthcare companies traded on BIST, but there are significant differences in the environmental and economic categories. It is thought that the findings and evaluations will guide future studies.

Keywords

Sustainability,
Sustainability reporting,
GRI standards, Healthcare
companies, Content
analysis

JEL Codes:

I11, M41, Q56

Similarity Rate:

Ithenticate: %10

Atıf / Citation: Erden, A., Arslan, M. & Topal, B. (2025). Türkiye'de Yayınlanan Sürdürülebilirlik Raporları İle GRI (Küresel Raporlama Girişimi) Standartlarının Uyum Düzeyi: Sağlık Şirketleri Üzerine Bir Uygulama. *Malatya Turgut Özal Üniversitesi İşletme ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 6(1). 1-18.

1. GİRİŞ

Günümüzde sürdürülebilirlik kavramı, şirketlerin faaliyetlerini sadece finansal kazanç odaklı değil, aynı zamanda çevresel ve sosyal etkileri göz önünde bulundurarak sürdürmeleri gerekliliğini vurgulamaktadır. Sürdürülebilirlik, şirketlerin uzun dönemde başarılarını sürdürmek için stratejik bir öneme sahiptir ve bu nedenle birçok şirket, sürdürülebilirlik performanslarını raporlama yoluna gitmektedir. Bu çerçevede, sürdürülebilirlik raporları, şirketlerin sürdürülebilirlik stratejilerini, performanslarını ve taahhütlerini paydaşlarına iletme aracı olarak önemli bir rol oynamaktadır.

İnsan ihtiyaçlarının sınırsız ve olanakların sınırlı olması nedeniyle, insanların tüm isteklerinin yerine getirilmesi imkânsızdır. Ancak özellikle son elli yılda dünyada meydana gelen gelişmelerle beraber toplumlar daha fazla tüketime yoğunlaşmıştır. Toplumlarda meydana gelen bu tüketim alışkanlığı, toplumların ihtiyaçlarını karşılamak için kaynaklarını israf etmesine hem doğal kaynakları hem de ekonomik kaynakları hızla tüketmesine sebep olmuştur. Bu israf ve kaynakların hızla tüketilmesi; küresel ısınma, nesli tükenen varlıklar, verimsizleşen topraklar ve ülkelerin aşırı borçlanması gibi genel sorunlar ortaya çıkarmıştır (Toker ve Çınar, 2018: 47). Bu sorunlarla mücadele edebilmek için her alanda sürdürülebilirlik kavramı önem kazanmıştır.

Sürdürülebilirlik, belirli bir kaynağın, sürecin veya faaliyetin uzun vadede kaynaklarını tüketmeden ve zarar vermeden devam ettirilmesini ifade eder. Bu kavram, ekonomik, çevresel ve sosyal boyutların bir arada değerlendirilmesini gerektirmektedir. Sürdürülebilirlik, mevcut nesillerin ihtiyaçlarını karşılarken, gelecek nesillerin de benzer ihtiyaçlarını karşılayabilmelerini sağlamayı hedeflemektedir (Ergün ve Çobanoğlu, 2012: 98).

Sürdürülebilirlik kavramı, birçok farklı sektörde ve dünya genelinde birçok organizasyon ve topluluk tarafından benimsenmektedir. Bu kavramın önemi giderek artmaktadır, çünkü kaynakların sınırlı olduğu bir dünyada, sürdürülebilir bir geleceği desteklemek ve korumak herkesin sorumluluğudur (Özdemir ve Pamukçu, 2016: 32).

Borsa İstanbul (BIST) bünyesinde işlem gören sağlık sektörü şirketleri, ulusal ve uluslararası düzeyde önemli bir role sahiptir. Bu şirketler, sağlık hizmetleri sunmanın ötesinde, sürdürülebilirlik ilkelerini benimseyerek çevresel ve sosyal sorumluluklarını yerine getirmektedirler. Bu nedenle, bu şirketlerin sürdürülebilirlik raporlarının, uluslararası olarak kabul görmüş olan Küresel Raporlama Girişimi (GRI) standartlarına uygunluğunun incelenmesi, önemli bir araştırma konusu olarak ortaya çıkmaktadır. Bu araştırma, BIST'te işlem gören sağlık sektörü şirketlerinin sürdürülebilirlik raporlarını GRI standartlarıyla karşılaştırmayı amaçlamaktadır. Bu karşılaştırma, söz konusu şirketlerin sürdürülebilirlik performanslarını daha iyi anlama, sürdürülebilirlik raporlama süreçlerini iyileştirme ve en iyi uluslararası uygulamalara daha fazla uyum sağlama amacı taşımaktadır. Ayrıca, bu çalışma ile GRI standartlarına uyumsuzlukların nedenlerinin ve iyileştirme fırsatlarının belirlenmesine çalışılmıştır. Çıkan sonuçlar değerlendirilip BIST'te işlem gören sağlık şirketlerinin hazırladıkları sürdürülebilirlik raporlarının, uluslararası sürdürülebilirlik raporlarına entegrasyonunun sağlanmasına yönelik önerilerde bulunulmuştur.

Çalışmada öncelikle sürdürülebilirlik kavramının kavramsal çerçevesi oluşturulmuş, ardından sürdürülebilirlik ile GRI standartları kısaca tanıtılmıştır. Konuyla ilgili mevcut literatür detaylı bir şekilde derlenmiştir. Son olarak, GRI standartlarının sağlık kuruluşlarıyla ilgili bölümleri belirlenerek, BIST'te yer alan sağlık şirketlerinin bu standartlara uyum düzeyleri incelenmiştir.

1.1.Sürdürülebilirlik Kavramı

Sürdürülebilirlik kavramı, tarihsel olarak farklı dönemlerde farklı boyutlar kazanmış ve evrim geçirmiştir. Günümüzde bu kavram, ekolojik, ekonomik ve sosyal boyutları içeren çok boyutlu bir yaklaşımı temsil etmektedir. Sürdürülebilirlik, dünya genelinde kaynakları sürdürülebilir bir şekilde yönetmeyi, çevresel ve sosyal sorunlara çözüm bulmayı ve gelecek nesillerin ihtiyaçlarını korumayı amaçlamaktadır. Tüm bu dönemler ve düşünce akımları, sürdürülebilirlik kavramının evrimine katkıda bulunmuş ve günümüzdeki çok boyutlu yaklaşımın temelini oluşturmuştur (Wiersum, 1995: 328).

Sürdürülebilirlik kavramı; çevresel, ekonomik ve sosyal düzeylerde geniş bir etkiye sahiptir. Sürdürülebilirlik, doğal kaynakların sürdürülebilir bir şekilde kullanılmasını teşvik etmekte ve ekonomik verimliliği artırabilmektedir. Sosyal adaleti ve insan haklarını korur. Yeşil teknolojilerin geliştirilmesini ve yeşil iş fırsatlarının yaratılmasını sağlar ve ayrıca uluslararası işbirliğini teşvik etmektedir.

1.2.Sürdürülebilirlik Raporlaması

Sürdürülebilirlik raporlaması, bir kuruluşun faaliyetlerinin ekonomik, çevresel ve sosyal etkilerini kamuoyuna açıklamasıdır (Malan, 2017: 124). Sürdürülebilirlik raporlamasının etkilerini belirlemek ve bunların önemini değerlendirmek, bir kuruluşun kendi özel koşullarına göre değişen günlük faaliyetlerinin bir parçasıdır (GRI, 2024: 4). Toplumlar tarafından ticari şirketlerin faaliyetlerinde sorumlu davranması yüksek oranda beklenmektedir (Golob ve Bartlett, 2007: 3). Şirketler, sürdürülebilirlik raporları ile toplumun şirketlere yönelik olabilecek sosyal ve çevresel kaygılarını ortadan kaldırmaya çalışmaktadır (Kim vd., 2017: 32). İlk sürdürülebilirlik raporlaması 1997 yılında GRI şirketi tarafından yayınlanmış olup söz konusu sürdürülebilirlik raporlarının şirketlere faydalarını; şirketler faaliyetlerinin çevresel ve sosyal etkileriyle ürün ve hizmet kalitesine katkı sağlamak, şirketlerin marka değerini ve kurumsal saygınlığını artırmak, şirketleri rakiplerle karşılaştırmak ve rakiplere üstünlük sağlamak, şirketlerin genel performansını artırmak, kurum içerisinde sorumluluk, hesap verilebilirlik ve şeffaflığı sağlamak ve personelin iş motivasyonunu artırmak şeklinde sıralanabilmektedir (Kaya, 2015: 115).

1.3.GRI (Global Reporting Initiative) Standartları

GRI, dünyanın en yaygın kullanılan sürdürülebilirlik raporlama standartlarından biridir (Turhan vd., 2018: 29). Çevresel, sosyal ve ekonomik sürdürülebilirlik, GRI standartları tarafından ele alınır ve şirketlere bu konularda bilgi verme, performanslarını ölçme ve paydaşlarına iletme konusunda rehberlik eder. Sektörel ve temel konuları içeren GRI Standartları, şirketlere sürdürülebilirlik raporlarını hazırlarken esneklik sağlar. Küresel Raporlama Girişimi (GRI), 1997 yılında kuruldu ve şirketler ve diğer organizasyonların sürdürülebilirlik performanslarını ve etkilerini tutarlı ve şeffaf bir şekilde raporlamalarını teşvik etmek için kurulmuştur (Özerhan ve Sultanoğlu, 2018: 58). Sürdürülebilirlik raporlaması için dünya çapında kabul görmüş bir çerçeve, GRI standartları tarafından sağlanmaktadır (Kadioğlu ve Gürsoy, 2021: 110).

Şirketlerin sürdürülebilirliğe ilişkin önemli performans göstergelerini ve verileri belirlemelerine yardımcı olan GRI standartları, şirketlere sürdürülebilirlik konusunda kapsamlı bir yaklaşım benimsemelerini sağlamaktadır (Zozik ve Doğan, 2022: 373). GRI Standartları, organizasyonların sürdürülebilirlik raporlarını hazırlarken kullanabilecekleri ilkelerden oluşur. Bu ilkelere göre, organizasyonlar sürdürülebilirlik konularını ve etkilerini belirler, performanslarını bu konularda ölçer ve paydaşlarına açık ve anlaşılır bir şekilde bu bilgileri sunarlar. Bu standartlar, şirketlerin sürdürülebilirlik raporlarını daha benzer ve güvenilir hale getirmektedir (Dunn ve Sainty, 2009: 407). Ayrıca bu standartlar, kuruluşların sürdürülebilirlik performansını ölçme, raporlama ve değerlendirme yöntemleri için kapsamlı bir çerçeve sağlamaktadır (Erol ve Ayboğa, 2021: 118).

1.4. GRI Standartlarının Yapısı ve Bileşenleri

Genel olarak; evrensel standartlar, özel standartlar ve sektörel standartlar olmak üzere GRI standartları üç kategoriye ayrılmaktadır. Bu standartlar yıllar içerisinde büyük değişiklikler göstermiştir. 2016 yılına kadar GRI, şirketlere rehberlik edecek çerçeveler oluşturmuşken, bu tarihten sonra sürdürülebilirlik raporlaması için uluslararası standartlar geliştirmiştir (Savaş, 2022: 3047). Organizasyonların sürdürülebilirlik raporlarını hazırlarken dikkate almaları gereken temel ilkeleri GRI Standartları belirtmekte ve söz konusu bu ilkeler, sürdürülebilirlik konularının ele alınış şeklini ve raporlamanın temel prensiplerini içermektedir.

1.4.1. Temel Raporlama İlkeleri

Sürdürülebilirlik raporlarının hazırlanmasında dikkate alınması gereken temel raporlama ilkelerini GRI Standartları belirlemektedir. Bu ilkeler, organizasyonların raporlama sürecini yönlendiren ve raporlarını daha güvenilir ve anlamlı hale getiren rehberlerdir (Konyalı, 2018: 93). Söz konusu bu temel raporlama ilkeleri; Hesap Verebilirlik, Şeffaflık, Özgünlük, Ustalık, Süreklilik, Karşılaştırılabilirlik, Doğrulama, Sürekli İyileştirme, Önemlilik, İçerik, Bütünlük, Bağımsızlık ve Karşılaştırma şeklinde sıralanabilmektedir (Kaya, 2015: 16).

1.4.2. Performans Standartları

GRI Standartları, sürdürülebilirlik raporlarının belirli performans alanlarına odaklanmasını mümkün kılan çerçevelerdir. Bu standartlar, kuruluşların belirli sürdürülebilirlik meseleleri hakkında kapsamlı bilgi sağlamalarını ve performanslarını ölçmelerini kolaylaştırmaktadır (Eccles ve Krzus, 2010: 51-52). Aşağıda Tablo 1’de GRI standartları ile ilgili genel standart bildirim başlıkları gösterilmiştir (Oğuz, 2020: 41).

Tablo 1: GRI Standartları ile İlgili Genel Standart Bildirim Başlıkları

Standartlara Ait Genel Bildirimler	Temel ve Kapsamlı Uyumluluk Bildirimleri
Analiz Bildirimleri	G4-1 ve G4-2
Organizasyona Yönelik Bildirimler	G4-3’den G4-16’ya kadar
Paydaşlara Ait Bildirimler	G4-24’den G4-27’ye kadar
Raporlara Ait Bildirimler	G4-28’den G4-33’e kadar
Yönetim Birimine Ait Bildirimler	G4-34’den G4-36’ya kadar (*)
Tarafsızlık ve Etik ilkelere Ait Bildirimler	G4-56’dan G4-58’e kadar (*)
Sağlık Standartlarına Ait Genel Bildirimler	(*) Sektöre yönelik firmalara ait olduğunda kullanılır.

Kaynak: Oğuz, 2020.

Tablo 1’de yer alan GRI’nin G4 standartları kısaca aşağıdaki gibi açıklanabilir (Oruç, 2020: 12):

-G4-1/ G4-2: GRI standartlarını uygulayan şirketlerin strateji ve analizle ilgili bildirimlerini içerir.

-G4-3/ G4-16: Bu standartlar kurumun kurumsal profilini içeren; işletme adı, markası, ürünleri, faaliyet merkezinin bulunduğu lokasyonu, pazar alanlarını, toplam işgücü ve çalışanların cinsiyet dağılımını kapsar.

-G4-24/ G4-27: İşletmenin irtibatlı olduğu paydaş katılımını gösterir.

-G4-28/ G4-33: Bu standartların raporlanma sıklığı, dönemi, önceki dönem rapor tarihi ve iletişim bilgilerini içerir.

-G4-34/ G4-36: İşletme yönetimine ait bildirimleri içeren standartlardır.

-G4-56/ G4-58: İşletmenin benimsediği etik kuralları içeren standartlardır.

2. LİTERATÜR ÖZETİ

Çeşitli araştırmacılar tarafından gerçekleştirilen ve farklı yıllarda yayınlanmış olan sürdürülebilirlik raporlarına yönelik ulusal ve uluslararası bazı çalışmalar hakkında aşağıdaki Tablo 2’de kronolojik olarak bilgi verilmektedir.

Tablo 2: Literatür Özeti

Araştırmacılar	Kapsam	Analiz Yöntemi	Bulgular	Değerlendirme
Perrini (2005)	Şirketlerin sürdürülebilirlik raporlarına dayanmaktadır.	İçerik Analizi	Şirketler stratejik olarak sağlık, güvenlik ve çevre, sosyal sorumluluk açısından bütünlük içermektedir.	Kurumsal sosyal sorumluluk açısından bütünlük gözlemlenmiştir.
Golob ve Bartlett (2007)	Avustralya ve Slovenya’da kurumsal sürdürülebilirlik raporlarına dayanmaktadır.	Karşılaştırmalı İçerik Analizi	Avustralya ve Slovenya’da raporlar gönüllü olarak yapılır da bu eylem piyasa baskısından kaynaklanmaktadır.	Raportörler farklı konulara vurgu yapmışlardır.
Holcomb vd. (2007)	Hotels dergisindeki otellerin raporlarına dayanmaktadır.	İçerik Analizi	Otellerin çoğu sosyal sorumluluk adına bağışlardan bahsetmiştir. Vizyon değerler ve çevresel konularda eksiklik vardır.	Raporlama eksiklikleri tespit edilmiştir.
Tsai vd. (2010)	Otel sektöründe sürdürülebilirlik raporlarına dayanmaktadır.	İçerik Analizi	İyileşmiş kurumsal imaj, kurumsal sosyal sorumluluk hedeflerine yardımcı olan entegre bir yaklaşım sunulmuştur.	Entegre yaklaşımın önemi vurgulanmıştır.
Dilling (2010)	GRI-G3 standartlarına uygun şirketleri incelemektedir.	Karşılaştırmalı Analiz	Kâr oranı yüksek şirketlerin sürdürülebilirlik raporu sunma olasılığı daha yüksektir.	Uzun vadeli büyüme oranı ile ters orantılıdır.
Aydemir (2012)	Kurumsal sosyal sorumluluk raporlarına odaklanılmıştır.	İçerik Analizi	GRI Rehberi, raporlama için geniş bir kapsam sunmaktadır.	GRI Rehberi’nin önemi vurgulanmıştır.
Yakar Pritchard ve Çalıyurt (2021)	GRI G4 raporlaması kullanan 168 adet kooperatife ait ekonomik, çevresel ve sosyal göstergeler, kapsamaktadır.	İçerik Analizi	Çalışmada çevresel, sosyal ve ekonomik olarak en çok kullanılan göstergeler belirlenmiştir.	Kooperatiflerin, kooperatifçilik ilkeleri ile sürdürülebilir kalkınma uygulamalarını içeren raporlar hazırlamaları gerektiği öngörülmüştür.
Bowers (2021)	Çalışma, Fortune 100 şirketlerinin sürdürülebilirlik raporlarında yer alan sağlık ve güvenlik kavramlarının kullanım sıklığına odaklanmıştır.	İçerik Analizi	77 belgede, sağlık ve güvenlik kavramlarının en çok; finans, hizmet ve teknoloji sektörlerinde kullanıldığı bulgularına ulaşılmıştır.	Çalışmada, birçok sektörde sağlık ve güvenlik kavramlarının kullanım sıklığının artırılması gerektiği sonucuna varılmıştır.
Öktem ve Karabınar (2022)	Çalışmada sürdürülebilirlik kelimesi ile finansal başarısızlık arasındaki ilişki incelenmiştir.	Z Skor Modeli	Çalışmada, SASB kapsamında rapor yayınlayan uluslararası 39 şirketin Z skorları ile bunların sonuçlarına ait bulgular elde edilmiştir.	Son yıllarda birçok sektörde sürdürülebilirlik raporu hazırlama sayısında artış olduğu görülmüştür.
Akbaş (2022)	BIST’te işlem gören 12 bankanın sürdürülebilirlik uyum çerçeve raporları incelenmiştir.	Doküman İncelemesi	Çalışmada, 2022 yılında BIST’te işlem gören 12 bankanın sürdürülebilirlik uyum çerçevesine uyumla ilgili bulgular değerlendirilmiştir.	Çalışmaya konu olan 12 bankadan 10 bankanın sürdürülebilirlik uyum çerçevesine uygun hareket ettiği belirlenmiştir.

Mejia vd. (2023)	Çalışma, sürdürülebilirlik raporlamasının uygunluk ve uygulanabilirlik algılarını belirlemeye yöneliktir.	Uyumluluk Matrisi	Çalışmada 281 şirket yöneticisine yan yapılandırılmış görüşme formu ile sorular yöneltilerek bulgular elde edilmiştir.	Çalışmada şirket yöneticileri genellikle sürdürülebilirlik faaliyetlerine katılımın zorunlu olması ve gelecekteki değişikliklerinden bahsetmişlerdir.
-----------------------------	---	-------------------	--	---

Kaynak: Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Literatürde sürdürülebilirlik raporlamasını inceleyen farklı alanlardan çok sayıda çalışma yer almaktadır. Bununla birlikte, yapılan çalışmaların büyük bir kısmı sağlık sektörü dışındaki alanlarda gerçekleşmiştir. Ulusal literatürde sağlık sektöründe sürdürülebilirlik raporlamasına odaklanan bir çalışmaya rastlanmamıştır. Bu bakımdan mevcut çalışma, verilerin mevcudiyeti çerçevesinde en kapsamlı dönem ve en güncel veriler ile literatüre katkı sağlamayı amaçlamaktadır. Çalışmanın bundan sonraki kısmı metodoloji, bulgular ve sonuç başlıklarından oluşmaktadır.

3. VERİ VE YÖNTEM

3.1. Veri Seti

Çalışmada BIST’te işlem gören sağlık şirketlerine ait sürdürülebilirlik raporları, şirketlerin internet sitelerinden veya GRI raporlama kuruluşunun web sitesinden elde edilerek, raporlardaki verilere, nitel veri analiz programı olan CATMA 7 (Computer Assisted Text Markup and Analysis- Bilgisayar Destekli Metin İşaretleme ve Analiz Programı) aracılığıyla içerik analizi yapılmıştır. Çalışmaya dahil edilen ve BIST’te işlem gören on adet sağlık şirketi aşağıda belirtilmiştir.

1. Deva Holding A.Ş.,
2. Eczacıbaşı İlaç San. A.Ş.,
3. Gen İlaç ve Sağlık Ürünleri A.Ş.,
4. Lokman Hekim Sağlık Turizm A.Ş.,
5. Medical Park Hastaneler Grubu,
6. Meditera Tıbbi Malzeme San. ve Tic. A.Ş.,
7. Nasmed Özel Sağlık Hizmetleri Tic. A.Ş.,
8. RTA Labobartuvarları Biyolojik Ürünler İlaç ve Makine San. Tic. A.Ş.,
9. Selçuk Ecza Deposu Tic. ve San A.Ş.
10. Türk İlaç ve Serum San. A.Ş.

Yukarıda belirtilen şirketlerin sürdürülebilirlik raporları analiz edilmiştir. Ancak, ilgili şirketlerin 2020 yılı öncesine ait sürdürülebilirlik raporlarının tamamına erişim sağlanamadığı için, yalnızca ulaşılabilen 2020-2021 ve 2022 yıllarına ait sürdürülebilirlik raporları ile GRI konsolide veri seti ve GRI sağlık kültürü göstergeleri karşılaştırılarak bir analiz gerçekleştirilmiştir. Çalışma kapsamında yer alan sağlık şirketleri, BSŞ1, BSŞ2, BSŞ3 ... şeklinde kodlanmıştır. Ayrıca söz konusu bu şirketlere ait sürdürülebilirlik raporları da aynı kodlarla gösterilmiştir.

3.2. Yöntem

Araştırmada elde edilen veriler, içerik analizi tekniği kullanılarak incelenmiştir. İçerik analizi, farklı yollarla kaydedilmiş veya yazıya dökülmüş kaynakların içeriğini ele almaktadır. İçerik analizine kitap, dergi, televizyon programı, reklamlar, raporlar, anket, web sayfaları, posterler,

film, müzik, mektup vb. kaynaklar konu olabilir (Sallan ve Kahya, 2021: 182). İçerik analizi hem nitel hem de nicel çalışmalarda kullanılabilir ve analizin genel amacı konu ile ilgili genel eğilimi tespit etmek ve gelecekteki akademik çalışmalara yol göstermektir (Ültay vd., 2021; Lune ve Berg, 2017; Yıldırım ve Şimşek, 2005). İçerik analizinde, toplam verilere odaklanılır. Sıklıkla kullanılan ve katılımcıların sıklıkla vurguladığı olaylara yönelik kodlar çıkarılmaktadır. Birbirine yakın kavramlar bir araya getirilerek aralarındaki ilişki belirlenmektedir. Bu kavramları anlamlı bir hale getirmek için düzenlenmektedir (Baltacı, 2019: 377). İçerik analizinin aşamaları aşağıdaki şekilde sıralanabilmektedir (Eysenbach ve Köhler, 2002):

- Verilerin kodlanması,
- Kod, kategori ve temaların kullanılması,
- Kod, kategori ve temaların düzenlenmesi,
- Bulguların tanımlanması ve yorumlanması.

Bu çalışma ile öncelikle BIST'te faaliyet gösteren sağlık şirketleri ile GRI'nin, sağlık şirketlerine yönelik hazırladığı sürdürülebilirlik raporu standartları karşılaştırılarak varsa farklılık ortaya konmaya çalışılmıştır. Çalışmayla beraber BIST'te faaliyet gösteren sağlık şirketlerinin uluslararası kurumlarla uyum içinde raporlama yapması ve uluslararası sağlık sektörüne entegre olabilmeleri amaçlanmıştır.

Araştırmada GRI ortaklığı ile hazırlanan iş sağlığı kültürü göstergeleri, uluslararası sağlık şirketleri tarafından hazırlanan sürdürülebilirlik raporları ve Türkiye'deki sağlık şirketlerinin sürdürülebilirlik raporları ile birlikte, alanında uzman kişiler ve ilgili akademisyenlerle yüz yüze, telefonla ve çevrimiçi olarak gerçekleştirilen görüşmeler sonucuna aşağıda Tablo 3 yer alan kategoriler belirlenerek çalışma sürdürülmüştür. Söz konusu kategoriler; çevresel, sosyal, ekonomik ve diğer olarak belirlenmiştir.

Tablo 3: GRI Sağlık Sektörüne Yönelik Kategori ve Konular

Sağlık İşletmesi Faaliyet Alanı	Sürdürülebilirlik Kategorisi	Önerilen Konu
Sağlık Ekipmanları ve Cihaz Üretimi	Çevresel	Atık yönetimi (Tıbbi ekipman ve malzemenin imhası)
		Plastik kullanımı ve yönetimi
	Sosyal	Göçmen işçiler (işe alım ve istihdam)
		Ürün ve hizmet kalitesi ve güvenliğinin yönetimi
		Üretim Güvenliği Tasarımı (Gürültü açısından)
		Kurumsal yönetim (yönetim organlarına katılımın cinsiyet açısından ele alınması)
	Diğer	Siyasal sorumluluk
Sağlık Hizmeti ve Sağlık Teknolojisi Sağlayıcıları	Ekonomik	Endirekt ekonomik etkiler
	Çevresel	Tehlikeli, zararlı kimyasal ve malzemelerin kullanımı
		Plastik kullanımı ve yönetimi
		Sağlık atık yönetimi (bulaşıcı atıklar, atıkların temizlenmesi ve bunlarla ilgili tesis ve laboratuvarların yönetimi)
	Sosyal	Göçmen işçiler (işe alım ve istihdam)
		Genetik veri ve medikal kayıtların gizliliği
		Kaliteli tıbbi hizmete erişim
		Sağlık bakım kalitesi
		Klinik araştırmalar
		Hastalık yayılımının kontrolü
		İlaç yönetimi
		Yemek kalitesi
		Sağlık hizmetlerinin maliyetinin etkinliği
		Sağlık sistemi ve hizmetlerde yolsuzluk
		Kurumsal yönetim (yönetim organlarına katılımın cinsiyet açısından ele alınması)
	Diğer	Siyasal sorumluluk
		Halk sağlığı hizmetinin etkinliği (tehlikeli patojenler ve salgınlar için laboratuvar hazırlığı)

Kaynak: Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Çalışmanın bu kısmında GRI'nin sağlık sektörüne yönelik kategori ve konu başlıkları ile GRI'nin tüm standartlarını kapsayan veri seti dikkate alınarak temalar ve alt temalar tespit edilmeye çalışılmıştır. Aşağıdaki Tablo 4'te analiz aşamasının birinci kısmını oluşturan sürdürülebilirlik raporlarının analizi için kategoriler, temalar ve alt temalar maddeler halinde gösterilmiştir.

Tablo 4. Sağlık Sektörüne Yönelik Kategoriler, Temalar ve Alt Temalar

Kategoriler	Temalar	Alt Temalar
Ekonomik	Endirekt Ekonomik Etkiler	Ekonomi, Ekonomik performans, Finansal Kalkınma, Maliyet, Risk yönetimi, Sürdürülebilir büyüme, Sürdürülebilir finans, Tasarruf, Vergi, Verimlilik, Yatırım
Çevresel	Atık Yönetimi	Ambalaj atığı, Atık üretimi, Atık yönetimi, Bulaşıcı atıklar, Çevre sorunları, Geri dönüşüm, Kimyasal atıklar, Plastik kullanımı ve yönetimi, Tehlikeli atıklar, Tıbbi malzemenin imhası
	Biyçeşitlilik	Biyolojik çeşitlilik, Coğrafi konum, Ekosistem, Kirlilik, Koruma alanı, Nesli tükenen canlıları koruma, Üretim tesisleri, Ulaşım altyapısı
	Emisyonlar	Emisyon, Emisyon azaltma, Karbon ayak izi, Karbondioksit emisyonu, Küresel ısınma, Sera gazı emisyonu
	Enerji Yönetimi	Biyoyakıt, Elektrik, Enerji düzenleme, Enerji politikaları, Enerji tüketimi, Enerji yoğunluğu, Isıtma, Soğutma, Yenilenebilir enerji, Yenilenemeyen enerji
	Malzeme Temin Koşulları	Ambalaj, Çevresel etki, Geri dönüşüm, Hammadde, Kapasite geliştirme, Malzeme, Satın alma, Tedarikçi ve Tedarik zinciri, Ürün ve hizmet, Yenilenebilir malzemeler, Yerli ürün ve tedarik
	Su Yönetimi	Arıtma, Atık su, Değer zinciri, Depolama, Geri dönüşüm, Su verimliliği, Su kalitesi, Su ktlığı-stresi
Sosyal	Çalışma Hayatı	Çalışan, Çalışma becerileri, Çocuk işçiliği, Eğitim faaliyetleri, Emeklilik, Engelli çalışan, Göçmen işçiler, İstihdam, İş sözleşmesi- toplu iş sözleşmesi, İşe alma süreci, İşgücü, Kıdem tazminatı, Maaş, Sendika, Tam-Yarı zamanlı çalışma
	İş sağlığı ve Güvenliği	Çalışma saatleri, İşe bağlı sağlık sorunları, İşçi, İşçi hakları, İşçi srları, İşle ilgili yaralanmalar, İş sağlığı hizmetleri, İşyeri fiziki şartları, İzin, Kişisel verilerin gizliliği, Kontrol, Mesleki eğitim, Performans, Psikososyal faktörler, Risk yönetimi, Tehlikeli faaliyetler, Temel sağlık hizmetleri, Yönetim sistemi
	Yolsuzlukla Mücadele	Denetim, Etik, Hukuki kararlar, Kontrol, Mali tablolar, Rapor-raporlama, Şeffaflık, Tekelleşme, Tüketici mahremiyeti, Vergi politikaları, Veri koruma politikaları, Yolsuzluk riski, Yolsuzlukla mücadele, Yönetişim
	Ürün ve Hizmet Kalitesi	Genetik veri koruma, Hastalıkla mücadele, İlaç yönetimi, Kaliteli tıbbi hizmet, Klinik araştırmalar, Sağlık bakım kalitesi, Sağlık hizmetinin etkinliği, Sağlık maliyet sisteminin etkinliği, Sağlık tesislerinin kalitesi, Sürdürülebilir hizmet, Ürün ve üretim güvenliği, Ürün kalitesi, Yemek kalitesi
Diğer	Kurumsal Yönetim	Ayrımcılık vakaları, Cinsiyet, Cinsiyet eşitliği, Çeşitlilik, Düzeltici önlemler, Fırsat eşitliği, Kadın-erkek oranı, Kariyer geliştirme, Ücret-maaş, Yaş grubu, Yönetişim
	Siyasal Sorumluluk	Eğitim programları, Etnik köken, Haklar, Hükümet, İnsan hakları politikaları, Kamu politikası, Politik, Organizasyon, Savunmasız gruplar, Siyasi katkılar, Veri koruma politikaları, Yönetmelik-mevzuat
	Halk Sağlığı Hizmetlerinin Etkinliği	Araştırma ve geliştirme, Laboratuvar, Salgınlar, Tehlikeli mikroplar, Rapor-raporlama, Çevre, Pandemi, İnsan, Toplumsal sağlık

Kaynak: Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Yukarıda Tablo 4'te belirlenen kategori, tema ve alt temaların BIST'te faaliyet gösteren sağlık şirketlerinin düzenlediği sürdürülebilirlik raporlarında kullanım sıklığı ve GRI'nin sürdürülebilirlik raporları ile karşılaştırılması CATMA 7 programı kullanılarak analiz edilmiştir.

3.2. Bulgular ve Tartışma

GRI'nın sağlık şirketleri için hazırladığı sağlık kültürü göstergeleri ile Türkiye'de BIST'te faaliyet gösteren sağlık kuruluşlarının hazırladığı sürdürülebilirlik raporlarını karşılaştırmanın bir boyutu da bu raporlarda en çok tekrar eden anahtar kelimeleri belirlemektir. Bu kapsamda GRI'nin şirketler için sağlık göstergelerini içeren raporuna ait kelime bulutu "www.wordclouds.com" aracılığıyla oluşturulmuş ve aşağıdaki Şekil 1'de gösterilmiştir.



Şekil 1: GRI'nin İşletmeler İçin Sağlık Göstergelerini İçeren Raporuna Ait Kelime Bulutu

Kaynak: WordCloud İnternet Sitesi, 2024.

Şekil 1 incelendiğinde, GRI'nin şirketler için sağlık göstergelerini kapsayan raporlarındaki kelime bulutunda en çok tekrar eden ilk üç anahtar kelimenin sağlık, kültür ve işletme olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca, yapılan analiz sonucunda en çok kullanılan 25 kelime aşağıdaki Tablo 5'te sunulmuştur.

Tablo 5: Sağlık Kültürü Göstergeleri Raporunda En Çok Tekrar Eden 25 Kelime

Sıra No	Kelimeler	Karakter Sayısı	Tekrarlanma Sayısı	(%)
1	Sağlık	6	1836	2,39
2	İşletme	7	625	0,85
3	Kültür	6	484	0,65
4	Çalışanlar	10	346	0,47
5	İş	2	345	0,47
6	Ortaklık	8	341	0,46
7	Sosyal	6	334	0,45
8	Şirket	6	313	0,42
9	Çevresel	7	284	0,38
10	Araştırma	9	263	0,35
11	Sonuç	5	256	0,34
12	Toplum	6	240	0,32
13	Rapor	5	211	0,29
14	Kurumsal	8	205	0,28
15	Finansal	8	192	0,26
16	Performans	10	181	0,24
17	Mesleki	7	180	0,24
18	Sermaye	7	173	0,23
19	Endüstri	8	172	0,23
20	Güvenlik	8	170	0,23
21	Proje	5	167	0,23
22	Risk	4	167	0,23
23	Fiziksel	8	158	0,21
24	İşbirliği	9	156	0,21
25	Raporlama	9	156	0,21

Kaynak: Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 5'te en çok tekrar eden kelimelere göre, GRI ortaklığıyla hazırlanan işletmeler için sağlık kültürü göstergeleri raporunda en çok tekrar eden kelime "Sağlık"tır ve toplam tekrarlanma sayısı ise 1836 ve tekrarlanma yüzdesi %2,39'dur. Rakamlar, işletmeler için sağlık kültürü göstergeleri raporunda en çok vurgulanan konunun sağlık olduğunu göstermektedir. Raporda en çok tekrar eden ikinci kelime 'İşletme' kelimesidir. İşletme kelimesi 625 tekrarlanma sayısı ile %0,85'lik bir pay almaktadır. "Çalışanlar" kelimesi, 484 tekrarlanma sayısı ile en çok tekrar eden üçüncü kelime durumundadır. Bu durum sağlık şirketleri için çalışanların önemini vurgulaması açısından önemlidir. GRI tarafından hazırlanan bu raporda en çok tekrar eden kelimeler, sağlık sektörünün özgünlüğünü ve odaklandığı alanları yansıtmaktadır. Raporda en çok tekrarlanan kelimelere bakıldığında genellikle işletme, raporlama, sağlık ve işçilerle ilgili kavramların yer aldığı görülmektedir. İlk 25 kelime arasında çevreyle ilgili kavramların az sayıda olması dikkat çekicidir.

Araştırma kapsamında BIST’te faaliyet gösteren sağlık şirketlerinin sürdürülebilirlik raporlamasında yer alan en çok tekrar edilen ilk 100 kelimeye ait kelime bulutu aşağıdaki Şekil 2’de gösterilmektedir.



Şekil 2: Sağlık İşletmelerine Ait Sürdürülebilirlik Raporlarına Ait Kelime Bulutu

Kaynak: WordCloud İnternet Sitesi, 2024.

Yukarıdaki Şekil 2’de en çok tekrar edilen kelimelerin; yönetim, sürdürülebilirlik, kamu, raporlama ve rapor şeklinde olduğu görülmekte olup BIST’te yer alan sağlık şirketlerine ait sürdürülebilirlik raporlarında yer alan ve en çok tekrar edilen 25 kelime aşağıdaki Tablo 6’da gösterilmektedir.

Tablo 6: Sağlık Şirketlerinin Sürdürülebilirlik Raporlarında En Çok Tekrar Eden 25 Kelime

Sıra No	Kelimeler	Karakter Sayısı	Tekrarlanma Sayısı	(%)
1	Yönetim	7	677	1,10
2	Sürdürülebilirlik	16	525	0,85
3	Sağlık	6	352	0,65
4	Çalışan	7	340	0,63
5	Toplum	6	278	0,47
6	Raporlama	9	247	0,46
7	Enerji	6	244	0,45
8	Faaliyet	8	217	0,42
9	Eğitim	7	208	0,38
10	Çevre	5	207	0,35

11	Politika	8	200	0,34
12	Çalışma	7	198	0,32
13	Güvenlik	8	192	0,29
14	Çevresel	8	186	0,28
15	Atık	4	177	0,26
16	İnovasyon	9	168	0,24
17	Dijital	7	164	0,24
18	Hedef	5	157	0,23
19	Risk	4	142	0,23
20	Proje	5	140	0,23
21	Tüketim	7	133	0,23
22	Hastane	7	131	0,23
23	Üretim	6	128	0,21
24	Dönüşüm	7	124	0,21
25	GRI	3	116	0,21

Kaynak: Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 6’da sağlık şirketlerinin sürdürülebilirlik raporlarında en çok tekrar eden kelimelerin başında 677 tekrarlanma sayısı ve %1,10 tekrarlanma yüzdesi ile yönetim kavramı göstermektedir. Bu kavramın çok kullanılması işletmelerin şirket yönetimine verdiği değeri ortaya koymaktadır. Bu kavramı sırasıyla, Sürdürülebilirlik, Sağlık, Çalışan ve Toplum kavramları takip etmektedir. Sürdürülebilirlik raporlarında en çok tekrar eden kelimeler, sağlık sektörünün özgünlüğünü ve odaklandığı alanları yansıtmaktadır.

3.2.1. GRI ile Şirketlerin Hazırladıkları Sürdürülebilirlik Raporlarında En Çok Kullanılan Kavramların Karşılaştırılması

Çalışmanın temel amacını oluşturulan, BIST’te yer alan sağlık şirketlerinin oluşturduğu sürdürülebilirlik raporları ile GRI’nin sağlık şirketleri için hazırladığı sürdürülebilirlik gösterge raporunun uyum düzeyinin belirlenebilmesi için kategorik karşılaştırmalar yapılmıştır. İki grubun hazırladığı sürdürülebilirlik raporlarında en çok kullanılan bölüm, sosyal kategori bölümüdür. Sürdürülebilirlik raporlarında 13 adet kavram sosyal kategoride yer almakta ve bu raporlarda en çok kullanılan kavramlar sosyal kategoride yer almaktadır.

En önemli farklılıkların çevresel ve ekonomik kavramlarda ortaya çıktığı görülmektedir. GRI ortaklığı ile hazırlanan raporda en çok kullanılan ilk 25 kelime içerisinde GRI ekonomi kavramları yedi kez yer alırken, Türkiye’de faaliyet gösteren şirketlerde ekonomi kategorisinde sadece iki kelime yer almıştır.

Çevresel kelimeler açısından karşılaştırma yapıldığında; GRI ortaklığıyla hazırlanan raporda en çok kullanılan kelimeler içerisinde çevresel kavramlar iki kez yer alırken, Türkiye’de hazırlanan raporlarda çevresel kavrama daha fazla önem verilmiş ve en çok kullanılan kelimeler arasında beş kez kendilerine yer bulmuşlardır. İki rapor türünde de diğer kategorisinde bazı kavramlar yer almıştır.

3.2.2. Konsolide GRI Standartları Seti ile Şirketlerin Hazırladıkları Sürdürülebilirlik Raporlarının Tema ve Alt Tema Bazlı Karşılaştırılması

Çalışmanın bu aşamasında belirlenen kategoriler başlığı dikkate alınarak borsada yer alan sağlık şirketlerinin sürdürülebilirlik raporlarında ilgili tema ve alt temalara yapılan atıf sayısı ve yüzdesi ile GRI konsolide standartlar setinde aynı tema ve alt temalara yapılan atıf sayısı ve yüzdesi karşılaştırılarak varsa aralarındaki farklılıklar ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Aşağıda ekonomi, çevresel, sosyal ve diğer kategorilerine uygun olarak temalar ve alt temaların aldıkları atıf sayısı ve atıf yüzdeleri açıklanmıştır. İlk olarak ekonomi kategorisinde tek tema olarak yer alan endirekt ekonomik etkiler temasına ait alt temalar Tablo 7’de sunulmuştur.

Tablo 7: Endirekt Ekonomik Etkiler Teması ile İlgili Alt Temalara Ait Atıf Sayıları ve Yüzdeleri

Kodlar	GRI	BSŞ1	BSŞ2	BSŞ3	BSŞ4	BSŞ5	BSŞ6	BSŞ7	BSŞ8	BSŞ9	BSŞ10
Alt Temalar											
Ekonomi	870										
Atıf Sayısı		11	52	1	1	25	1	1	1	2	1
Yüzde (%)	0,29	0,12	0,24	0,05	0,06	0,13	0,07	0,06	0,08	0,10	0,07
Ekonomik Performans	133	4	1	1	1	2	---	---	1	1	1
Atıf Sayısı											
Yüzde (%)	0,04	0,04	0,001	0,05	0,06	0,06	---	---	0,08	0,05	0,07
Finansman	243	8	8	1	2	14	1	---	2	---	2
Atıf Sayısı											
Yüzde (%)	0,08	0,09	0,04	0,05	0,13	0,07	0,07	---	0,16	---	0,15
Kalkınma	1154	3	12	1	1	9	1	1	1	1	1
Atıf Sayısı											
Yüzde (%)	0,39	0,03	0,06	0,05	0,06	0,05	0,07	0,06	0,08	0,05	0,07
Maliyet	60	2	---	1	1	4	1	1	1	1	1
Atıf Sayısı											
Yüzde (%)	0,02	0,02	---	0,05	0,06	0,02	0,07	0,06	0,08	0,05	0,07
Risk Yönetimi	146	30	53	1	2	24	1	1	1	2	1
Atıf Sayısı											
Yüzde (%)	0,05	0,33	0,24	0,05	0,13	0,12	0,07	0,06	0,08	0,10	0,07
Sürdürülebilir Büyüme	37	7	2	---	---	15	---	---	---	---	---
Atıf Sayısı											
Yüzde (%)	0,01	0,08	0,002	---	---	0,08	---	---	---	---	---
Sürdürülebilir Finans	75	1	---	---	---	2	---	---	---	---	1
Atıf Sayısı											
Yüzde (%)	0,02	0,01	---	---	---	0,01	---	---	---	---	0,07
Tasarruf	136	5	10	1	1	6	1	1	1	1	1
Atıf Sayısı											
Yüzde (%)	0,04	0,06	0,046	0,05	0,06	0,03	0,07	0,06	0,08	0,05	0,07
Vergi	315	---	7	2	1	---	1	1	1	1	1
Atıf Sayısı											
Yüzde (%)	0,10	---	0,03	0,10	0,06	---	0,07	0,06	0,08	0,05	0,07
Verimlilik	21	13	40	3	2	29	2	2	2	3	2
Atıf Sayısı											
Yüzde (%)	0,01	0,14	0,18	0,15	0,13	0,15	0,14	0,13	0,16	0,15	0,15
Yatırım	167	9	33	3	3	29	1	1	2	1	2
Atıf Sayısı											
Yüzde (%)	0,05	0,10	0,15	0,15	0,2	0,15	0,07	0,06	0,16	0,05	0,15

Kaynak: Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 7’de, GRI konsolide veri seti ve BIST’te yer alan sağlık şirketlerinin düzenlediği sürdürülebilirlik raporlarında ekonomi kategorisinde yer alan tema ve alt temalar karşılaştırılmıştır. GRI konsolide veri setinde ekonomi kategorisinde en çok atıf alan kavramlar; 1154 atıf sayısı, %39 atıf yüzdesi ile kalkınma ve 870 atıf sayısı %29 atıf yüzdesi ile ekonomi kavramlarıdır. Bu kavramlar Türkiye’de hazırlanan raporlarda genellikle %5-10 aralığında kalmıştır. Türkiye’de hazırlanan raporlarda en fazla atıf yapılan kavramlar verimlilik ve risk yönetimi olarak öne çıkmaktadır. Bu kavramların dışında, GRI ve BIST’teki sağlık şirketleri

tarafından oluşturulan sürdürülebilirlik raporları, ekonomi kavramları açısından paralel bir eğilim sergilemektedir.

Sürdürülebilirlik raporlarında ekonomi kategorisindeki temalar ve alt temalar analiz edildikten sonra çevresel kategoride yer alan temalar ve alt temalar aşağıda Tablo 8’de gösterilmiştir.

Tablo 8: Çevresel Kategori ile İlgili Temalara Ait Atıf Sayıları ve Yüzdeleri

Kodlar	GRI	BSS1	BSS2	BSS3	BSS4	BSS5	BSS6	BSS7	BSS8	BSS9	BSS10
Temalar											
Atık Yönetimi											
Atıf Sayısı	1.509	167	161	24	25	141	23	28	23	15	24
Yüzde (%)	0,51	1,85	0,74	1,21	1,65	0,74	1,64	1,76	1,85	0,76	1,79
Biyoçeşitlilik											
Atıf Sayısı	1.137	73	95	2	6	10	5	6	5	10	5
Yüzde (%)	0,38	0,80	0,44	0,10	0,39	0,05	0,35	0,38	0,40	0,50	0,37
Emisyonlar											
Atıf Sayısı	1.489	45	132	18	10	70	15	11	13	18	13
Yüzde (%)	0,50	0,50	0,60	0,91	0,66	0,37	1,07	0,69	1,04	0,92	0,97
Enerji											
Yönetimi											
Atıf Sayısı	885	48	248	24	23	69	24	28	20	34	27
Yüzde (%)	0,30	0,53	1,14	1,21	1,52	0,36	1,71	1,76	1,61	1,73	2,02
Malzeme											
Temin											
Koşulları											
Atıf Sayısı	4.031	155	251	24	23	67	23	26	28	38	24
Yüzde (%)	1,37	1,71	1,16	1,21	1,52	0,35	1,64	1,63	2,25	1,93	1,79
Su Yönetimi											
Atıf Sayısı	1.447	196	235	10	11	63	11	9	11	13	13
Yüzde (%)	0,49	2,17	1,08	0,5	0,72	0,33	0,78	0,57	0,89	0,66	0,97

Kaynak: Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 8’de, GRI konsolide veri seti ve BIST’te yer alan sağlık şirketlerinin düzenlediği sürdürülebilirlik raporlarında çevresel kategoride yer alan temalar karşılaştırılmıştır. GRI’nin hazırladığı konsolide veri setinde en çok atıf alan tema 4.031 atıf sayısı, %1,37 atıf yüzdesi ile malzeme temin koşulları temasıdır. GRI konsolide setinde çevresel kategoride yer alan temalar genellikle 1.000-1.500 civarında atıf sayısına ulaşmıştır. Türkiye’de sürdürülebilirlik raporu hazırlayan sağlık şirketlerinden GRI’nin konsolide veri setindeki atıf yüzdesine yaklaşan şirketler ise %1,21 ile BSS3 ve %1,52 ile BSS4 olmuştur. Çevresel kategoride en çok atıf alan temalar; malzeme temin koşulları, enerji yönetimi ve atık yönetimi temalarıdır. Türkiye’deki şirketlerin çevresel kategoride, GRI ile en uyumlu oldukları tema biyoçeşitlilik teması ve GRI ile en uyumlu şirket ise BSS5’tir. Tablo 8’de yer alan ekonomi kategorisinde tek bir tema olduğu için alt temalar analiz edilmiştir.

Aşağıda Tablo 9’da sosyal kategoride yer alan temaların atıf sayıları ve atıf yüzdeleri GRI konsolide veri seti ve BSS’ler dikkate alınarak hazırlanmıştır.

Tablo 9: Sosyal Kategoride Yer Alan Temalara Ait Atıf Sayıları ve Yüzdeleri

Kodlar Temalar	GRI	BSŞ1	BSŞ2	BSŞ3	BSŞ4	BSŞ5	BSŞ6	BSŞ7	BSŞ8	BSŞ9	BSŞ10
Çalışma Hayatı Atıf Sayısı	2.998	242	418	29	34	316	26	36	34	40	32
Yüzde (%)	1,01	2,68	1,93	1,46	2,24	1,67	1,85	2,27	2,74	2,03	2,39
İş Sağlığı ve Güvenliği Atıf Sayısı	4.441	269	508	29	50	335	50	36	37	36	49
Yüzde (%)	1,50	2,98	2,34	1,46	3,30	1,76	3,57	2,27	2,98	1,83	3,66
Yolsuzlukla Mücadele Atıf Sayısı	5.448	127	391	50	39	266	36	31	28	41	48
Yüzde (%)	1,84	1,40	1,80	2,52	2,58	1,40	2,57	1,95	2,25	2,08	3,59
Ürün ve Hizmet Kalitesi Atıf Sayısı	2.284	224	344	6	11	153	9	11	10	17	16
Yüzde (%)	0,77	2,48	1,59	0,30	0,72	0,80	0,64	0,69	0,80	0,86	1,19

Kaynak: Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 9’da GRI konsolide veri seti ve BIST’te yer alan sağlık şirketlerinin düzenlediği sürdürülebilirlik raporlarında sosyal kategoride yer alan temalar karşılaştırılmıştır. Sosyal kategori tüm kategoriler arasında en çok atıf sayısına sahip temaları bünyesinde barındırmaktadır. GRI konsolide veri setine göre en çok atıf alan tema; 5.448 atıf sayısı ve %1,84 atıf yüzdesi ile yolsuzlukla mücadele temasıdır. Onu 4.441 atıf sayısı ve %1,50 atıf yüzdesi ile iş sağlığı ve güvenliği teması takip etmektedir. GRI’ye bu kategoride en çok yaklaşan BSŞ’ler ise %1,80 ile BSŞ2 ve %1,95 ile BSŞ7’dir.

Türkiye’de hazırlanan raporlarda sosyal kategoride en çok atıf alan temalarda GRI’nin aksine ilk sırayı iş sağlığı ve güvenliği teması almakta, yolsuzlukla mücadele ise ikinci sırada yer almaktadır. Sosyal kategoride, GRI ile en uyumlu şirket ise BSŞ3’tür.

Aşağıda Tablo 10’da GRI konsolide veri setinde ve Türkiye’de hazırlanan sürdürülebilirlik raporlarında, diğer kategorisinde yer alan temalara ait atıf sayıları ve atıf yüzdeleri gösterilmiştir.

Tablo 10: Diğer Kategori Grubunda Yer Alan Temalara Ait Atıf Sayıları ve Yüzdeleri

Kodlar Temalar	GRI	BSŞ1	BSŞ2	BSŞ3	BSŞ4	BSŞ5	BSŞ6	BSŞ7	BSŞ8	BSŞ9	BSŞ10
Kurumsal Yönetim Atıf Sayısı	1.361	93	249	14	13	137	12	10	9	13	9
Yüzde (%)	0,46	1,03	1,15	0,7	0,86	0,72	0,85	0,63	0,72	0,66	0,67
Siyasi Sorumluluk Atıf Sayısı	3.396	105	176	28	25	192	35	29	31	36	34
Yüzde (%)	1,15	1,16	0,81	1,41	1,65	1,01	2,49	1,83	2,50	1,83	2,54
Halk Sağ. ve Hizmet Etkinliği Atıf Sayısı	4.734	167	549	44	42	295	31	29	31	43	38
Yüzde (%)	1,60	1,84	2,53	2,22	2,77	1,55	2,21	1,83	2,50	2,19	2,84

Kaynak: Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 10'da GRI konsolide veri seti ve BIST'te yer alan sağlık şirketlerinin düzenlediği sürdürülebilirlik raporlarında diğer kategoride yer alan temalar karşılaştırılmıştır. Diğer kategorisinde, GRI konsolide veri setine göre en çok atıf alan tema; 4.734 atıf sayısı ve %1,60 atıf sayısı ile halk sağlığı ve hizmet etkinliği temasıdır. Bu temayı, 3.396 atıf sayısı ve %1,15 atıf yüzdesi ile siyasi sorumluluk teması takip etmektedir. GRI'ye bu kategoride en çok yaklaşan şirket %1,83 atıf yüzdesi ile BSS7'dir. Bu kategoride GRI ile BSS'ler tam uyum göstermiştir. GRI'de ve BSS'ler de en çok atıf alan tema halk sağlığı ve etkinliği temasıdır. Tablo 8, 9 ve 10'de yer alan çevresel, sosyal ve diğer kategorilerinde temaların ve alt temaların yoğunluğu nedeniyle tema bazlı bir analiz yapılmıştır.

4. SONUÇ

Bu çalışmada, Borsa İstanbul'da (BIST) işlem gören sağlık sektöründe faaliyet gösteren şirketlerinin GRI Standartlarıyla uyum düzeyinin belirlenmesi amacıyla söz konusu sağlık şirketlerinin yayımladığı sürdürülebilirlik raporları, GRI standartlarıyla karşılaştırılmıştır. Araştırma yöntemi olarak içerik analizi yapılmıştır. İçerik analiziyle, GRI şirketinin yayımladığı sürdürülebilirlik standartları ile sağlık şirketlerinin yayımladıkları sürdürülebilirlik raporları arasındaki farklılıkları ortaya konulmuştur. İki grup arasında karşılaştırma yapabilmek için sürdürülebilirlik raporları incelenmiş öncelikle kategoriler, temalar ve alt temalar belirlenmiştir. Karşılaştırma yapılacak temalar çevresel, ekonomik, sosyal ve diğer kategoriler olarak ortaya çıkmıştır.

Analiz sonucunda elde edilen bulgular: Çevresel kategoride yapılan karşılaştırmada; GRI sürdürülebilirlik raporlamasında malzeme temelli temaların daha çok atıf aldığı, bunun yanında BIST'te işlem gören sağlık şirketlerinde malzeme teması yanında, atık ve enerji yönetiminin de önemli düzeyde atıf aldığı görülmektedir.

Ekonomi kategorisinde yapılan karşılaştırmada; GRI'de en çok atıfı kalkınma temasının aldığı, BSS'lerde ise en çok atıfı verimlilik ve risk yönetimi temalarının aldığı belirlenmiştir. Sosyal kategoride yapılan karşılaştırmada; GRI'de yolsuzlukla mücadele teması ilk sırada yer alırken BSS'lerde en çok atıfı iş sağlığı ve güvenliği temasının aldığı sonucuna varılmıştır.

Diğer kategorisinde yapılan karşılaştırmada; BSS'ler ve GRI'nin tam uyum sağladığı, İki grupta da en çok atıf alan temanın halk sağlığı ve etkinliği teması olduğu, BSS'lerin hazırladıkları raporlarda GRI'ye oranla ekonomi temelli kategori de yer alan temalar hakkında daha az bilgi verildiği, buna karşın çevresel temaların daha öne çıktığı görülmüştür.

Bundan sonra yapılacak çalışmalar, Türkiye'de yayınlanan sürdürülebilirlik raporlarında çevresel kategori başlığı altında atık yönetimine önem verilmesinin nedenlerinin araştırılması şeklinde olabilir.

Elde edilen bulgu ve değerlendirmelerin gelecek çalışmalara yol gösterici olacağı, çalışmanın ilerleyen yıllarda farklı veri yoğunluklarıyla yenilenmesinin mevcut bulguların detaylı bir şekilde analiz edilip geliştirilmesine olanak sağlayacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Akbaş, F. (2022). Sürdürülebilirlik uyum çerçeve raporu ve BIST'te işlem gören bankalar üzerine bir inceleme. *Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi*, 7(Ek), 13-26.
- Aydemir, E. (2012). Hastanelerde kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması: Bir vak'a çalışması. *(Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi)*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

- Baltacı, A. (2019). Nitel araştırma süreci: Nitel bir araştırma nasıl yapılır?. *Ahi Evran Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5(2), 368-388.
- Bowers, B. J. (2021). An exploration of health and safety information in sustainability reports based on GRI 403 occupational safety and health 2018 guidelines. *Sustainability and Climate Change*, 14(2), 92-102.
- Dilling, P. F. (2010). Sustainability reporting in a global context: What are the characteristics of corporations that provide high quality sustainability reports-an empirical analysis. *International Business and Economics Research Journal*, 9(1), 19-30.
- Dunn, P. ve Sainty, B. (2009). The relationship among board of director characteristics, corporate social performance and corporate financial performance. *International Journal of Managerial Finance*, 5(4), 407-423.
- Eccles, R. G. ve Krzus, M. P. (2010). *One Report: Integrated Reporting for a Sustainable Strategy*. John Wiley & Sons.
- Ergün, T. ve Çobanoğlu, N. (2012). Sürdürülebilir kalkınma ve çevre etiği. *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 3(1), 97-123.
- Erol, M. ve Ayboğa, H. (2021). İktisadi açıdan kurumsal sürdürülebilirlik süreci ve raporlaması. *Uluslararası Beşeri ve Sosyal Bilimler İnceleme Dergisi*, 5(2), 115-124.
- Eysenbach, G. ve Köhler, C. (2002). How do consumers search for and appraise health information on the world wide web? Qualitative study using focus groups, usability tests, and in-depth interviews. *BMJ*, 324(7337), 573-577.
- Golob, U. ve Bartlett, J. L. (2007). Communicating About corporate social responsibility: A comparative study of CSR reporting in Australia and Slovenia. *Public Relations Review*, 33(1), 1-9.
- GRI. (2024). A Short Introduction to the GRI Standards. <https://www.globalreporting.org/media/wtafl4tw/a-short-introduction-to-the-gri-standards.pdf> (Erişim Tarihi: 10/10/2024).
- Holcomb, J. L., Upchurch, R. S. ve Okumus, F. (2007). Corporate social responsibility: what are top hotel companies reporting? *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 19(6), 461-475.
- Kadioğlu, C. T. ve Gürsoy, İ. (2021). Yeşil Pazarlama Örnekleri ve Yeşil Aklama Stratejileri; Editör: Karabulut Ş, *Pazarlama ve Organizasyon Perspektifinden Kuramlar ve Tartışmalar*, (ss. 109-130). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kaya, H. P. (2015). Entegre raporlama sisteminin ortaya çıkış sebepleri ve şirketlere sağlayacağı faydalar. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 15(45), 113-130.
- Kim, L., Rhou, Y., Uysal, M. ve Kwan, N. (2017). An examination of the links between corporate social responsibility (CSR) and its internal consequences. *International Journal Hospital Management*, 61, 26-34.

- Konyalılar, N. (2018). Sürdürülebilir otel paradigmasının, turizm işletmelerinde uygulanabilirliği üzerine bir araştırma. *İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 5(2), 91-107.
- Lune, H. ve Berg, B. L. (2017). *Qualitative Research Methods for the Social Sciences*. London: Pearson Publishing.
- Malan, D. (2017). Health metrics for corporate reporting. *The Journal of Corporate Citizenship*, 68, 118-134.
- Mejia, A. B., Barrero, M. S. R. ve Hernández, P. I. (2023). Sustainability reports as drivers of social responsibility in healthcare companies. *Revista de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales*, 23 (3), 103-120.
- Oğuz, R. B. (2020). Sürdürülebilirlik raporlaması ve Türkiye’de Faaliyet gösteren konaklama işletmelerinin sürdürülebilirlik raporlarının GRI standartlarıyla karşılaştırmalı analizi (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Ondokuz Mayıs Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Samsun.
- Oruç, M. (2020). Entegre raporlama ve sürdürülebilirlik raporlaması: Karşılaştırmalı analizi (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Nevşehir.
- Öktem, B. ve Karabınar, S. (2022). SASB raporu yayımlayan şirketlerin finansal başarısızlıkları ile sürdürülebilirlik raporları arasındaki ilişkinin analizi. *İstanbul İktisat Dergisi - Istanbul Journal of Economics*, 72(2), 823-845.
- Özdemir, Z. ve Pamukçu, F. (2016). Kurumsal sürdürülebilir raporlama sisteminin Borsa İstanbul sürdürülebilirlik endeksi kapsamındaki işletmelerde analizi. *Mali Çözüm Dergisi*, 314, 13-35.
- Özerhan, Y. ve Sultanoğlu, B. (2018). Sürdürülebilirlik raporu kapsamında çevresel bilgilerin raporlanması ve güvence denetimi. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 17(53), 55-76.
- Perrini, F. (2005). Building a european portrait of corporate social responsibility reporting. *European Management Journal*, 23(6), 611-627.
- Sallan, G. S., ve Kahya, N. Ö. (2021). Sosyal bilimlerde içerik ve söylem analizi. *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* (42), 181-198. <https://doi.org/10.30794/pausbed.803182>
- Savaş, A.B. (2022). Enerji muhasebesinde GRI 302 enerji raporlama standardının rolü: bist sürdürülebilirlik endeksindeki şirketlerin raporları üzerinde bir araştırma, *Alanya Akademik Bakış Dergisi*, 6(3), 3043-3068.
- Toker, K., ve Çınar, F. (2018). Sağlık sektöründe kurumsal sürdürülebilirlik yönetimi ve İstanbul Avrupa yakasındaki hastaneler üzerine bir araştırma, *International Journal of Social and Humanities Sciences Research*, 5(16), 46-51.
- Tsai, W. H., Hsu, J. L., Chen, C. H., Lin, W. R. ve Chen, S. P. (2010). An integrated approach for selecting corporate social responsibility programs and costs evaluation in the international tourist hotel. *International Journal of Hospitality Management*, 29(3), 385-396.

- Turhan, G.D., Özen, T. ve Albayrak, R.S. (2018). Kurumsal sürdürülebilirlik kavramı, stratejik önemi ve sürdürülebilirlik performansı ölçümü: literatür çalışması, *Ege Stratejik Araştırmalar Dergisi*, 9(1), 17-37.
- Ültay, E., Akyurt, H. ve Ültay, N. (2021). Sosyal bilimlerde betimsel içerik analizi. *IBAD Sosyal Bilimler Dergisi*, (10), 188-201.
- Wiersum, F.K. (1995). 200 years of sustainability in forestry: Lessons from history. *Environmental Management*, 19(3), 321-329.
- Yakar Pritchard, G. ve Çalhyurt, K. T. (2021). Sustainability reporting in cooperatives. *Risks*, 9(6), 117.
- Yıldırım, A. ve Şimşek, H. (2005). *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Zozik, A. ve Doğan, Z. (2022). Entegre raporlama ve güvence. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 15(2), 361-385.
<https://doi.org/10.25287/ohuibf.1041514>.