

## SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMASINDA ÖNEMLİLİK KAVRAMI KAPSAMINDA ULUSLARARASI STANDARTLARIN İNCELENMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ

*EVALUATION OF INTERNATIONAL STANDARDS WITHIN THE  
SCOPE OF MATERIALITY CONCEPT IN SUSTAINABILITY REPORTING*

**Alperen Çıkıkcı** 

Doktora Öğrencisi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizcilik İşletmeleri Yönetimi,  
Doktora Programı, Türkiye, e-mail: [alpckkc@gmail.com](mailto:alpckkc@gmail.com)

### Öz

Son yıllarda uluslararası ticaret hacminin artmasıyla birlikte çevresel ve sosyal sorunlar önemli ölçüde gündeme gelmiş, sürdürülebilirlik kavramının önemi daha fazla vurgulanmaya başlanmıştır. Özellikle üretim faaliyetlerinin gelişmiş ülkelerden gelişmekte olan ülkelere kayması sonucu oluşan çevresel etkiler, küresel çapta yeni tartışmalara ve düzenlemelere yol açmıştır. Birleşmiş Milletler tarafından 1987 yılında yayımlanan Brundtland Raporu, sürdürülebilirlik kavramını ekonomik, sosyal ve çevresel boyutları dengeleyerek mevcut nesillerin ihtiyaçlarını karşılarken gelecek nesillerin ihtiyaçlarını tehlikeye atmamak şeklinde tanımlamıştır. Bu bağlamda sürdürülebilirlik raporlaması kavramı ortaya çıkmış ve günümüzde özellikle büyük ölçekli küresel şirketler arasında standart bir uygulama halini almıştır. Ancak şirketlerin sürdürülebilirlik raporlarında önem verdikleri konuların belirlenmesinde standartlaşmış bir yöntemin bulunmaması, sektörel ve bölgesel farklılıklara neden olmaktadır. Bu durum önemlilik kavramına yönelik tartışmaları beraberinde getirmiştir. Başlangıçta finansal raporlama alanında ortaya çıkan önemlilik kavramı, son dönemde finansal olmayan sürdürülebilirlik raporlaması alanında da yaygın biçimde uygulanmaya başlanmıştır. Bu çalışmanın amacı, önemlilik kavramının sürdürülebilirlik raporlamasındaki temellerini literatür temelinde incelemektir. Detaylı literatür incelemesi, önemlilik değerlendirme kriterlerinin standardize edilmemesi ve, paydaş beklentilerindeki farklılıklar gibi sorunların önemlilik değerlendirme süreçlerini olumsuz yönde etkilediğini ortaya koymaktadır. Sonuç olarak, sürdürülebilirlik raporlamasında önemlilik kavramının daha şeffaf ve

**Citation/Atf:** ÇIKIKCI, A. (2025). SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMASINDA ÖNEMLİLİK KAVRAMI KAPSAMINDA ULUSLARARASI STANDARTLARIN İNCELENMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 8(1): 93-102, DOI: 10.69599/izd.2770

**Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:**  
Alperen Çıkıkcı  
E-mail: [alpckkc@gmail.com](mailto:alpckkc@gmail.com)



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.  
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

standart hale getirilmesi gerekmektedir. Uluslararası düzeyde ortak standartların geliştirilmesi, sektörlere özgü kriterlerin oluşturulması ve dijital araçların kullanılması, sürdürülebilirlik raporlarının tutarlılığını ve karşılaştırılabilirliğini artıracaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Sürdürülebilirlik Raporlaması, Önemlilik Kavramı, Kurumsal Sürdürülebilirlik

## Abstract

In recent years, the increase in international trade volume has significantly raised environmental and social concerns, intensifying discussions around sustainability. Particularly, shifting production activities from developed to developing countries has escalated environmental impacts, triggering global debates and regulatory measures. The Brundtland Report published by the United Nations in 1987 defines sustainability as an approach balancing economic, social, and environmental dimensions, ensuring the needs of present generations without compromising future generations' ability to meet their own needs. Within this context, sustainability reporting has emerged as a common practice, particularly among large-scale global companies. However, the lack of standardized criteria for determining materiality leads to significant sectoral and regional differences, causing ongoing debates regarding the concept of materiality. Initially developed in the field of financial reporting, the concept of materiality has recently been increasingly applied to non-financial sustainability reporting as well. This paper conducts an extensive literature review examining the background of the materiality concept within sustainability reporting. The findings indicate that challenges such as non-standardized materiality criteria and differences in stakeholder expectations affect the materiality decisions of reporting processes. In conclusion, it is crucial to standardize and clarify the concept of materiality within sustainability reporting frameworks. Developing universally accepted international standards and enhancing digital tool utilization will significantly increase the consistency and comparability of sustainability reports.

**Keywords:** Sustainability Reporting, Materiality Concept, Corporate Sustainability

## 1. GİRİŞ

### 1.1. Sürdürülebilirlik ve Sürdürülebilirlik Raporlaması

Sürdürülebilirlik, Birleşmiş Milletler tarafından "mevcut nesillerin ihtiyaçlarını, gelecek nesillerin kendi ihtiyaçlarını karşılama yetisini tehlikeye atmadan karşılamak" şeklinde tanımlanmıştır (Birleşmiş Milletler, 2016). Bu tanımın yanı sıra, sürdürülebilirlik kavramı, ekonomik, sosyal ve çevresel boyutların dengeli birleşmesini sağlayan bir yaklaşım olarak da değerlendirilmektedir.

Günümüzde artan uluslararası ticaret sebebi ile toplam karbondioksit (CO<sub>2</sub>) salımlarının yaklaşık yüzde 20-30'u uluslararası ticaretle ilişkilendirilmektedir. Özellikle gelişmiş ülkelerden gelişmekte olan ülkelere doğru

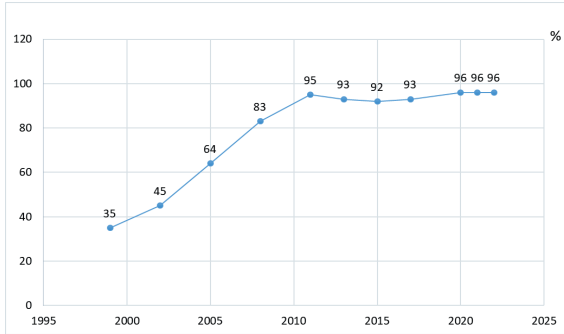
kayan üretim faaliyetlerinin çevresel etkileri, sürdürülebilirlik konusunda yeni tartışmaları ve düzenlemeleri gündeme getirmiştir. Bu gelişmeler toplumda sosyal ve çevresel problemler ile kaygılara sebep olmuş ve sürdürülebilirliğin önemi uluslararası düzeyde daha fazla vurgulanmaya başlanmıştır. Sürdürülebilirlik kavramı bu bağlamda ortaya çıkmış ve sürdürülebilirliğin geliştirilmesi konusunda uluslararası şirketlere yeni sorumluluklar yüklemiştir (WTO (Dünya Ticaret Örgütü) 2021, Peters ve diğ., 2011; ve diğ., 2018; Zhang ve diğ., 2020).

Sürdürülebilirlik raporlaması da bu yeni sorumluluklardan biri olarak belirmiştir. Sürdürülebilirlik raporlaması, 1987 yılında Dünya Çevre ve Kalkınma Komisyonu (WCED)

tarafından yayımlanan Ortak Geleceğimiz (Our Common Future) adlı Brundtland Raporu ile ortaya çıkmıştır. Bu belge, sürdürülebilirlik kavramını tanıtmının yanı sıra, çevresel, sosyal ve ekonomik boyutları birleştiren bir sürdürülebilir kalkınma taslağı da sunmuştur (Birleşmiş Milletler, 1987). 1987 yılında yayımlanan Brundtland Raporu, sürdürülebilirlik kavramının literatürde geniş bir şekilde benimsenmesinde öncü rol oynamıştır (Beske ve diğ.,2020:164).

Sürdürülebilirlik raporlaması sürekli gelişim gösteren bir çalışma alanı olup, işletmelerin finansal ve finansal olmayan raporlamaları arasındaki uyumun artmasını amaçlamaktadır. Özellikle büyük ölçekli küresel şirketler için giderek daha yaygın hale gelen sürdürülebilirlik raporlaması, yıllık bir etkinlik olarak öne çıkmaktadır. İklim değişikliğiyle ilgili açıklamalar ise genellikle sürdürülebilirlik raporlamasının ayrılmaz bir parçası ve en gelişmiş bileşeni olarak kabul edilmektedir (Ngu ve Amran, 2018:1).

**Şekil 1.** Fortune Sıralamasına Göre Dünyanın En Yüksek Gelire Sahip 250 Şirketinin Sürdürülebilirlik Raporlama Oranları



**Kaynak:** KPMG, 2022:13

Bunun en somut örneği olarak, Fortune dergisinin yaptığı şirketlerin sürdürülebilirlik raporlamasındaki oranları gösterilebilir. Fortune dergisi tarafından 2022 yılında yaptığı araştırmaya göre dünyanın en yüksek gelire sahip 250 şirketinin sürdürülebilirlik raporlama oranı, 1999 yılında yüzde otuz beş iken 2022 yılında yüzde doksan altıya yükselmiştir. Bu artış, sürdürülebilirlik raporlamasının günümüzde giderek daha fazla önem kazandığını ve kurumsal düzeyde benimsenme oranının önemli

ölçüde arttığını göstermektedir. (Statista, 2022; KPMG, 2022:23).

Ancak, sürdürülebilirlik raporlaması yapan şirket sayısındaki artışla birlikte, farklı sektörlerde faaliyet gösteren şirketler açısından hangi sürdürülebilirlik konularının daha önemli veya daha az önemli olduğu hususunun değerlendirilmesi giderek daha ciddi bir durum haline gelmiştir (Jorgensen ve diğ., 2022: 342; Eccles ve diğ., 2012; Beske ve diğ., 2020: 163). Önemlilik kavramı bu noktada sürdürülebilirlik raporlamasında daha kritik bir mesele haline gelmiştir.

**Şekil 2.** Fortune Sıralamasına Göre Dünyanın En Yüksek Gelire Sahip 250 Şirketinin Benimsedikleri Önemlilik Yaklaşımı



**Kaynak:** KPMG, 2022:32

Şekil 2'de gösterildiği üzere Fortune dergisi tarafından 2022 yılında yapılan araştırmaya göre dünyanın en yüksek gelire sahip 250 şirketinin sürdürülebilirlik konularının önem derecesini neye göre belirledikleri gösterilmiştir. Şirketlerin yüzde sekizi sürdürülebilirlik konularının önemini sadece şirket üzerindeki etkisine bağlı olarak belirlemektedir. Şirketlerin yüzde otuz dokuzu sürdürülebilirlik konularının önemini şirket ve paydaşları üzerindeki etkisine göre, yüzde otuzu ise şirket, paydaşları ve geniş toplum üzerindeki etkisine göre belirlemektedir. Bunlar haricinde sürdürülebilirlik konularının önemini belirlediği yöntem bulunmamaktadır. Son olarak şirketlerin yüzde yirmi üçü sürdürülebilirlik konularının önemliliklerini belirlememektedir. Şekil 2'ye dayanarak şirketlerin sürdürülebilirlik konularının önemini benimsemede farklı yaklaşımları oldukları açıkça görülmektedir. Buna dayanarak sürdürülebilirlik raporlamalarında yer alan

konular hakkında önemlilik kavramına dair bir fikir birliği bulunmadığı görülmektedir.

## 2.2. Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri

Sürdürülebilirlik raporlamasında önemlilik konusunun daha iyi anlaşılması için Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri'nin (SKH'nin) bilinmesi faydalı olmaktadır.

2015 yılında Birleşmiş Milletler, tüm üye ülkelerin ortak kararıyla Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri (SKH'ler) adı verilen kapsamlı bir kalkınma planını hayata geçirmiştir. Bu hedefler, dünya genelinde sosyal, ekonomik ve çevresel açıdan sürdürülebilirliği sağlamak amacıyla belirlenen ve 2030 yılına kadar ulaşılması hedeflenen toplam 17 ana hedef altında toplanmıştır. Her bir ana hedef başlığın altında daha ayrıntılı olarak toplam 169 alt hedef yer almaktadır (Birleşmiş Milletler, 2015).

Bu hedefler; yoksulluğun sona erdirilmesi, eşitsizliklerin azaltılması, kaliteli eğitim, cinsiyet eşitliği, temiz suya ve sağlıklı sanitasyona erişim, erişilebilir ve temiz enerji kaynaklarının yaygınlaştırılması, sürdürülebilir ekonomik büyüme ve istihdam, sorumlu üretim ve tüketim alışkanlıklarının geliştirilmesi, iklim değişikliğiyle mücadele, biyoçeşitliliğin korunması ve güçlü kurumların oluşturulması gibi birbirinden farklı ancak birbirini tamamlayan alanları içermektedir. Bu hedefler ile ülkelerin politikalarını şekillendirilmesi, farklı sektörlerin ve kurumların iş birliği yapması kolaylaşmakta ve sürdürülebilir kalkınmanın somut göstergelerle ölçülebilmesini mümkün kılmaktadır.

SKH'ler günümüzde, devletlerin yanı sıra özel sektör, sivil toplum kuruluşları ve toplumların sürdürülebilir bir gelecek için ortak hedefler doğrultusunda hareket etmelerini kolaylaştıran, küresel düzeyde kabul görmüş önemli bir referans noktası haline gelmiştir (Birleşmiş Milletler, 2015).

## 2.3. Yeşil Aklama

Önemlilik kavramı hakkında yapılan çalışmalarda yeşil aklama olgusuna değinilmesini gerektirmektedir.

Yeşil aklama, şirketlerin çevresel ve sosyal performanslarına yönelik olarak kamuoyuna yaptıkları açıklamalarda, kendi lehlerine olan bilgileri öne çıkarırken, aleyhte olan ya da olumsuz olarak algılanabilecek konuları bilinçli olarak göz ardı ettikleri iletişim yöntemidir. Bu yöntem aracılığıyla firmalar, toplumda sürdürülebilir, çevreci ya da sosyal sorumluluk sahibi oldukları yönünde, gerçekte olduğundan çok daha güçlü ve olumlu bir algı yaratmayı hedeflerler (Lyon ve Maxwell, 2011:7-8; Garst ve diğ., 2022: 66).

Böylelikle, şirketin tüketici ve paydaş gözündeki itibarı artar ve rekabette avantaj elde edilebilir. Ancak bu durumun ortaya çıkardığı temel sorun, tüketicilerin ve paydaşların gerçeğe uygun olmayan bilgilerle yanıltılmasıdır. Bu nedenle yeşil aklama yaklaşımı uzun vadede güven sorunlarına ve şirkete duyulan güvenin azalmasına neden olabilir. Bu noktada, şirketlerin hangi bilgileri kamuoyuyla paylaşacağına karar verirken kullandığı temel ölçütlerden biri olan önemlilik kavramı da büyük önem kazanır (Adams ve Evans, 2004: 101). Önemlilik kavramı, hangi bilgilerin şirketin performansını ve toplum algısını doğrudan etkileyeceğini belirlemek için kullanılır. Ancak önemliliğin ne olduğu ve hangi durumların önemli kabul edilip edilmeyeceği konusunda ortak bir görüş bulunmadığı için, şirketler bu kavramı kendi çıkarlarına göre yorumlayarak yeşil aklamaya zemin hazırlayabilirler. Bu da paydaşların yanılgıya düşmesine açık bir belirsiz alan yaratmaktadır (Farooq ve De Villiers, 2017:92; Farooq ve diğ., 2023:3).

Finansal olmayan raporlamada konuların önemliliğini belirlemeye dair standartlaştırılmış yöntemlerin eksikliği, yeşil aklama olarak bilinen olgunun yaygınlaşmasına zemin hazırlayabilmektedir.

Bu noktada çalışma, önemlilik kavramı üzerine yapılan araştırmaları detaylı bir şekilde inceleyerek, uluslararası standartların getirdiği açıklamaları ve yönlendirmeleri analiz edecek, bu bağlamda farklı yaklaşımları ortaya koymayı amaçlayacaktır. Ayrıca, önemlilik kavramının temellerini ele alarak, işletmelerin sürdürülebilirlik raporlaması süreçlerinde bu



kavrama nasıl yaklaştığını değerlendirmeye çalışacaktır.

## 2. LİTERATÜR TARAMASI

Sürdürülebilirlik raporlaması literatüründe, çeşitli yönlerde odaklanan çalışmalar bulunmaktadır. Sürdürülebilirlik raporlamasında önemli konular olarak değerlendirilen bilgilerin niceliksel ve niteliksel analizini ele alan ampirik çalışmalar mevcuttur (Ortar, 2016: 60; Calabrese ve diğ., 2015: 315-316). Bunun yanı sıra, bazı çalışmalar sürdürülebilirlik raporlamasında sektörler arası farklılıkları açıklamaya odaklanmaktadır (Gao ve diğ., 2005: 233; da Silva Monteiro ve diğ., 2010: 199; Wu ve diğ., 2018: 3233-3234). Bir diğer çalışma grubu ise yayımlanmış sürdürülebilirlik raporlarını bölgesel veya ülkeler arası karşılaştırmalı analizler üzerinden incelemektedir (Bae ve diğ., 2018, : 233; Chen ve diğ., 2015:36-37).

Ayrıca, kurumsal yönetişimin (Said ve diğ., 2009: 212; Hu ve diğ., 2018: 2578) ve örgütsel yapının (Gavana ve diğ., 2017: 2327; Gavana ve diğ., 2018: 1642) sürdürülebilirlik raporlamasını nasıl etkilediğini analiz eden çalışmalar da bulunmaktadır.

Bununla birlikte, sürdürülebilirlik raporlarının (SRs) ve ilgili literatürün giderek artmasına rağmen, sürdürülebilirlik raporlaması bağlamında önemlilik kavramını doğrudan ele alan çalışmaların sayısı oldukça sınırlıdır (Unerman ve Zappettini, 2014:173). Dahası, önemlilik ve sürdürülebilirlik raporlaması ile ilgili çalışmaların ele alınmasında yetersizlik ve tutarsızlık önemli kısıtlar olarak öne çıkmaktadır (Ortar, 2016:60; Wu ve diğ., 2018:3233-3234).

Genel amaçlı finansal tablolar, öncelikli olarak yatırımcılara yönelik olup finansal bir perspektif sunmaktadır. Buna karşın, genellikle isteğe bağlı olarak hazırlanan sürdürülebilirlik raporları, çoğu durumda yalnızca finansal yatırımcılarla sınırlı kalmayan daha geniş bir paydaş kitlesini hedeflemekte ve işletme modelinin etkileri ile sonuçlarını üç boyutta (ekonomik, sosyal ve ekolojik) derinlemesine analiz etmektedir (Beske ve diğ., 2020: 162-163). Bu bağlamda, sürdürülebilirlik raporlamasında hangi konuların daha önemli veya önemsiz olarak

ele alınacağına ilişkin değerlendirme süreci, önemlilik kavramı çerçevesinde şekillenmekte ve bu kavram, raporlamanın içeriğini belirleyen temel unsurlardan biri olarak öne çıkmaktadır.

Önemlilik kavramı, kökenini finansal raporlamadan almakta olup, geleneksel olarak kurumsal finansal verileri temel alan bireylerin, özellikle de yatırımcıların, finansal karar alma süreçlerini etkileyebilecek kritik bir ölçüt olarak işlev görmektedir (Messier ve diğ., 2005, s. 155). Son yıllarda ise bu kavram, sürdürülebilirlik raporlaması alanında da giderek daha fazla uygulanmakta ve finansal olmayan bilgilerin raporlanmasında önemli bir referans noktası haline gelmektedir (Jones ve diğ., 2016, s. 224; Calabrese ve diğ., 2017, s. 440).

Muhasebe disiplininde ise önemlilik, yaygın olarak kabul gören, temel bir kavram niteliği taşımaktadır (Fasan ve Mio, 2017, s. 289-290). Finansal tabloların hazırlanmasında muhasebeciler için yönlendirici bir ilke olarak kullanılan bu kavram, finansal denetçiler tarafından da denetim süreçlerinin planlanması ve yürütülmesi aşamalarında kritik bir referans noktası olarak değerlendirilmektedir. Bununla birlikte, önemliliğe ilişkin evrensel ölçekte üzerinde mutabık kalınmış tek ve kesin bir tanımın bulunmadığı da vurgulanmalıdır (Edgley, 2014, s. 258-259; Farooq ve diğ., 2021, s. 969).

Finansal muhasebe perspektifinden bakıldığında, finansal bilginin önemliliği şu şekilde tanımlanmaktadır (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, 2018: 2):

Bir bilginin atlanması, yanlış aktarılması veya belirsizleştirilmesi, genel amaçlı finansal tabloların birincil kullanıcılarının, bu tablolar aracılığıyla belirli bir raporlama kuruluşuna ilişkin edindikleri finansal bilgilere dayanarak aldıkları kararları makul ölçüde etkileyebilecekse, söz konusu bilgi önemlidir.

Bununla birlikte sürdürülebilirlik bağlamında önemlilik taşıyan bilgiler, Adams ve diğ. (2020: 9) ve Jørgensen ve diğ. (2022: 344) tarafından aşağıdaki şekilde tanımlanmaktadır:

- Paydaşların, kuruluşun Sürdürülebilir Kalkınma Amaçları'na yönelik hem olumlu hem de olumsuz katkılarını değerlendirmesine etki edebilecek her türlü bilgi.

- Finansman sağlayıcıların, kuruluşun hem kendisi hem de toplum için uzun vadeli değer yaratma kapasitesini değerlendirmesine yardımcı olabilecek bilgiler.

Bu açıklama, sürdürülebilirlik bilgilerine ilişkin hem finansal hem de sosyo-çevresel önemliliği vurgulamaktadır. Bu bağlamda, önemlilik kavramı, yatırımcıların karar alma süreçlerini makul ölçüde etkileme olasılığı bulunan tüm unsurların raporlanmasını gerektirmektedir. Şirketlerin yöneticileri, sürdürülebilirlik raporlarında hangi konuların ele alınması gerektiğini belirlemede ve raporların hem açık hem de öz olmasını sağlamada, önemlilik kavramının kritik rol oynadığını giderek daha fazla fark etmektedir. Bununla birlikte, önemlilik kavramına göre her konunun aynı derecede önemli kabul edilmediği de belirtilmelidir (Ngu ve Amran, 2018:2).

Finansal olmayan bilgiler bağlamında önemlilik arz eden unsurların belirlenmesi, finansal bilgilerle kıyaslandığında daha büyük bir zorluk teşkil etmektedir (Mio ve diğ., 2020: 308). Bu durumun temel nedenleri arasında, her işletmenin kendine özgü dinamiklere sahip olması, sektörler arasında sosyal ve çevresel etkilerin farklılık göstermesi ve önemlilik konusundaki tam bir fikir birliğinin sağlanamaması yer almaktadır.

Finansal raporlama kapsamında, yönetimlerin konuların önemliliği hakkındaki takdir yetkisi zorunlu raporlama standartları ve bağımsız denetçiler tarafından belirlenen kurallar ile sınırlandırılmaktadır. Buna karşın, finansal olmayan raporlama süreçlerinde önemlilik değerlendirmeleri, standartlaşmış yöntem ve kurallar olmaksızın doğrudan işletme tarafından yapılmaktadır. (Eccles ve Krzus, 2014: 119).

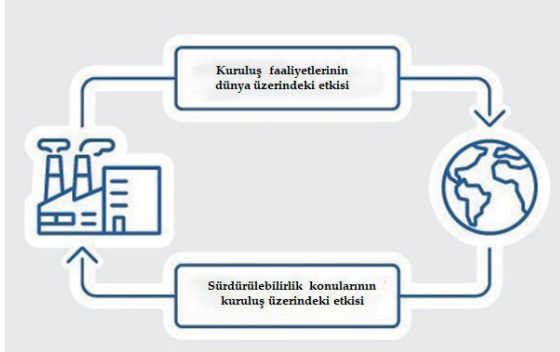
Uluslararası Finansal Raporlama Standartı S1 Sürdürülebilirlik Raporlaması Standardı, bir konunun önemliliğini, şirketin kendisi üzerinde makul ölçüde bir etki yaratıp yaratmayacağına dayalı olarak belirlemektedir (Uluslararası

Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu (International Sustainability Standards Board), 2023: 8).

Sürdürülebilirlik raporlarında önemli konuların belirlenmesine yönelik çeşitli standartlar ve işletmelere yardımcı olması amacı ile hazırlanmıştır. Küresel Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative ) GRI 3 Material Topics 2021 standardına göre, bir kuruluşun sürdürülebilirlik raporunda ele alacağı konuların önemini belirlerken, şirkete ait özel durumları göz önünde bulundurarak ilgili konunun ekonomi, çevre, insanlar ve insan hakları üzerindeki mevcut ve potansiyel olumlu ve olumsuz etkilerini ve bunları nasıl tespit ettiğini açıklaması gerekmektedir (Küresel Raporlama Girişimi, 2021: 15-16). Buna ek olarak, Küresel Raporlama Girişimi sürdürülebilirlik ile ilgili konuların finansal etkilerinin de raporlanmasını desteklemektedir. Bu doğrultuda, sürdürülebilirlik raporlarında yer alan önemli konuların belirlenmesi şirketlerin kendi tarafından yapılan çevresel, toplumsal ve finansal etkileri göz önünde bulunduran bir öz değerlendirme sürecini gerektirmektedir (Küresel Raporlama Girişimi, 2023:1-2).

Önemlilik kavramı hakkında Avrupa Birliği'nin 2013/34/AB Direktifi'nin 19a(1) ve 29a(1) maddeleri, şirketlerin faaliyetlerine ek olarak çevresel koruma, sosyal ve çalışan hakları, insan hakları, yolsuzluk ve rüşvetle mücadele gibi alanlardaki etkilerini de raporlamalarını zorunlu kılmaktadır (Avrupa Birliği, 2013). Bu yaklaşım, şirketlerin hem insanlar hem de çevre üzerindeki etkilerini açıklamalarını ve aynı zamanda bu sürdürülebilirlik konularının kuruluş için oluşturduğu riskleri ortaya koymalarını gerektirmektedir. Çift önemlilik (double materiality) ilkesi olarak bilinen bu yaklaşım, şirketlerin yalnızca finansal etkileri değil, aynı zamanda sosyal ve çevresel etkileri de değerlendirmesini zorunlu kılmaktadır. Bu ilkeye ilişkin yanlış anlaşılmanın sıkça yaşanması nedeniyle, şirketlerin her iki bakış açısını dikkate alarak önemli görülen konuları değerlendirmesi ve raporlaması büyük önem taşımaktadır (Avrupa Birliği, 2022; Küresel Raporlama Girişimi, 2023).

**Şekil 3.** Sürdürülebilirlik Konularının Önemliliğinde Dikkat Edilen Etkiler



**Kaynak:** Küresel Raporlama Girişimi, 2023:1

Şekil 3'te bulunan şekilde görüldüğü üzere, Küresel Raporlama Girişimi, sürdürülebilirlik konularının önemliliğini paydaşlar üzerindeki çevresel ve sosyal, kurum üzerindeki ekonomik etkilerine göre belirler. Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu (International Sustainability Standards Board) ise bir konunun önemliliğini şirketin kendi üzerindeki etkisini esas olarak değerlendirmektedir.

Literatürde önemlilik kavramının uygulanmasına yönelik çalışmalarda çeşitli zorluklar ve tartışmalar ortaya çıktığı görülmektedir. Tartışmaların temelinde sürdürülebilirlik raporlamasında kullanılan önemlilik analiz yöntemlerinin çoğunlukla öznel ve tartışmalı olduğu vurgulanmaktadır. Özellikle önemlilik değerlendirmelerinde kullanılan ölçütlerin standardize edilmemesi, aynı sektörde faaliyet gösteren şirketlerin raporlama yaklaşımlarında bile farklılıklara neden olmaktadır. Bu durum, sektörel karşılaştırmaları zorlaştırmakta ve paydaşların raporlama sonuçlarına olan güvenini azaltmaktadır. Yaşanan problemler sürdürülebilirlik raporlamasındaki önemlilik kavramının uygulanmasına dair sektörel çalışmalara ihtiyaç duyulduğunu göstermektedir.

Paydaş beklentilerinin geniş bir yelpazeye yayılması ve paydaş grupları arasındaki farklılıklar, önemlilik değerlendirmelerinde ciddi belirsizliklere yol açan diğer bir önemli husustur. Bu durum şirketlerin paydaş beklentilerini kapsayıcı şekilde raporlamasında güçlükler yaratmaktadır. Özellikle farklı

paydaş gruplarının beklentileri arasındaki uyumsuzluklar, şirketlerin sürdürülebilirlik raporlarında hangi konulara öncelik vereceğine ilişkin kararlarını zorlaştırmaktadır. Bu durum, önemlilik analizi süreçlerinde paydaş katılımının kritik bir öneme sahip olduğunu göstermektedir. Buna ek olarak sürdürülebilirlik raporlamasındaki önemlilik kavramının uygulanmasına dair sektörel çalışmalara ihtiyacı gözler önüne sermektedir.

Yukarıda belirtildiği üzere sürdürülebilirlik raporlamasında önemlilik kavramına dair sektörel uygulamaları, önemlilik değerlendirmesinde paydaş katılımlarına dair çalışmaların artması ile birlikte bahsedilen problem ve tartışmaların bitmesi beklenebilecektir. Ayrıca Uluslararası düzeyde üzerine fikir birliği sağlanmış ve geniş kabul gösterilmiş sürdürülebilirlik raporlaması standartları farklı sürdürülebilirlik raporu uygulamalarını azaltabilecektir.

### 3. SONUÇ

Bu çalışma, sürdürülebilirlik raporlamasında önemlilik kavramının kuramsal ve uygulamalı yönlerini literatür temelinde incelemiştir. Yapılan detaylı literatür taraması, önemlilik kavramının sürdürülebilirlik raporlamasında kritik bir rol oynadığını ve şirketlerin bu konudaki yaklaşımlarında önemli farklılıklar bulunduğunu ortaya koymaktadır. Öncelikle önemlilik kavramının kökeninin finansal raporlamaya dayandığı ve zaman içerisinde finansal olmayan bilgilerin raporlanmasında da yaygın olarak kullanılmaya başlandığı tespit edilmiştir. Önemlilik değerlendirmelerinin, finansal ve sürdürülebilirlik raporlamalarında farklı kriterlere ve bakış açılara göre şekillenmesi, şirketlerin bu konuda farklı stratejiler benimsemesine neden olmaktadır.

Yapılan detaylı analizler, şirketlerin sürdürülebilirlik raporlarında önemlilik değerlendirmelerini genellikle ekonomik, sosyal ve çevresel boyutlarda çok yönlü bir bakış açısıyla ele aldığını göstermektedir. Bununla birlikte, bu değerlendirmelerin sektörel ve bölgesel farklılıklar gösterdiği ve şirketlerin sürdürülebilirlik performanslarını belirlerken farklı kriterler kullandıkları anlaşılmaktadır.

Literatürdeki çalışmalar, özellikle paydaşların beklentileri ve işletme üzerinde yaratılan etkilerin önemlilik değerlendirmelerinde merkezi bir rol oynadığını vurgulamaktadır. Bu durum, paydaşlarla etkin iletişimin sağlanmasının ve paydaş beklentilerinin doğru şekilde değerlendirilmesinin önemini ortaya koymaktadır.

Öte yandan, sürdürülebilirlik raporlarında önemlilik kavramının belirgin bir şekilde tanımlanmaması ve uygulamada farklılıkların olması, yeşil aklama (greenwashing) olarak adlandırılan olgunun ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Yeşil aklama, şirketlerin gerçek performanslarını olduğundan daha olumlu göstermeleri ve kamuoyunu yanıltıcı şekilde bilgilendirmeleri anlamına gelmektedir. Bu durum, sürdürülebilirlik raporlarının güvenilirliğine gölge düşürmekte ve şirketlerin sürdürülebilirlik konularındaki şeffaflığını ve güvenilirliğini azaltmaktadır. Bu bağlamda, önemlilik değerlendirmelerinin daha şeffaf ve standartlaştırılmış bir yöntemle yapılması gerektiği açıktır.

Uluslararası standartların önemi bu noktada devreye girmektedir. Küresel Raporlama Girişimi ve Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu gibi kuruluşlar tarafından hazırlanan standartlar, şirketlerin sürdürülebilirlik raporlarında hangi konuların önem arz ettiğini belirlemelerine yardımcı olmaktadır. Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu şirketlerin kendi faaliyetleri üzerindeki etkilerini ön plana çıkararak sürdürülebilirlik konularının önemlilik değerlendirmelerini şekillendirir. Bunun yanında Avrupa Birliği ve Küresel Raporlama Girişimi standartları tarafından ortaya konan çift önemlilik prensibi, şirketlerin hem iç hem de dış etki alanlarını eşit derecede önemseyerek değerlendirme yapmalarını teşvik etmektedir. Bu durum, şirketlerin sürdürülebilirlik performanslarını daha kapsamlı ve etkili bir biçimde ele almalarını sağlamaktadır.

Sonuç olarak, sürdürülebilirlik raporlamasında önemlilik kavramı, şirketlerin sürdürülebilir kalkınma hedeflerine olan katkılarının doğru ve güvenilir bir şekilde ölçülmesinde ve

raporlanmasında temel bir rol oynamaktadır. Bu kavramın net bir şekilde tanımlanması ve standartlaştırılması, sürdürülebilirlik raporlamasının etkinliğini artıracaktır. Gelecekte yapılacak çalışmaların, önemlilik kavramının sektörel uygulama farklılıklarını daha derinlemesine analiz ederek, standartların geliştirilmesi ve ortak bir çerçeve oluşturulmasına katkı sağlaması önemlidir. Ayrıca, önemlilik değerlendirme süreçlerinde paydaş katılımının artırılması, raporlama süreçlerinde daha şeffaf hale gelmesi ve böylece sürdürülebilirlik raporlarının daha güvenilir ve anlaşılır olması açısından kritik önem taşımaktadır. Sürdürülebilirlik raporlamasında önemlilik kavramının daha tutarlı ve bütüncül bir yaklaşımla uygulanması, sürdürülebilirlik raporlamasında önemli bir ilerleme sağlayacaktır.

## KAYNAKÇA

- Adams, C.A. and Evans, R. (2004). Accountability, completeness, credibility and the audit expectations gap. *Journal of Corporate Citizenship*. 2004 (14), 97-115.
- Adams, C. A., Druckman, P. B., & Picot, R. C. (2020). Sustainable Development Goals Disclosure (SDGD) recommendations (online). [https://www.integratedreporting.org/wp-content/uploads/2020/01/Adams\\_Druckman\\_Picot\\_2020\\_Final\\_SDGD\\_Recommendations.pdf](https://www.integratedreporting.org/wp-content/uploads/2020/01/Adams_Druckman_Picot_2020_Final_SDGD_Recommendations.pdf), (Erişim Tarihi: 11/11/2023).
- Avrupa Birliği. (2022., Corporate Sustainability Reporting Directive (online). at <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32022L2464>, ( Erişim Tarihi 19/09/2024).
- Bae, S. M., Masud, M. A. K., & Kim, J. D. (2018). A cross-country investigation of corporate governance and corporate sustainability disclosure: A signaling theory perspective. *Sustainability*. 10(8),2611-2627.
- Beske, F. , Haustein, E., & Lorson, P. C. (2020). Materiality analysis in sustainability and integrated reports. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*. 11(1),162-186.
- Birleşmiş Milletler. (1987). Our common future. United Nations (online). <https://digitallibrary.un.org/record/139811?v=pdf>, (accessed 18 September 2024).
- Birleşmiş Milletler.(2015). Sustainable



- Development(online). <https://sdgs.un.org/goals>. (Erişim Tarihi 19/09/2024)
- Birleşmiş Milletler.(2016). Sustainability (online). <https://www.un.org/en/academic-impact/sustainability>, (Erişim Tarihi 16/09/2024).
- Calabrese, A., Costa, R., & Rosati, F. (2015). A feedback-based model for CSR assessment and materiality analysis. *In Accounting Forum*. 39 (4), 312-327.
- Calabrese, A., Costa, R., Ghiron, N. L., & Menichini, T. (2017). Materiality analysis in sustainability reporting: a method for making it work in practice. *European Journal of Sustainable Development*. 6(3),439-439.
- Chen, L., Tang, O., & Feldmann, A. (2015). Applying GRI reports for the investigation of environmental management practices and company performance in Sweden, China and India. *Journal of Cleaner Production*. 98, 36-46.
- Dünya Ticaret Organizasyonu. (2021). Trade and climate change (online). [https://www.wto.org/english/news\\_e/news21\\_e/clim\\_03nov21-4\\_e.pdf](https://www.wto.org/english/news_e/news21_e/clim_03nov21-4_e.pdf), (Erişim Tarihi 16/09/2024).
- Eccles, R. G., Krzus, M. P., Rogers, J., & Serafeim, G. (2012). The need for sector-specific materiality and sustainability reporting standards. *Journal of applied corporate finance*. 24(2),65-71.
- Edgley, C. (2014). A genealogy of accounting materiality. *Critical Perspectives on Accounting*. 25(3);255-271.
- Farooq, M.B. and de Villiers, C. (2017). The market for sustainability assurance services: a comprehensive literature review and future avenues for research. *Pacific Accounting Review*. 29(1),79-106.
- Farooq, M. B., Zaman, R., Sarraj, D., & Khalid, F. (2021). Examining the extent of and drivers for materiality assessment disclosures in sustainability reports. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*. 12(5),965-1002.
- Farooq, M. B., Azantouti, A. S. A., & Zaman, R. (2023). Non-financial information assurance: a review of the literature and directions for future research. *Sustainability accounting, management and policy journal*.15(1), 48-84.
- Fasan, M., & Mio, C. (2017). Fostering stakeholder engagement: The role of materiality disclosure in integrated reporting. *Business Strategy and the Environment*. 26(3),288-305.
- Gao, S. S., Heravi, S., & Xiao, J. Z. (2005). Determinants of corporate social and environmental reporting in Hong Kong: a research note. *In Accounting Forum*.29(2),233-242.
- Garst, J., Maas, K., & Suijs, J. (2022). Materiality assessment is an art, not a science: Selecting ESG topics for sustainability reports. *California Management Review*. 65(1),64-90.
- Gavana, G., Gottardo, P., & Moisello, A. M. (2017). Earnings management and CSR disclosure. Family vs. non-family firms. *Sustainability*. 9(12),2327.
- Gavana, G., Gottardo, P., & Moisello, A. M. (2018). Do customers value CSR disclosure? Evidence from Italian family and non-family firms. *Sustainability*. 10(5),1642.
- Hu, M., & Loh, L. (2018). Board governance and sustainability disclosure: A cross-sectional study of Singapore-listed companies. *Sustainability*. 10(7),2578.
- Jones, P., Comfort, D., & Hillier, D. (2016). Managing materiality: a preliminary examination of the adoption of the new GRI G4 guidelines on materiality within the business community. *Journal of Public Affairs*.16(3),222-230.
- Jørgensen, S., Mjøs, A. and Pedersen, L.J.T. (2022). Sustainability reporting and approaches to materiality: tensions and potential resolutions. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*. 13(2), 341-361.
- Küresel Raporlama Girişimi. (2021). GRI 3: Material Topics 2021 (online). <https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/gri-standards-english-language/>, (Erişim Tarihi: 14/07/2023).
- Küresel Raporlama Girişimi. (2023). Double materiality The guiding principle for sustainability reporting (Online). <https://www.globalreporting.org/media/rz1jf4bz/gri-double-materiality-final.pdf>, (Erişim Tarihi: 21/09/2024).
- KPMG. (2022). Big Shifts, Small Steps: Survey of Sustainability Reporting 2022 (online). <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/se/pdf/komm/2022/Global-Survey-of-Sustainability-Reporting-2022.pdf>, (Erişim Tarihi: 02/09/2023).
- Lyon, T. P., & Maxwell, J. W. (2011). Greenwash: Corporate environmental disclosure under threat of audit. *Journal of economics & management strategy*. 20(1),3-41.
- Meng, B., Peters, G. P., Wang, Z., & Li, M. (2018). Tracing CO2 emissions in global value chains. *Energy Economics*, 73, 24-42.
- Messier Jr, W. F., Martinov-Bennie, N., & Eilifsen, A. (2005). A review and integration of empirical research on materiality: Two decades later. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*.24(2),153-187.
- Mio, C., Fasan, M., & Costantini, A. (2020). Materiality in integrated and sustainability reporting: A paradigm

- shift?. *Business Strategy and the Environment*. 29(1),306-320.
- Ngu, S. B., & Amran, A. (2018). Materiality disclosure in sustainability reporting: Fostering stakeholder engagement. *Strategic Direction*. 34(5),1-4.
- Peters, G. P., Minx, J. C., Weber, C. L., & Edenhofer, O. (2011). Growth in emission transfers via international trade from 1990 to 2008. *Proceedings of the National Academy of Sciences*. 108(21),8903-8908.
- da Silva Monteiro, S. M., & Aibar-Guzmán, B. (2010). Determinants of environmental disclosure in the annual reports of large companies operating in Portugal. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*. 17(4),185-204.
- Ortar, L. (2016). From flexibility to specificity: practical lessons from comparing materiality in sustainability reports of the world's largest financial institutions. *International Journal of Corporate Strategy and Social Responsibility*. 1(1), 44-64.
- Said, R., Hj Zainuddin, Y., & Haron, H. (2009). The relationship between corporate social responsibility disclosure and corporate governance characteristics in Malaysian public listed companies. *Social responsibility journal*. 5(2), 212-226.
- Statista. (2022). Companies who report on sustainability worldwide from 1993 to 2020 (online). <https://www.statista.com/statistics/1232295/global-sustainability-reporting-growth-rate/>, (Erişim Tarihi 02/09/2023).
- Uluslararası Finansal Raporlama Standartı. (2018). Definition of Material Amendments to IAS 1 and IAS 8 (online). <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/definition-of-materiality/definition-of-material-feedback-statement.pdf>, ( Erişim Tarihi: 23/10/2023).
- Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu. (2023). IFRS S1 General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information (online). <https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-sustainability-standards-navigator/ifrs-s1-general-requirements/>, (Erişim Tarihi: 24/10/2023).
- Unerman, J. and Zappettini, F. (2014). "Incorporating materiality considerations into analyses of absence from sustainability reporting. *Social and Environmental Accountability Journal*. 34 (3),172-186.
- Wu, S. R., Shao, C., & Chen, J. (2018). Approaches on the screening methods for materiality in sustainability reporting. *Sustainability*.10(9),3233-3249.
- Zhang, Z., Guan, D., Wang, R., Meng, J., Zheng, H., Zhu, K., & Du, H. (2020). Embodied carbon emissions in the supply chains of multinational enterprises. *Nature Climate Change*. 10(12), 1096-1101.