

## **KUALITAS ANALISIS KUALITAS ASSURANCE STATEMENT ATAS LAPORAN KEBERLANJUTAN PERUSAHAAN DI BURSA EFEK BEBERAPA NEGARA DI DUNIA TAHUN 2020-2022**

**Carmel Meiden<sup>1\*</sup>, Gavriel Faith Nangoy<sup>2</sup>, Suheriyatmono<sup>3</sup>, Eddy Winarso<sup>4</sup>, Sintong M Harahap<sup>5</sup>**

<sup>1,2,5</sup>Kwik Kian Gie School of Business, Jakarta, Indonesia

<sup>3</sup>STIE Prasetiya Mandiri, Lampung, Indonesia

<sup>4</sup>Universitas Jenderal Achmad Yani, Cimahi, Indonesia

\* email korespondensi: [carmel.meiden@kwikkiangie.ac.id](mailto:carmel.meiden@kwikkiangie.ac.id)

Submitted : 12 September 2024, Review : 3 Desember 2024, Publish : 23 Desember 2024

### **ABSTRACT**

*While sustainability reporting has experienced notable advancements in recent years, a discernible gap persists between the progress in reporting practices and the corresponding assurance measures. This paper emphasizes the degree to which the contents of sustainability assurance statements align with the essential elements mandated by the ISAE 3000 and AA1000AS assurance standards. A content analysis was performed for the assurance statements of ten (10) public listed companies in the financial sector listed on 6 different exchanges over a three-year span from 2020 to 2022. This analysis employed a quantitative approach involving scoring to assess the alignment of the content with the requirements of the assurance standards. The research instrument used were based on the minimal content elements of ISAE 3000 and AA1000 AS and developed by previous studies. The results of this study describe variability in the quality of assurance statements based on assurance standards, assurance provider, country of origin, and content element. This research contributes to the existing literature in sustainability assurance through content analysis offering a nuanced global perspective through a streamlined research instrument derived from previous studies, enhancing the precision and conciseness of the analysis.*

**Keywords:** Carbon Emission Disclosure; Sustainability Reporting

### **ABSTRAK**

*Meskipun pelaporan keberlanjutan telah mengalami kemajuan penting dalam beberapa tahun terakhir, masih terdapat kesenjangan yang terlihat antara kemajuan dalam praktik pelaporan dan langkah-langkah assurance yang sesuai. Makalah ini menekankan pada sejauh mana isi pernyataan jaminan keberlanjutan selaras dengan elemen-elemen penting yang diamanatkan oleh standar jaminan ISAE 3000 dan AA1000AS. Analisis konten dilakukan terhadap laporan assurance dari sepuluh (10) perusahaan publik di sektor keuangan yang terdaftar di enam bursa yang berbeda dalam kurun waktu tiga tahun, yaitu dari tahun 2020 sampai dengan tahun 2022. Analisis ini menggunakan pendekatan kuantitatif yang melibatkan pemberian skor untuk menilai keselarasan konten dengan persyaratan standar asurans. Instrumen penelitian yang digunakan didasarkan pada elemen konten minimal dari ISAE 3000 dan AA1000 AS dan dikembangkan oleh penelitian sebelumnya. Hasil penelitian ini menggambarkan variabilitas kualitas laporan assurance berdasarkan standar assurance, penyedia assurance, negara asal, dan elemen konten. Penelitian ini memberikan kontribusi pada literatur yang ada dalam penjaminan keberlanjutan melalui analisis konten yang menawarkan perspektif global yang*

bernuansa melalui instrumen penelitian yang disederhanakan yang berasal dari penelitian sebelumnya, sehingga meningkatkan ketepatan dan keringkasan analisis.

**Kata kunci:** Pengungkapan Emisi Karbon; Pelaporan Keberlanjutan

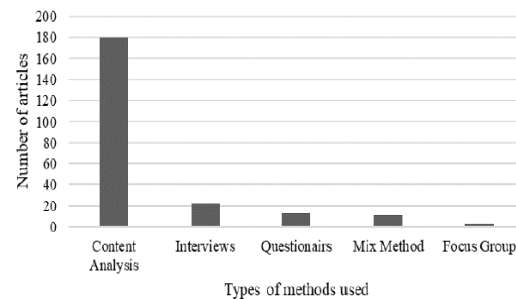
## PENDAHULUAN

Seiring dengan tren peningkatan pelaporan keberlanjutan yang terus berlanjut, seperti yang dikonfirmasi oleh penelitian seperti Guo and Yang (2014), para investor, regulator, dan pembuat kebijakan semakin berfokus pada peran penting asurans dalam memastikan pelaporan yang berkualitas tinggi. *Assurance statement* memainkan peran penting bagi pengguna laporan keberlanjutan dengan memberikan jaminan bahwa informasi yang terkandung dalam laporan tersebut dapat dipercaya dan dapat diandalkan untuk pengambilan keputusan yang berkaitan dengan aspek keberlanjutan perusahaan. Laporan keberlanjutan yang tidak memiliki *assurance statement* dapat dianggap tidak memiliki kredibilitas, dan pengguna dapat mempertanyakan keakuratan, kelengkapan, atau relevansi informasi yang diberikan.

Isu utama penelitian terkait dengan pelaporan informasi nonfinansial dalam literatur berfokus pada delapan topik utama menurut studi literatur yang dilakukan oleh Turzo, Favino, and Terzani. (2022). Delapan topik tersebut antara lain konten dari pelaporan nonfinansial, kerangka laporan terintegrasi, pengaruh pelaporan nonfinansial terhadap variabel akuntansi, hubungan antara tata kelola dan praktik pelaporan nonfinansial, perspektif teoritis di balik praktik pelaporan nonfinansial, praktik asurans pelaporan nonfinansial, hubungan antara faktor institusional praktik pemisahan pelaporan nonfinansial, dan pelaporan lingkungan.

Menurut telaah studi literatur yang dilakukan oleh Khan et al. (2020), metode yang digunakan oleh penelitian pada topik *CSR Reporting* (CSRR) mayoritas bersifat empiris dan menerapkan *Content Analysis*

*Method (CAM)* seperti yang terlihat pada gambar1.

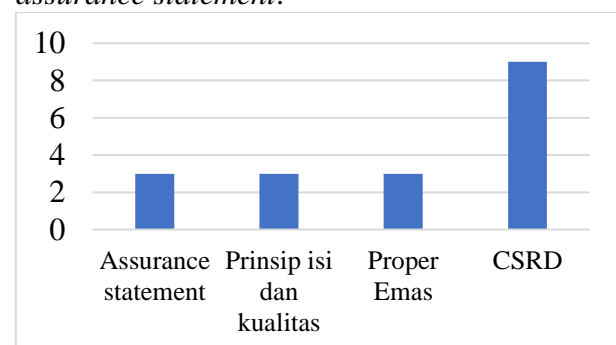


**Gambar 1.** Metode dalam Penelitian CSRR

Sumber: Khan et al. (2020)

Hal ini karena dalam beberapa dekade terakhir laporan tahunan perusahaan berada di bawah pengawasan yang cukup tinggi untuk menguji tingkat, kualitas, dan faktor penentu praktik pengungkapan perusahaan.

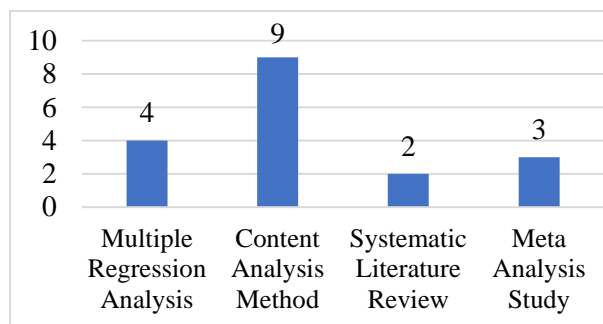
Seperti yang terlihat pada **gambar 2** tren kecenderungan penelitian akhir-akhir ini menunjukkan bahwa literatur tentang penelitian pelaporan non finansial umumnya memiliki fokus pada tema *Corporate Social Responsibility Disclosure* (CSRD) dan tidak banyak penelitian yang mengangkat tema *assurance statement*. Oleh karena itu, penelitian ini akan mengangkat tema *assurance statement*.



**Gambar 2.** Tren Penelitian Berbasis Tema

Seperti yang terlihat pada **gambar 3**, tren kecenderungan penelitian saat ini menunjukkan bahwa literatur tentang penelitian pelaporan nonfinansial

umumnya menggunakan metode *Content Analysis Method* (CAM) yang merefleksikan sifat dari pelaporan nonfinansial sendiri yang tidak hanya mengandung informasi kuantitatif tetapi juga informasi kualitatif. Oleh karena itu, penelitian ini juga akan menggunakan metode *Content Analysis Method* (CAM).



**Gambar 3.** Tren Penelitian Berbasis Metode

Seiring dengan tren peningkatan laporan keberlanjutan yang terus berlanjut, seperti yang dikonfirmasi oleh penelitian-penelitian seperti Guo and Yang (2014), para investor, regulator, dan pembuat kebijakan mengalihkan perhatian mereka pada peran penting asuransi dalam memastikan pelaporan yang berkualitas tinggi. *Assurance statement* dapat mengurangi jeda kredibilitas antara kepercayaan publik dengan peningkatan tren keberlanjutan seperti yang diungkapkan oleh Dando and Swift (2003). Laporan keberlanjutan yang tidak dilengkapi dengan *assurance statement* dapat dipandang sebagai kurang kredibel dan pengguna dapat meragukan akurasi, kelengkapan, atau relevansi informasi dalam laporan. Di kawasan seperti Uni Eropa wacana aturan-aturan baru tentang praktik laporan keberlanjutan juga mewajibkan perusahaan untuk menyediakan asuransi atas laporan keberlanjutan. Hal ini menunjukkan pentingnya praktik *assurance statement* dalam konteks laporan keberlanjutan.

Ada dua *expectation gap* yang muncul dalam hal memastikan keakuratan laporan keberlanjutan. Yang pertama

berkaitan dengan keluhan pemangku kepentingan, yang mengharuskan komitmen perusahaan terhadap kualitas laporan keberlanjutan, yang secara implisit terkait dengan kualitas *assurance statement*. Yang kedua terkait dengan munculnya aturan institusional yang terkait dengan AA1000AS dan ISAE 3000, yang mengarah pada tekanan permintaan pasar terhadap *assurance statement*. Perusahaan yang berkomitmen terhadap aturan-aturan ini harus merespon dengan baik. Menurut Laporan Asia Pacific Sustainability Counts II yang dirilis oleh PwC, meskipun 88% perusahaan mengungkapkan risiko atau peluang keberlanjutan dalam laporan keberlanjutan perusahaan pada tahun 2022, hanya 49% yang mendapatkan jaminan eksternal atas laporan tersebut pada tahun yang sama Pacific (2023).

Dalam penelitiannya, O'Dwyer and Owen (2005) melakukan analisis menyeluruh terhadap *assurance statement* yang ditemukan dalam laporan keberlanjutan perusahaan. Mereka menemukan bahwa *assurance provider* yang merupakan konsultan cenderung menggunakan pendekatan yang lebih evaluatif, yang menunjukkan tingkat asuransi yang lebih tinggi. Namun, fokus untuk membantu arah strategis perusahaan berpotensi membahayakan independensi mereka. Demikian pula, Ball, Owen, and Gray (2000) menemukan bahwa akuntan pemeriksa lebih erat kaitannya dengan independensi dibandingkan dengan konsultan lingkungan.

Sebuah studi yang dilakukan oleh Perego and Kolk (2012) menyelidiki bagaimana perusahaan multinasional mengadopsi dan mempraktikkan asuransi pihak ketiga untuk laporan keberlanjutan mereka. Studi ini mengungkapkan bahwa faktor tingkat negara secara signifikan mempengaruhi asuransi keberlanjutan. Undang-undang yang lebih ketat mengenai pelaporan sosial dan lingkungan di negara-negara tertentu meningkatkan tekanan regulasi, yang bertindak sebagai

mekanisme pemaksaan yang kuat. Temuan ini berbeda dengan penelitian sebelumnya oleh Perego (2009), yang menyatakan bahwa perusahaan audit berkualitas tinggi dapat memainkan fungsi tata kelola yang lebih substansial dalam konteks hukum yang tidak terlalu ketat jika dibandingkan dengan lingkungan hukum yang lebih ketat.

Penelitian yang dilakukan oleh Janggu et al. (2013) mengungkapkan adanya variabilitas dalam *assurance statement* berstandar ISAE 3000 dengan hanya menggunakan 10 elemen konten. Lebih lanjut, penelitian yang dilakukan oleh O'Dwyer and Owen (2005) mengungkapkan perbedaan tingkat kualitas *assurance statement* berstandar AA1000AS antara *assurance provider* akuntan dan konsultan dengan menggunakan 10 konten elemen. Kumpulan elemen konten yang lebih padat ini dimungkinkan melalui penerapan pengelompokan, seperti yang diusulkan oleh Daub (2003). Pendekatan ini memungkinkan pengurangan konten yang digunakan sebagai instrumen penelitian dari 24 elemen, seperti yang terlihat pada penelitian Ardi and Meiden (2023), menjadi 10 elemen.

Penelitian ini bertujuan untuk melakukan analisis konten untuk mengevaluasi standar praktik asuransi dalam skala global. Terlepas dari keterbatasan sampel yang diambil dari 6 negara, tujuannya adalah untuk memberikan wawasan yang berkontribusi pada pemahaman yang lebih komprehensif tentang praktik penjaminan keberlanjutan internasional di sektor keuangan.

## METODE

Penelitian ini difokuskan pada *assurance statement* yang dikeluarkan oleh *assurance provider* dari Kantor Akuntan Publik (KAP) dan juga non-KAP. *Assurance statement* yang dijadikan objek penelitian berasal dari berbagai belahan dunia, direpresentasikan oleh 3 negara yang

masing-masing diwakili oleh perusahaan penyusun laporan keberlanjutan, serta fokus dalam satu sektor keuangan saja selama periode penelitian 2020–2022, yang merupakan suatu persyaratan bagi perusahaan untuk secara konsisten menerbitkan pernyataan *assurance statement* selama tiga tahun berturut-turut dengan mengikuti standar AA1000AS atau ISAE 3000. Dengan demikian, penelitian ini mengilustrasikan keragaman *assurance statement* yang mencakup lanskap global, mempertimbangkan perspektif dari berbagai jenis *assurance provider* dan sektor industri keuangan pada table 1.

**Tabel 1.** Negara dan Jumlah Perusahaan Objek Penelitian

No.	Negara	Nama perusahaan	Kode Bursa
1.	India	HDFC Bank	NSE
2.	Singapura	The Development Bank of Singapore Limited	SGX
3.	Taiwan	Chinatrust Commercial Bank Co., Ltd	TSEC
4.	Selandia Baru	ANZ Bank New Zealand Limited	NZX
5.	Denmark	Danske Bank	CPH
6.	Indonesia	CIMB Niaga – BNGA	IDX
7.	Indonesia	Bank Negara Indonesia - BBNI	IDX
8.	Indonesia	Bank Rakyat Indonesia – BBRI	IDX
9.	Indonesia	Bank Central Asia – BBCA	IDX
10.	Indonesia	Bank Mandiri Republik Indonesia - BMRI	IDX

Sumber: Data diolah penulis, 2023

Objek penelitian adalah *assurance statement* dari perusahaan-perusahaan yang

berasal dari sektor industri financial terutama bank. Pemilihan ini berdasarkan reputasi sektor keuangan yang dipandang skeptis oleh masyarakat terkait itu keberlanjutan dan adanya insentif perusahaan bank untuk meningkatkan performa keberlanjutannya untuk mendapatkan sumber dana dengan *cost of fund* yang lebih kecil seperti *green bonds* pada table 2.

**Tabel 2.** menunjukkan jumlah *assurance statement* yang diterbitkan oleh *external assurance provider* bereputasi baik dan kredibel.

<i>Assurance provider</i>	Standar <i>assurance statement</i>	Jumlah <i>assurance statement</i>
CBC Global Indonesia	AA1000AS	3
Deloitte	ISAE 3000	4
Ernst & Young	ISAE 3000	1
KPMG	ISAE 3000	5
Moores Rowland	AA1000AS	2
Price Waterhouse Coopers	ISAE 3000	5
SR Asia	AA1000AS	10
<b>Grand Total</b>		<b>30</b>

Sumber: Data diolah penulis, 2023

Peneliti menggunakan pendekatan studi deskriptif dalam mengevaluasi tingkat kepatuhan *assurance statement*. Evaluasi ini dilakukan dengan menghitung nilai rata-rata dari skor setiap elemen konten dalam *assurance statement*. Penelitian ini menggunakan sejumlah kriteria untuk mengukur kualitas *assurance statement*. Kriteria-kriteria ini ditentukan berdasarkan konten minimal *assurance statement* menurut standar AA1000AS dan ISAE 3000 serta penelitian terdahulu yang menjadi referensi peneliti.

Objek dari penelitian ini adalah *assurance statement* yang berasal dari 10 emiten dari 6 negara yakni Indonesia, Taiwan, New Zealand, Singapore, Denmark, India. Semua emiten berasal dari

sektor keuangan yaitu perusahaan perbankan dengan kode emiten CTBC, ANZ, DBS, DANSKE, HDFCBANK, BNGA, BBNI, BBRI, BBKA, dan BMRI. Periode penelitian adalah 2020 sampai 2022 sehingga jumlah *assurance statement* yang menjadi objek penelitian adalah 30. Jenis *content analysis* yang digunakan dalam penelitian ini adalah *descriptive content analysis* yang tidak menguji hipotesis, melainkan mendeskripsikan aspek dan karakteristik dari suatu pesan. Penelitian ini mengadopsi 10 elemen konten *assurance statement* yang dikembangkan oleh Janggu et al. (2013) sebagai instrumen penelitian untuk *assurance statement* berstandar ISAE 3000, yaitu;

1. Kejelasan judul
2. Kejelasan identifikasi dari *addressee*
3. Kejelasan identifikasi pengguna yang dituju dari laporan
4. Kejelasan identifikasi dari pihak yang bertanggung jawab atas laporan
5. Kejelasan artikulasi lingkup dan tujuan
6. Kejelasan identifikasi kriteria pelaporan yang digunakan dalam menilai bukti dan mencapai kesimpulan
7. Kejelasan deskripsi dari standar yang digunakan untuk *assurance engagement*
8. Kejelasan deskripsi dari sifat, waktu, dan tingkat prosedur asuransi yang dilakukan
9. Pernyataan jelas atas kesimpulan *assurance provider*
10. Identifikasi yang jelas atas keterbatasan pada *assurance engagement* yang diberikan oleh manajemen

Selain itu, penelitian ini juga mengadopsi 10 elemen konten *assurance statement* yang dikembangkan oleh O'Dwyer and Owen (2005) sebagai instrumen penelitian untuk *assurance statement* berstandar AA1000AS, yaitu;

1. Judul
2. *Addressee*
3. Deskripsi tujuan dan materi subjek

4. Pernyataan yang menyatakan pihak yang bertanggung jawab atas materi subjek dan tanggung jawab *assurance provider*
5. Dalam kasus-kasus di mana laporan untuk tujuan terbatas, identifikasi pihak-pihak yang kepada siapa laporan tersebut dibatasi dan untuk tujuan apa laporan tersebut disiapkan
6. Identifikasi standar-standar yang menjadi dasar *assurance engagement*
7. Identifikasi kriteria yang menjadi dasar evaluasi materi laporan
8. Kesimpulan mengenai pokok bahasan yang dievaluasi, yang menunjukkan keberatan atau penolakan terhadap suatu kesimpulan
9. Tanggal laporan
10. Nama *assurance provider* dan tempat diterbitkan laporan

Pendekatan pengumpulan data dalam penelitian ini menggunakan metode *archival* untuk mengumpulkan data sekunder. Data mengenai *assurance statement* atas laporan keberlanjutan diperoleh dengan cara mengakses website masing-masing perusahaan dan mengunduh laporan keberlanjutan perusahaan. Setelah mengunduh, dilakukan pemeriksaan untuk mengetahui apakah laporan keberlanjutan tersebut sudah mendapatkan *assurance* dari pihak eksternal atau belum. *Assurance statement* yang dianalisis oleh peneliti akan dievaluasi bersama dengan instrumen penelitian yang telah dibahas sebelumnya. Setiap *assurance statement* akan dipisahkan ke dalam segmen-segmen tertentu yang dicocokkan dengan elemen-elemen konten yang sesuai dengan instrumen penelitian. Selanjutnya dilakukan *scoring* pada setiap segmen *assurance statement* yang telah dipasangkan dengan elemen konten dengan menggunakan alat ukur kualitas yang dikembangkan oleh penelitian terdahulu yaitu Raar (2002). *Assurance statement* dikategorikan secara sistematis berdasarkan standar, penyedia, negara, dan

elemen konten. Dalam setiap kategori, skor maksimum berfungsi sebagai tolok ukur. Skor individu kemudian dinormalisasi sebagai persentase, sehingga menciptakan proksi kualitas untuk analisis komparatif yang beragam. Hasil yang diperoleh dari analisis konten deskriptif disajikan secara naratif. Dengan mengabaikan pengujian hipotesis, studi ini memberikan temuan rinci dan mengontekstualisasikan hasil dengan menghubungkannya dengan penelitian sebelumnya, menawarkan wawasan tentang variabilitas yang diamati. Diskusi ini mengintegrasikan teori-teori pemangku kepentingan, legitimasi, dan *expectation gap*, yang memberikan penjelasan potensial untuk pola-pola yang teridentifikasi.

## HASIL DAN PEMBAHASAN

### Hasil

#### **Tingkat Kualitas Assurance Statement Berdasarkan Assurance Provider dan Standar**

*Assurance provider* yang menerbitkan pernyataan di bawah standar AA1000AS menunjukkan kualitas pernyataan yang lebih tinggi secara keseluruhan. Skor kualitas rata-rata untuk *assurance statement* yang menggunakan AA1000AS adalah 88% dan 82% untuk ISAE 3000. Tingkat kepatuhan bervariasi, dengan nilai tertinggi 92% untuk SR Asia dan nilai terendah 71% untuk CBC Global Indonesia. Untuk pernyataan di bawah ISAE 3000, yang tertinggi adalah 93% untuk Price Waterhouse Coopers, dan yang terendah adalah 68% untuk Deloitte.

#### **Tingkat Kualitas Assurance Statement Berdasarkan Negara**

Peneliti telah memberi peringkat setiap negara berdasarkan kualitas pernyataan. Negara dengan tingkat kepatuhan tertinggi adalah Singapore (98%) dan India (90%), sedangkan negara dengan tingkat kepatuhan terendah adalah Indonesia (71%) dan Denmark (67%).

## Tingkat Kualitas Assurance Statement Berdasarkan Konten Elemen

Dari elemen konten yang dianalisis dari setiap *assurance statement* baik itu dari 10 elemen konten *assurance statement* berdasarkan standar ISAE 3000 maupun 10 elemen konten *assurance statement* berdasarkan standar AA1000AS terdapat beberapa elemen konten yang terdapat di kedua standar tersebut. Beberapa elemen konten ini menunjukkan adanya disparitas antar *assurance statement* berstandar ISAE 3000 dan *assurance statement* berstandar AA1000AS terutama untuk 3 elemen konten yakni *addressee* dari *assurance statement*, tujuan dan ruang lingkup *assurance statement*, dan sifat kesimpulan *assurance provider*.

1. *Addressee* dari Assurance Statement  
ISAE 3000 dan AA1000AS menekankan pentingnya mencantumkan *addressee* dalam *assurance statement*. Dalam penelitian ini, 60% dari *assurance statement* yang menggunakan standar AA1000AS dan 100% dari *assurance statement* yang menggunakan standar ISAE3000 mencantumkan *addressee*. Hasil yang ditemukan mendukung penelitian yang dilakukan oleh Jangu et al. (2013) yang dalam penelitiannya menemukan kepatuhan *assurance provider* akuntan lebih tinggi daripada *assurance provider* konsultan dalam hal mencantumkan *addressee*. *Assurance statement* berstandar AA1000AS yang tidak mencantumkan *addressee* berasal dari Indonesia. Emiten BBRI pada tahun 2020, 2021, dan 2022 tidak mencantumkan *addressee* kemudian emiten BNGA, BBNI, dan BBKA pada tahun 2022 juga tidak mencantumkan *addressee* dalam *assurance statement* mereka.
2. Tujuan dan Ruang Lingkup Assurance Engagement  
Tujuan dan ruang lingkup *assurance engagement* tidak dispesifikasi oleh *assurance provider* dengan hanya 98%

dari *assurance statement* yang menggunakan AA1000AS dan 49% dari *assurance statement* yang menggunakan ISAE3000 memberikan spesifikasi atas konten ini. Tampaknya tujuan yang berbeda disepakati untuk *assurance engagement* yang berbeda. Umumnya tergantung pada *assurance provider*, mungkin melalui konsultasi dengan para pemangku kepentingan untuk menentukan ruang lingkup, maksud dan tujuan *assurance engagement*. *Assurance statement* yang tidak mencantumkan tujuan dan ruang lingkup dalam *assurance statement* mereka berasal dari emiten yang menggunakan standar ISAE 3000. Emiten ini meliputi CTBC dari Taiwan pada tahun 2020, 2021, dan 2022. Selain itu adalah emiten DANSKE dari Denmark pada tahun 2020, 2021, dan 2022. Sebaliknya, *assurance statement* yang memperoleh skor tertinggi 3 atau mengungkapkan tujuan dan ruang lingkungannya dalam lebih dari 2 paragraf berasal dari emiten Indonesia yang menggunakan standar AA1000AS. Emiten ini meliputi BNGA, BBRI, BBNI, dan BBKA pada tahun 2020 sampai 2022.

3. Sifat Kesimpulan Assurance Provider  
Penelitian ini menemukan bahwa tingkat kepatuhan atas kesimpulan adalah 53% dari *assurance statement* yang menggunakan standar AA1000AS dan 100% dari *assurance statement* yang menggunakan standar ISAE 3000. Penelitian ini juga menemukan bahwa sebagian *assurance provider* non akuntan seperti konsultan dan badan sertifikasi memberikan rekomendasi di dalam kesimpulan *assurance statement*. *Assurance statement* yang menggunakan standar ISAE 3000 mengikuti arahan pernyataan kesimpulan yang telah diberikan oleh standar tersebut sehingga secara keseluruhan memiliki 1 kalimat pernyataan kesimpulan sehingga tingkat kepatuhannya mencapai 100%. Emiten

yang menggunakan standar ISAE 3000 dalam *assurance statement* mereka adalah CTBC dari Taiwan, ANZ dari New Zealand, D05 dari Singapore, DANSKE dari Denmark, dan HDFC Bank dari India untuk tahun 2020 sampai 2022. Sebaliknya, *assurance statement* yang menggunakan AA1000AS menunjukkan disparitas antar emiten dalam penerapan elemen konten sifat kesimpulan *assurance provider* dimana terdapat emiten yang mengungkapkan kesimpulannya sampai dengan 1 paragraf seperti emiten CIMB dan BBCA dari Indonesia pada tahun 2022 dan ada pula emiten yang tidak mengungkapkan kesimpulan sama sekali seperti emiten BMRI dari Indonesia pada tahun 2021 dan 2022.

## Pembahasan

### Tingkat Kualitas Assurance Statement Berdasarkan Assurance Provider dan Standar

Penemuan dalam penelitian ini yang memperlihatkan adanya perbedaan tingkat kualitas *assurance statement* antara *assurance statement* yang menggunakan ISAE 3000 dan AA1000AS dimana tingkat kualitas *assurance statement* AA1000AS terlihat sedikit lebih tinggi daripada ISAE 3000. Hal ini mungkin dapat dijelaskan oleh perbedaan pendekatan dari jenis *assurance provider* masing-masing standar. ISAE 3000 umumnya digunakan oleh *assurance provider* akuntan sedangkan AA1000AS umumnya digunakan oleh konsultan. O'Dwyer and Owen (2005) mengemukakan bahwa "Pendekatan yang berbeda terhadap asurans di antara akuntan dan konsultan juga disoroti dengan pendekatan yang pertama terutama mengadopsi pendekatan yang hati-hati dan terbatas terbatas yang bertujuan untuk memberikan tingkat asurans yang rendah. Sementara auditor konsultan mengambil pendekatan yang lebih pendekatan evaluatif dan tampaknya memberikan asurans tingkat yang lebih tinggi, fokus mereka

pada membantu arah strategis perusahaan berpotensi mengaburkan independensi mereka" (p. 3). Teori pemangku kepentingan menyatakan bahwa pemangku kepentingan perusahaan memiliki *core power* masing-masing. Dalam konteks ini, pemangku kepentingan pemegang saham memiliki *core power* untuk menunjuk *assurance provider* yang akan melakukan jasa asurans terhadap *assurance statement*.

### Tingkat Kualitas Assurance Statement Berdasarkan Negara

Perbedaan tingkat kualitas *assurance statement* antara negara menunjukkan bahwa ada pengaruh faktor institusional terhadap keputusan asurans. Penemuan yang mengejutkan bagi peneliti adalah tingkat kualitas *assurance statement* negara Indonesia tergolong rendah jika dibandingkan negara lain walaupun *assurance statement* perusahaan dari Indonesia menggunakan standar AA1000AS. Hal ini mendukung penemuan dari Perego and Kolk (2012) bahwa pola adopsi praktik asurans pada negara-negara berbeda dimana negara dengan regulasi yang lebih ketat terkait isu keberlanjutan memiliki pola adopsi yang lebih cepat. Berdasarkan RobecoSAM *Country Sustainability Ranking* yang merupakan kerangka komprehensif untuk menganalisis performa negara pada metric ESG seperti yang dilakukan oleh penelitian Simoni, Bini, and Bellucci (2020), negara dalam sampel yang memiliki skor ESG tertinggi adalah Denmark dengan skor 8,86 dan negara dalam sampel yang memiliki skor ESG terendah adalah India dengan skor 4,36 dan Indonesia dengan skor 4,68.

Menurut teori legitimasi, keselarasan antara kepentingan pemangku kepentingan dan kepentingan perusahaan membuat negara yang memiliki regulasi yang lebih tegas terkait isu keberlanjutan kemungkinan akan menghasilkan praktik asurans yang lebih berkualitas. Hal ini karena sekedar membuat *assurance statement* tidaklah cukup dalam menjamin



keberadaan suatu perusahaan sebagai *legitimate* di hadapan publik. Sebagai contoh, perusahaan yang sudah memiliki *assurance statement* seperti Glencore plc dari Switzerland dapat terkena kasus dimana kelompok lingkungan ClientEarth menuduh perusahaan tersebut *melakukan greenwashing* dalam laporan keberlanjutan mereka. Earth (2022)

### **Tingkat Kualitas Assurance Statement Berdasarkan Konten Elemen**

Disparitas dari 3 di antara 10 konten elemen dijadikan titik fokus pembahasan. Perbedaan ini dapat dijelaskan melalui penemuan penelitian terdahulu dan dikaitkan dengan teori-teori yang telah dipaparkan sebelumnya.

#### **1. Addressee dari Assurance Statement**

Variasi dalam *addressee assurance statement* dapat dijelaskan oleh beberapa alasan. Salah satu kemungkinan adalah ekspektasi tanggung jawab yang lebih tinggi jika *assurance statement* ditunjukkan bagi pemangku kepentingan eksternal. O'Dwyer and Owen (2005) menyatakan bahwa “*jika addressee terbatas pada pihak internal maka kesan dapat dengan mudah tercipta bahwa suatu assurance internal hanya dibuat untuk umum dengan pertimbangan terbatas pada informasi yang dituntut dan diharapkan pemangku kepentingan eksternal. Dalam kata lain, membatasi addressee untuk mengecualikan pemangku kepentingan eksternal menyiratkan bahwa sangat sedikit atau bahkan tidak ada keterlibatan dengan pemangku kepentingan eksternal*”. Dari sudut pandang hukum, mungkin ada implikasi dari mencantumkan addressee untuk pemangku kepentingan yang berbeda. Hal ini juga sejalan dengan teori pemangku kepentingan dimana setiap pemangku kepentingan memiliki *core power* yang berbeda.

#### **2. Tujuan dan Ruang Lingkup Assurance Engagement**

Perbedaan tingkat kualitas *assurance statement* berdasarkan tujuan dan ruang lingkup dikarenakan laporan keberlanjutan dan CSR serta *assurance statement* terkait tidak diatur dan umumnya tergantung pada organisasi pelapor untuk memutuskan apakah asurans harus mencakup keseluruhan laporan atau bagian tertentu dari laporan tersebut. Argumen yang sejenis diberikan oleh Janggu et al. (2013) yang mengatakan bahwa ISAE3000 hanya mensyaratkan para praktisi atau *assurance provider* untuk menyimpulkan apakah bukti yang cukup dan tepat telah diperoleh untuk mendukung kesimpulan yang dinyatakan dalam *assurance statement*. Teori agensi dapat menjelaskan sebagian fenomena ini dengan mendeskripsikan bahwa kepentingan antara agen dan prinsipal tidak selalu sejalan.

#### **3. Sifat Kesimpulan Assurance Provider**

Variabilitas penggunaan kata dalam kesimpulan *assurance provider* dapat menciptakan sifat ambigu bagi pembaca. Penelitian sebelumnya oleh Janggu et al. (2013), penemuan penelitian ini juga menunjukkan adanya variabilitas dalam penggunaan kata-kata dalam kesimpulan *assurance statement* dan mengakui bahwa hal ini mungkin bersifat ambigu bagi pembaca. Fenomena ini mungkin dapat dijelaskan oleh adanya *expectation gap*, dimana *assurance provider* berupaya untuk menghindari penciptaan *expectation gap* dengan menerapkan pendekatan konservatif dan penggunaan kata-kata yang bersifat ambigu dalam menyimpulkan hasil assurance. FEE (2002) mengemukakan bahwa “Ada bahaya bahwa pengguna mungkin tidak menghargai sifat dan tingkat jaminan yang diberikan. Mungkin ada '*expectation gap*' di mana

pengguna secara keliru berasumsi bahwa ada lebih banyak jaminan daripada yang sebenarnya ada” (p. 17).

## KESIMPULAN

Penelitian ini menekankan pada kualitas *assurance statement* berdasarkan kepatuhan mereka terhadap elemen-elemen kunci dari standar *assurance* ISAE 3000 dan AA1000AS. Analisis konten dilakukan terhadap laporan asuransi dari sepuluh (10) perusahaan publik di sektor keuangan yang terdaftar di 6 bursa yang berbeda selama rentang waktu tiga tahun dari tahun 2020 hingga 2022. Temuan dari penelitian ini menggambarkan variabilitas dalam kualitas *assurance statement* berdasarkan standar asuransi, *assurance provider*, negara asal, dan elemen konten. Berdasarkan hasil penelitian yang telah dibahas pada bab sebelumnya, dapat disimpulkan bahwa tingkat kualitas *assurance statement* berdasarkan standar ISAE 3000 dan AA1000AS menunjukkan tingkat kualitas yang tinggi secara umum. Secara khusus, tingkat kualitas *assurance statement* yang menggunakan AA1000AS terbukti lebih tinggi dibandingkan dengan ISAE 3000. Selain itu, tingkat kualitas *assurance statement* berdasarkan *assurance provider* juga dapat dianggap tinggi untuk semua *provider* yang terlibat dalam penelitian ini. Penelitian juga menunjukkan bahwa tingkat kualitas *assurance statement* pada tingkat negara, dalam sampel yang diambil, cenderung tinggi. Terakhir, adanya variabilitas dalam kualitas *assurance statement* antar elemen konten juga menjadi temuan yang signifikan.

## DAFTAR PUSTAKA

- Ardi, Akhmad, and Carmel Meiden. 2023. “Kualitas Assurance Statement Atas Sustainability Reports.” *Jurnal Akuntansi* 12(1). doi: [doi.org/10.46806/ja.v12i1.1028](https://doi.org/10.46806/ja.v12i1.1028).
- Ball, Amanda, David L. Owen, and Rob Gray. 2000. “External Transparency or Internal

Capture? The Role of Third-party Statements in Adding Value to Corporate Environmental Reports1.” *Business Strategy and the Environment* 9(1):1–23. doi: [doi.org/10.1002/\(SICI\)1099-0836\(200001/02\)9:1<1::AID-BSE227>3.0.CO;2-H](https://doi.org/10.1002/(SICI)1099-0836(200001/02)9:1<1::AID-BSE227>3.0.CO;2-H).

- Daub, Claus-heinrich. 2007. “Assessing the Quality of Sustainability Reporting: An Alternative Methodological Approach.” *Journal of Cleaner Production* 15(1):75–85. doi: [doi.org/10.1016/j.jclepro.2005.08.013](https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2005.08.013).
- Deepal, Aluthgama Guruge. 2022. “Audit Expectation Gap: A Comprehensive Literature Review.” 7(3):308–19. doi: [10.1108/AJAR-10-2021-0202](https://doi.org/10.1108/AJAR-10-2021-0202).
- Eisenhardt, Kathleen M., Source The, Management Review, and No Jan. 1989. “Agency Theory: An Assessment and Review Linked References Are Available on JSTOR for This Article: Agency Theory: An Assessment and Review.” 14(1):57–74.
- FEE. 2002. “Fédération Des Experts Comptables Européens.” (April).
- Freeman, R. Edward, and L. Reed David. 1983. “Stockholders and Stakeholders: A New Perspective on Corporate Governance.” *California Management Review* 25(3):88–106. doi: [10.2307/41165018](https://doi.org/10.2307/41165018).
- GRI. 2021. *GRI 1: Foundation 2021*.
- Guo, Ying, and David C. Yang. 2014. “Sustainability Accounting Reporting: A Survey on 30 U.S. Dow-Jones Companies.” *International Journal of Accounting and Taxation* 2(3):1–15. doi: [10.15640/ijat.v2n3a1](https://doi.org/10.15640/ijat.v2n3a1).
- Guthrie, James, and Leanne Ward. 2007. “Legitimacy Theory: A Story of Reporting Social and Environmental Matters Within The Australian Food and Beverage Industry.” *Asian Pacific Interdisciplinary Research in Accounting (APIRA) Conference* 1–35.
- ICMM. 2021. “ICMM Revised January 2021.” (January).
- Junggu, Tamoi, Faizah Darusi, Yussri Sawani, Mustaffa Mohamed Zain, Shah Alam, Shah Alam, and Shah Alam. 2013. “Assurance of CSR and Sustainability Reports: Empirical Evidence from an Emerging Economy.” 3(11):390–97.
- Jensen, Michael C., and William H. Meckling.

1976. “Theory of The Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure.” *Journal of Financial Economics*. doi: 10.1177/0018726718812602.
- Krippendorff, Klaus. 2019. *Content Analysis An Introduction to Its Methodology Fourth Edition Content Analysis*.
- Liggio, Carl D. 1974. “The Expectation Gap: The Accountants Legal Waterloo.” *Journal of Contemporary Business* 3 (3):27–44.
- O’Dwyer, Brendan, and David L. Owen. 2005. “Assurance Statement Practice in Environmental, Social and Sustainability Reporting: A Critical Evaluation.” *British Accounting Review* 37(2):205–29. doi: 10.1016/j.bar.2005.01.005.
- Pacific, Asia. 2023. “State of Sustainability Reporting in Asia Pacific.” (June).
- Perego, Paolo, and Ans Kolk. 2012. “Multinational Accountability on Sustainability : The Evolution of Third - Party Assurance of Sustainability Reports.”
- Perego, Paulo. 2009. “Causes and Consequences of Choosing Different Assurance Providers : An International Study of Sustainability Reporting.” 26(3).
- Porter, Brenda. 1993. “An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap.” *Accounting and Business Research* 24:49–68. doi: 10.1080/00014788.1993.9729463.
- Raar, Jean. 2002. “Environmental Initiatives: Towards Triple-Bottom Line Reporting.” *Corporate Communications: An International Journal* 7(3):169–83. doi: 10.1108/13563280210436781.
- Scott, William Robert. 2020. *Financial Accounting Theory*. 8th editio. North York: Pearson Canada Inc., 26 Prince Andrew Place, North York, Ontario.
- Sekaran, Uma, and Roger Bougie. 2016. *Research Methods for Business: A Skill-Building Approach*. Seventh Ed. John Wiley & Sons.
- Simoni, Lorenzo, Laura Bini, and Marco Bellucci. 2020. “E Ff Ects of Social , Environmental , and Institutional Factors on Sustainability Report Assurance : Evidence from European Countries.” 28(6):1059–87. doi: 10.1108/MEDAR-03-2019-0462.