

Analisis Perbedaan Pengungkapan Aspek Sebelum dan Setelah Penerapan Prinsip Materialitas pada Penyusunan Laporan Keberlanjutan (Studi pada Perusahaan Gas Negara)

Ihsani Mazelfi

ihsani.mazelfi@mail.ugm.ac.id

Program Magister Akuntansi
Fakultas Ekonomika dan Bisnis, Universitas Gadjah Mada
Jl. Sosio Humaniora No.1 Bulaksumur, Yogyakarta 55281

ABSTRAK

Global Reporting Initiative (GRI) menerapkan prinsip materialitas dalam proses penentuan aspek yang akan diungkapkan pada laporan keberlanjutan entitas. Prinsip ini baru mulai diterapkan pada pedoman pelaporan keberlanjutan GRI 4. Pada artikel ini, peneliti ingin mengidentifikasi perbedaan antara kerangka pedoman pelaporan sebelum dan sesudah penerapan prinsip materialitas, serta perbedaan aspek yang diungkapkan pada laporan keberlanjutan tahun sebelum dan sesudah diterapkannya prinsip materialitas. Penelitian ini menggunakan kerangka pedoman pelaporan keberlanjutan dan laporan keberlanjutan Perusahaan Gas Negara. Teknik analisis data menggunakan analisis data kualitatif, mengikuti konsep Spradley (1980). Hasil identifikasi menampilkan bahwa ada 44 aspek yang diungkapkan pada laporan keberlanjutan sebelum penerapan prinsip materialitas namun tidak diungkapkan pada laporan keberlanjutan setelah penerapan prinsip materialitas.

Kata Kunci : Laporan keberlanjutan, pedoman pelaporan keberlanjutan, prinsip materialitas.

ABSTRACT

The Global Reporting Initiative (GRI) applies the principle of materiality in the process of determining the aspects to be disclosed in the entity's sustainability report. This principle has just begun to be applied in the GRI 4 sustainability reporting guidelines. In this article, the researcher wishes to identify the differences between the reporting guideline frameworks before and after the application of materiality principles, as well as the different aspects expressed in the sustainability report years before and after the introduction of the principle of materiality. This research uses the framework of sustainability reporting and sustainability report of Perusahaan Gas Negara. The data analysis technique used is qualitative data analysis, following the concept of Spradley (1980). The results of the identification show that there are 44 aspects expressed in the sustainability report prior to the application of the principle of materiality but not disclosed in the sustainability report after the application of the principle of materiality.

Keywords: Sustainability report, sustainability reporting guidelines, materiality principles.

PENDAHULUAN

Data statistik menunjukkan bahwa pertumbuhan positif dari peningkatan kehidupan dari banyak orang di seluruh dunia berbanding terbalik dengan informasi mengenai kondisi lingkungan, beban kemiskinan dan tingkat kelaparan jutaan orang lainnya. Kondisi kontras ini menciptakan dilema yang paling menantang bagi abad ke 21 (Pedoman Laporan Keberlanjutan GRI-3.0). Perusahaan sebagai entitas yang melakukan aktifitas untuk mendapatkan laba, akan bersentuhan langsung dengan lingkungan dan

orang-orang di sekitarnya. Perusahaan harus mengungkapkan tanggung jawab mereka, terhadap lingkungan dan orang-orang disekitarnya yang terkena dampak dari aktifitas yang dilakukan oleh perusahaan.

Pengungkapan laporan keberlanjutan (*sustainability report*) merupakan suatu bentuk komitmen perusahaan dalam mempublikasikan laporan keberlanjutan. Laporan keberlanjutan memberikan informasi tentang pertanggungjawaban perusahaan terhadap lingkungan dan sosial. Ada lima kerangka teratas yang mengatur

laporan keberlanjutan menurut Measurable (2014) yaitu CDP (*Carbon Disclosure Project*), DJSI (*Dow Jones Sustainability Indexes*), GRI (*Global Reporting Initiative*), GRESB (*Global Real Estate Sustainability Benchmark*) dan SASB (*Sustainability Accounting Standards Board*). Diantara lima kerangka tersebut, GRI adalah kerangka yang paling banyak digunakan dalam proses pelaporan keberlanjutan (Sadjiarto, 2011). Panduan GRI terpilih sebagai kerangka kerja pelaporan yang paling bermanfaat, paling kredibel, dan disukai perusahaan dan organisasi, disamping CDP dan DJSI (GRI, 2013). Laporan keberlanjutan yang ada di Indonesia saat ini, hampir sebagian besar berdasarkan standar pengungkapan GRI (OJK, 2017).

GRI mengatur aspek yang akan diungkapkan pada laporan keberlanjutan, dimana aspek tersebut mencerminkan keseluruhan aktivitas sosial perusahaan, baik kepada lingkungan maupun kepada orang-orang yang memiliki dampak atas aktifitas perusahaan. Pada bulan Mei 2013, *Global Reporting Initiative* menerbitkan Pedoman pelaporan keberlanjutan GRI-4 (GRI, 2014). Pada tahun sebelumnya penyusun laporan keberlanjutan menggunakan Pedoman pelaporan keberlanjutan GRI-3.1. Hal penting yang ditekankan pada Pedoman pelaporan keberlanjutan GRI-4 adalah prinsip materialitas dalam penentuan aspek material yang akan diungkapkan. Prinsip ini akan memberikan kesempatan kepada penyusun laporan keberlanjutan untuk melakukan penilaian tersendiri pada masing-masing aspek dan topik relevan yang selanjutnya dipilih untuk menjadi topik material. Proses ini akan membuat laporan menjadi lebih pendek. Prinsip materialitas ini dipertahankan pada Standar GRI yang merupakan pembaharuan dari Pedoman pelaporan keberlanjutan GRI-4.

Berbeda dengan pendahulunya Pedoman pelaporan keberlanjutan GRI-3.1, yang lebih menekankan untuk mengungkapkan sebanyak-banyaknya (GRI, 2011). GRI 3.1 menyediakan kriteria *report application level*, dimana jika pelapor bisa melakukan pengungkapan yang lebih banyak, maka *report application level* nya akan semakin baik (teori terkait hal ini akan dijelaskan lebih lanjut pada poin 2.1.5 terkait pedoman pelaporan keberlanjutan 3.1). Pelapor agar mendapatkan level yang lebih tinggi, maka akan mengupayakan untuk mengungkapkan lebih banyak aspek. Hal ini menyebabkan laporan terdiri

atas aspek yang banyak. Namun, pada Pedoman pelaporan keberlanjutan GRI-4 dan Standar GRI, hal ini akan diminimalisir dengan adanya pemilihan aspek yang material, yang tentunya akan menghilangkan aspek dan topik relevan yang dianggap tidak material. Pemilihan ini berdasarkan penilaian oleh penyusun terhadap masing-masing aspek relevan. Proses penilaian ini memberikan peluang bagi pelapor untuk tidak menampilkan hal-hal buruk yang terjadi pada perusahaannya dan hal-hal yang seharusnya diketahui oleh para pembaca, dengan cara menilai bahwa aspek tersebut tidak material untuk diungkapkan.

Rumusan Masalah

Berdasarkan keinginan pelapor untuk mendapatkan level yang lebih tinggi tadi, maka laporan keberlanjutan yang diterbitkan oleh perusahaan menggunakan Pedoman pelaporan keberlanjutan GRI-3.1 akan menampilkan aspek yang banyak, sehingga informasi yang sebenarnya ingin disampaikan oleh pelapor tidak sampai kepada para pembaca. Pedoman versi setelahnya (Pedoman pelaporan keberlanjutan GRI-4) membuat perubahan dengan adanya prinsip materialitas dalam proses membuat laporan keberlanjutan. Prinsip materialitas ini memberikan kesempatan kepada pelapor untuk memilih aspek material yang akan diungkapkan.

Jones (2016) membahas bahwa Pedoman pelaporan keberlanjutan GRI-4 dapat menyebabkan laporan yang lebih pendek, karena perusahaan mengungkapkan informasi tentang daftar aspek material yang lebih terfokus, 'namun memperingatkan bahwa' perusahaan perlu merumuskan dan mendokumentasikan proses materialitasnya, termasuk analisis pemangku kepentingan, metode yang digunakan dan mengungkapkan hal ini dalam laporan mereka. Prinsip Materialitas dalam pemilihan aspek baru diterapkan pada pedoman pelaporan keberlanjutan GRI 4. Standar GRI sebagai pembaharuan dari pedoman pelaporan keberlanjutan GRI 4 mempertahankan penerapan prinsip materialitas dalam pengungkapan aspek ini. Peneliti ingin membuktikan apakah benar jika menggunakan prinsip materialitas, sebuah laporan bisa menjadi lebih pendek, karena jumlah aspek yang diungkapkan lebih sedikit, tanpa mengurangi informasi penting yang harus diketahui oleh pembaca laporan? Peneliti memilih laporan keberlanjutan terbaik agar mendapatkan informasi yang dii-

nginkan. Laporan keberlanjutan terbaik dapat diketahui berdasarkan hasil ajang penghargaan *Sustainability Reporting Award* yang diadakan oleh *National Center for Sustainability Reporting* (NCSR). Perusahaan Gas Negara dipilih karena meraih penghargaan *Best Overall* pada *Sustainability Reporting Award* 2016.

Pertanyaan Penelitian

Adapun pertanyaan pada penelitian ini, yaitu

- a. Apakah laporan keberlanjutan yang disusun menggunakan prinsip materialitas, aspek yang diungkapkan menjadi lebih sedikit jika dibandingkan dengan laporan keberlanjutan yang belum menerapkan prinsip materialitas?
- b. Apakah ada aspek pada laporan keberlanjutan setelah menerapkan prinsip materialitas, yang dianggap tidak material serta tidak diungkapkan bagi pelapor namun diungkapkan pada laporan keberlanjutan sebelum penerapan prinsip materialitas? Jika ada, bagaimanakah tingkat pentingnya aspek yang tidak diungkapkan pada laporan keberlanjutan setelah penerapan prinsip materialitas bagi para pembaca?

Tujuan Penelitian

Berdasarkan permasalahan yang sudah dipaparkan di atas, maka tujuan penelitian ini, yaitu

- a. Mengetahui perbedaan aspek yang diungkapkan pada laporan keberlanjutan sebelum dan setelah penerapan prinsip materialitas.
- b. Mengidentifikasi aspek pada laporan keberlanjutan setelah menerapkan prinsip materialitas, yang dianggap tidak material serta tidak diungkapkan bagi pelapor namun diungkapkan pada laporan keberlanjutan sebelum penerapan prinsip materialitas, serta tingkat pentingnya aspek yang tidak diungkapkan pada laporan keberlanjutan setelah penerapan prinsip materialitas bagi para pembaca.

Ruang Lingkup dan Batasan Penelitian

Penelitian ini dilakukan menggunakan data pedoman pelaporan keberlanjutan dan laporan keberlanjutan Perusahaan Gas Negara. Penelitian ini akan membahas mengenai perbedaan antara pedoman pelaporan keberlanjutan sebelum dan setelah penerapan prinsip materialitas, yaitu perbedaan antara GRI-3.1 dengan GRI-4 dan Standar GRI. Penelitian ini juga akan membahas perbedaan laporan keberlanjutan sebelum dan setelah penerapan prinsip materialitas, yaitu

perbedaan antara laporan keberlanjutan Perusahaan Gas Negara tahun 2011 dan 2012 dengan 2013, 2014, 2015 dan 2016.

Laporan Keberlanjutan

Laporan keberlanjutan (*sustainability report*) adalah praktek pengukuran, pengungkapan dan upaya akuntabilitas dari kinerja perusahaan dalam mencapai tujuan pembangunan berkelanjutan kepada para pemangku kepentingan baik internal maupun eksternal. 'Laporan keberlanjutan' merupakan sebuah istilah umum yang dianggap sinonim dengan istilah lainnya untuk menggambarkan laporan mengenai dampak ekonomi, lingkungan, dan sosial (misalnya *triple bottom line*, laporan pertanggungjawaban perusahaan, dan lain sebagainya) (Pedoman Laporan Keberlanjutan GRI-3.0)

Menurut Elkington (1997) laporan keberlanjutan memuat informasi kinerja keuangan dan informasi non keuangan. Informasi non keuangan terdiri dari informasi aktivitas dan tanggung jawab kepada sosial dan lingkungan perusahaan. Laporan keberlanjutan juga memungkinkan perusahaan agar mampu tumbuh secara berkesinambungan (*sustainable performance*).

Stakeholder Theory

Menurut Ghozali dan Chariri (2007), teori *stakeholder* menyatakan bahwa perusahaan bukanlah entitas yang hanya beroperasi untuk kepentingan sendiri, namun harus memberikan manfaat kepada seluruh *stakeholder*-nya (pemegang saham, kreditor, konsumen, *supplier*, pemerintah, masyarakat, analis, dan pihak lain). Kelompok *stakeholder* inilah yang menjadi bahan pertimbangan bagi manajemen perusahaan dalam mengungkap atau tidak suatu informasi di dalam laporan perusahaan tersebut. Tujuan utama dari teori *stakeholder* adalah untuk membantu manajemen perusahaan dalam meningkatkan penciptaan nilai sebagai dampak dari aktivitas-aktivitas yang dilakukan dan meminimalkan kerugian yang mungkin muncul bagi *stakeholder*.

Donaldson dan Preston (1995) juga memberikan pernyataan bahwa *stakeholder theory* memperluas tanggungjawab organisasi kepada seluruh pemangku kepentingan tidak hanya kepada investor atau pemilik. Ullman (1985) berpendapat bahwa power *stakeholder* berhubungan dengan postur strategis (*strategic posture*) yang diadopsi oleh perusahaan.

Menurutnya, *strategic posture* menggambarkan model reaksi yang ditunjukkan oleh pengambil keputusan kunci perusahaan terhadap tuntutan sosial. Teori *stakeholder* ini menguatkan perusahaan untuk mengungkapkan laporan keberlanjutan yang berisi informasi terkait aktivitas bisnisnya, karena perusahaan bukan hanya untuk dirinya sendiri namun ada para pemangku kepentingan yang terkait dengan operasi bisnis perusahaan.

Legitimacy Theory

Dowling dan Pfeffer (1975) menjelaskan bahwa teori legitimasi sangat bermanfaat dalam menganalisis perilaku organisasi dengan sebab

Karena legitimasi adalah hal yang penting bagi organisasi, batasan-batasan yang ditekankan oleh norma-norma dan nilai-nilai sosial, dan reaksi terhadap batasan tersebut mendorong pentingnya analisis perilaku organisasi dengan memperhatikan lingkungan. (p.131):

Legitimacy theory dan *stakeholders theory* merupakan teori yang menjelaskan motivasi para manajer atau organisasi untuk melakukan pengungkapan laporan berkelanjutan. Jika teori *stakeholders* dimotivasi oleh pertanggungjawaban kepada para pemangku kepentingan, maka *legitimacy theory* menggunakan motivasi untuk mendapatkan pengesahan atau penerimaan dari masyarakat. *Legitimacy theory* menegaskan bahwa perusahaan terus berupaya untuk memastikan bahwa mereka beroperasi dalam bingkai dan norma yang ada dalam masyarakat atau lingkungan dimana perusahaan berada, dimana mereka berusaha untuk memastikan bahwa aktifitas mereka (perusahaan) diterima oleh pihak luar sebagai suatu yang sah.

Pedoman Pelaporan Keberlanjutan GRI-3.1

Laporan keberlanjutan yang menggunakan Pedoman pelaporan keberlanjutan GRI-3.1, mengharuskan pembuat laporan untuk menyatakan pada tingkatan mana Pedoman Pelaporan GRI-3.1 yang mereka gunakan. Pernyataan ini disesuaikan dengan “tingkatan penerapan GRI-3.1” yang telah diatur dalam pedoman. Tingkat penerapan yang digunakan oleh pelapor akan memberikan gambaran mengenai aspek Pedoman pelaporan keberlanjutan GRI-3.1 mana saja yang telah digunakan dalam menyiapkan laporan.

Report Application Level	C	C+	B	B+	A	A+
Profile Disclosures	Report on: 1.1 2.1- 2.10 3.1- 3.8, 3.10- 3.12 4.1- 4.4, 4.34- 4.35	Report on all criteria listed for Level C plus: 1.2 3.3, 3.13 4.5- 4.33, 4.36- 4.37	Same as requirement for Level B			
Disclosures on Management Approach	Not Required	Management Approach Disclosures for each Indicator Category	Management Approach Disclosures for each Indicator Category	Management Approach disclosed for each Indicator Category		
Performance Indicators & Sector Supplement Performance Indicators	Report fully on a minimum of any 10 Performance Indicators, including at least one from each of: social, economic, and environment.**	Report fully on a minimum of any 20 Performance Indicators, at least one from each of: economic, environment, human rights, labor, society, product responsibility.***	Report fully on a minimum of any 20 Performance Indicators, at least one from each of: economic, environment, human rights, labor, society, product responsibility.***	Respond on each core and Sector Supplement indicator with due regard to the materiality Principle by either: a) reporting on the indicator or b) explaining the reason for its omission.		

* Sector supplement in final version
** Performance indicators may be selected from any finalized Sector Supplement, but 7 of the 10 must be from the original GRI Guidelines
*** Performance indicators may be selected from any finalized Sector Supplement, but 14 of the 20 must be from the original GRI Guidelines

Gambar 1 Kriteria Report Application Level (GRI, 2011, p.AL.2)

Report application level terdiri atas C, C+, B, B+, A dan A+. Masing-masing level memiliki kriteria pelaporan yang mencerminkan cakupan penerapan atas aspek yang diatur dalam Pedoman pelaporan keberlanjutan GRI-3.1. Level C memiliki pengungkapan aspek yang lebih sedikit dibandingkan level B, dan yang terbaik adalah level A. Sebuah organisasi dapat menyatakan nilai “plus” (+) pada setiap tingkatan (misalnya C+, B+, A+), jika telah menggunakan *report externally assured*. Indikator penentuan level dijelaskan pada gambar 1.

Pedoman Pelaporan Keberlanjutan GRI-4

Prinsip materialitas dalam Pedoman pelaporan keberlanjutan GRI-4 yaitu laporan harus mencakup aspek yang mencerminkan dampak ekonomi, lingkungan dan sosial yang signifikan dari organisasi atau secara substansial memengaruhi asesmen dan keputusan pemangku kepentingan. Prinsip materialitas ini memberikan kesempatan kepada pelapor untuk menentukan sendiri konten yang akan dilaporkan. Pelapor diberikan kebebasan untuk memilih dan melakukan penilaian akan aspek yang ada. Aspek yang dinilai material akan menjadi aspek material dan diungkapkan dalam laporan keberlanjutan.

Pedoman pelaporan keberlanjutan GRI-4 memberikan penjelasan mengenai langkah yang akan dilakukan oleh organisasi pelapor dalam menentukan konten laporan keberlanjutannya. Langkah tersebut dirancang untuk memandu pelapor dalam menerapkan prinsip prinsip pada proses penentuan konten. Langkah dalam menentukan aspek material dan *boundary* dalam Pedoman pelaporan keberlanjutan GRI-4 adalah

Langkah 1 : Identifikasi.

Proses ini dimulai dengan melakukan identifikasi aspek dan topik relevan lainnya, dan

boundary, yang dipertimbangkan untuk dilaporkan. Identifikasi ini didasarkan pada prinsip konteks keberlanjutan dan pelibatan pemangku kepentingan. Saat menilai sejumlah kemungkinan topik yang relevan, organisasi harus melakukan uji yang mendasari kedua prinsip tersebut. Organisasi harus mengidentifikasi aspek atau topik lainnya yang relevan berdasarkan dampak yang terkait dengan semua kegiatan, produk, layanan dan hubungan, terlepas dari apakah dampak tersebut terjadi di dalam atau di luar organisasi. Bagi organisasi yang baru mengenal pelaporan keberlanjutan biasanya akan fokus pada dampak yang terjadi di dalam organisasi, selanjutnya sejalan dengan semakin matangnya praktik pelaporan, dampak di luar organisasi yang lebih luas harus dipertimbangkan.

Langkah 2 : Prioritas.

Langkah selanjutnya dalam menentukan konten laporan adalah memprioritaskan aspek dan topik relevan lainnya dari langkah 1. Prioritas dilakukan untuk mengidentifikasi hal-hal material yang akan dilaporkan. Prioritas harus berdasarkan prinsip materialitas dan pelibatan pemangku kepentingan. Saat menetapkan tingkat prioritas, organisasi harus melakukan uji yang mendasari kedua prinsip ini.

Langkah 3 : Validasi.

Langkah ini diikuti dengan validasi. Validasi menerapkan prinsip kelengkapan dan pelibatan pemangku kepentingan untuk mematangkan proses identifikasi konten laporan. Saat memvalidasi aspek material yang teridentifikasi (atau topik material lainnya), organisasi harus melakukan uji yang mendasari kedua prinsip ini. Hasil dari tiga langkah pertama di atas adalah daftar aspek material (dan topik material lainnya) dan *boundary*. Daftar final aspek material (dan topik material lainnya) akan menentukan daftar pengungkapan standar khusus apa yang harus disusun oleh organisasi terkait dengan aspek tersebut, yang harus diungkapkan dalam laporan.

Langkah 4 : Reviu

Terakhir, setelah laporan diterbitkan, organisasi harus melakukan reviu terhadap laporannya – langkah 4. Reviu ini dilakukan saat organisasi sedang menyiapkan siklus pelaporan berikutnya. Reviu berfokus tidak hanya pada aspek material

dalam periode pelaporan sebelumnya tetapi juga mempertimbangkan kembali prinsip pelibatan pemangku kepentingan dan konteks keberlanjutan. temuan-temuan dari kegiatan ini akan memberikan informasi dan masukan bagi langkah identifikasi pada siklus pelaporan berikutnya

Standar Pelaporan Keberlanjutan (Standar GRI) Laporan keberlanjutan dibuat berdasarkan pedoman pelaporan keberlanjutan, namun pada tahun 2016, *Global Sustainability Standards Board* (GSSB) menerbitkan standar pelaporan keberlanjutan yang disebut Standar GRI. Standar GRI dibuat berdasarkan masukan dari para pemangku kepentingan yang ahli dalam waktu yang lama. Mereka merupakan perwakilan praktik ekonomi, lingkungan dan sosial dari berbagai belahan dunia. Standar GRI diperkenalkan di Indonesia pada tanggal 8 Juni 2017 di Jakarta. Standar ini wajib diterapkan untuk laporan atau materi lain yang dipublikasikan pada atau setelah 1 Juli 2018. Beberapa perusahaan yang ada di Indonesia, telah terlebih dahulu menerapkan Standar GRI ini untuk laporan keberlanjutan tahun 2016 yang dipublikasikan pada 2017. Hal ini terjadi karena sifat dari pengungkapan laporan keberlanjutan di Indonesia, bersifat sukarela (OJK, 2017). Hal yang perlu ditekankan, bahwa sebelumnya panduan dalam menyusun laporan hanya berupa pedoman, namun sekarang diganti menjadi sebuah standar.

Hal baru di dalam Standar GRI ini adalah adanya struktur modular yang baru. Standar GRI adalah seperangkat modular yang saling terkait. Standar ini merupakan gabungan dari pedoman GRI 4 dan pedoman pelaksanaan. Terdapat tiga kategori umum dan tiga kategori khusus di dalam standar ini. Format dan kalimat di dalam standar ini dibuat lebih jelas sehingga memudahkan dalam membedakan persyaratan, rekomendasi dan panduan. Perbaikan juga dilakukan pada bagian cara untuk mendefinisikan batasan topik, melaporkan topik yang tidak tercakup dalam laporan, serta aspek mengenai karyawan dan pekerja dibuat lebih jelas. Beberapa aspek yang mengalami pengulangan pada pedoman pelaporan keberlanjutan GRI 4, mengalami penggabungan pada Standar GRI ini untuk memperbaiki arus logis Standar. Konsep utama yang telah ada pada pedoman pelaporan keberlanjutan GRI 4 tetap dibawa, bahwa adanya penekanan yang dilaporkan hanyalah pada

topik yang material. Hal ini meminimalisir dampak yang akan terjadi pada proses pelaporan.

Tinjauan Pustaka

Lamborghini (2013) melakukan penelitian untuk menemukan perbedaan pada setiap aspek indikator kinerja, seperti ekonomi, lingkungan dan sosial. Sosial terdiri dari sub aspek tenaga kerja praktek dan pekerjaan yang layak, hak asasi manusia, masyarakat dan tanggung jawab produk. Lamborghini memberikan penjelasan atas pendapatnya, mengenai alasan beberapa perbedaan antara pedoman versi sebelumnya (GRI-3.1) dengan pedoman versi baru (GRI-4).

Wagner (2017) juga melakukan penelitian berdasarkan kaca mata politik teori *Corporate Social Responsibility (CSR)*. Wagner menyimpulkan beberapa hal, pertama bahwa GRI-4 membuat hambatan yang lebih banyak untuk diadopsi karena banyaknya persyaratan, namun hambatan itu bisa berkurang, karena adanya prinsip materialitas yang memberikan peluang kepada pelapor untuk memilih aspek yang ingin diungkapkan. Kedua, gagasan materialitas membuat tidak adanya tolak ukur yang sebanding, sehingga mempersulit penilaian kualitas bagi para pemangku kepentingan.

Penelitian ini terdiri dari analisa yang lebih mendalam dibandingkan dua penelitian diatas. Dua penelitian diatas hanya berfokus pada perbedaan yang ada pada pedoman pelaporan keberlanjutan sebelum dan setelah diterapkannya prinsip materialitas. Sedangkan, pada penelitian ini setelah mengetahui perbedaan yang ada pada pedoman pelaporan keberlanjutan, peneliti melakukan identifikasi pada laporan keberlanjutan Perusahaan Gas Negara untuk mengetahui perbedaan aspek yang diungkapkan oleh Perusahaan Gas Negara sebelum dan setelah penerapan prinsip materialitas

METODE PENELITIAN

Penelitian ini memiliki tujuan studi deskriptif. Sekaran (2013) menjelaskan bahwa, studi deskriptif menampilkan data yang bermakna dengan maksud untuk (1) memahami karakteristik atas suatu kelompok, (2) memikirkan berbagai aspek dalam situasi tersebut, (3) menimbulkan gagasan untuk penelitian lebih lanjut, dan (4) menyimpulkan keputusan sederhana terkait penelitian tersebut. Penelitian ini menggunakan pendekatan penelitian *content analysis*. *Content*

analysis adalah suatu teknik untuk menghasilkan sebuah kesimpulan yang dapat ditiru dan valid dari teks dan konteksnya (Krippendorff, 2013).

Sumber data penelitian ini adalah sumber data tertulis dan wawancara. Sumber data tertulis diperoleh dari pedoman pelaporan keberlanjutan dan laporan keberlanjutan Perusahaan Gas Negara. Pedoman pelaporan keberlanjutan yang digunakan terdiri atas Pedoman pelaporan keberlanjutan GRI 3.1, GRI 4, dan Standar GRI. Laporan keberlanjutan Perusahaan Gas Negara yang digunakan tahun 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 dan 2016. Laporan keberlanjutan Perusahaan Gas Negara tahun 2011 dan 2012 menggunakan pedoman pelaporan keberlanjutan GRI 3.1, sedangkan laporan keberlanjutan Perusahaan Gas Negara tahun 2013 sampai 2015 menggunakan pedoman pelaporan keberlanjutan GRI 4, serta laporan keberlanjutan Perusahaan Gas Negara tahun 2016 menggunakan Standar GRI.

Wawancara dilakukan menggunakan media kuesioner. Kuesioner bertujuan untuk membuat penilaian terkait aspek yang ditemukan tidak diungkapkan setelah penerapan prinsip materialitas, namun aspek tersebut diungkapkan sebelum penerapan prinsip materialitas. Kuesioner ditujukan kepada responden yang mewakili penilaian pembaca akan penting atau tidaknya informasi terkait aspek tersebut diungkapkan dalam laporan keberlanjutan. Responden yang dipilih untuk mengisi kuisisioner ini adalah akademisi (dosen) dan praktisi (auditor). Dosen yang dipilih adalah dosen Akuntansi dengan konsentrasi akuntansi keuangan. Auditor yang dipilih adalah auditor internal. Pertanyaan kuesioner dibuat setelah mendapatkan kesimpulan dari analisis konten laporan keberlanjutan.

Teknik pengumpulan data yang dilakukan dalam penelitian ini menggunakan teknik pengumpulan data dokumen dan kuesioner. Menurut Sugiyono (2008) dokumen merupakan catatan peristiwa yang sudah berlalu, bisa berbentuk tulisan, gambar atau karya lainnya. Dokumen yang digunakan berupa laporan keberlanjutan dan pedoman pelaporan keberlanjutan. Penulis memperoleh laporan keberlanjutan Perusahaan Gas Negara dengan mengakses website resmi Perusahaan Gas Negara dan memperoleh Pedoman pelaporan keberlanjutan GRI-4 dengan mengakses website resmi GRI.

Pada penelitian ini kuesioner diberikan melalui media elektronik, dengan mengirimkan link *google form* kuesioner kepada para responden yang sesuai dengan kriteria yang telah dijelaskan pada poin 3.3 terkait jenis data. Proses pengiriman dapat melalui aplikasi perpesanan dan melalui surat elektronik. Responden dapat menjawab pertanyaan yang telah disediakan pada *google form* dengan mengisi terlebih dahulu data pribadi responden yang bersangkutan. Responden hanya butuh memilih angka yang sesuai dengan penilaian mereka terhadap masing masing aspek. Responden dapat menjawab dimanapun responden berada, selama terhubung dengan internet dan memiliki alat elektronik yang mendukung, seperti telepon pintar atau komputer jinjing. Jawaban dari para responden langsung dapat peneliti lihat pada akun google peneliti.

Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis data kualitatif, mengikuti konsep Spradley (1980) dan disesuaikan dengan tahapan penelitian ini. Menurut Spradley, analisis dalam data kualitatif disesuaikan dengan tahapan dalam penelitian :

1) Analisis Domain (*Domain Analysis*)

Analisis domain dilakukan untuk memperoleh gambaran umum dan menyeluruh tentang objek penelitian. Dalam penelitian ini dilakukan untuk memperoleh gambaran umum pedoman pelaporan keberlanjutan. Peneliti mengidentifikasi berbagai kategori yang ada pada masing-masing pedoman pelaporan keberlanjutan GRI 3.1, GRI 4 dan Standar GRI.

2) Analisis Taksonomi (*Taxonomic Analysis*)

Analisis taksonomi dilakukan setelah mengetahui domain yang ada pada penelitian. Domain terpilih selanjutnya dijabarkan menjadi lebih rinci untuk mengetahui struktur internalnya. Pada penelitian ini setelah diketahui kategori pada setiap pedoman pelaporan keberlanjutan, selanjutnya dilakukan identifikasi aspek yang ada pada masing masing kategori pada pedoman pelaporan keberlanjutan.

3) Analisis Komponensial (*Componential Analysis*)

Analisis dengan mencari ciri spesifik pada setiap struktur internal dengan cara mengkontraskan antar elemen. Pada analisis komponensial, yang dicari untuk diorganisasikan dalam

domain bukanlah keserupaan dalam domain, tetapi justru yang memiliki perbedaan atau yang kontras. Pada penelitian ini, setelah peneliti mengetahui aspek yang ada pada pedoman pelaporan keberlanjutan GRI-3.1, GRI-4 dan Standar GRI, lalu dilakukan perbandingan untuk mencari perbedaan aspek antara pedoman pelaporan keberlanjutan GRI-3, GRI-4, dan Standar GRI.

Tabel 1 Format tabel perbandingan aspek pedoman pelaporan keberlanjutan

GRI 3.1	GRI 4	Standar GRI

Tabel 1 membantu peneliti dalam memudahkan proses identifikasi perbandingan. Peneliti memulai dengan memasukkan aspek dan indikator yang ada pada pedoman pelaporan keberlanjutan GRI-3 pada kolom sebelah kiri. Kemudian peneliti mengidentifikasi indikator yang memiliki kesamaan tujuan pada pedoman pelaporan keberlanjutan GRI-4 dengan pedoman pelaporan keberlanjutan GRI-3. Indikator pada GRI 4 yang memiliki kesamaan tujuan dengan GRI 3.1, diletakkan pada baris yang sama. Aspek dan indikator tambahan pada GRI 4 yang belum ada pada GRI 3.1 diletakkan pada baris selanjutnya, dengan posisi kosong pada kolom sebelah kiri (kolom GRI 3.1).

Aspek dan indikator pada standar GRI mendapatkan perlakuan yang sama dengan langkah yang dilakukan sebelumnya. Peneliti mengidentifikasi indikator pada Standar GRI yang memiliki kesamaan tujuan dengan GRI 4, kemudian meletakkan pada baris yang sama. Aspek dan indikator tambahan pada Standar GRI yang belum ada pada GRI 4 diletakkan pada baris selanjutnya, dengan posisi kosong pada kolom tengah (kolom GRI 4). Pada tahap ini, peneliti sudah bisa menemukan perbedaan antara aspek dan indikator yang diatur antar kerangka pelaporan keberlanjutan.

Peneliti kemudian melakukan identifikasi terkait masing masing aspek tersebut di dalam laporan keberlanjutan Perusahaan Gas Negara. Peneliti menggunakan tabel 2 untuk memudahkan proses identifikasi. Peneliti mencantumkan halaman yang menampilkan aspek yang sesuai dengan kerangka pedoman pada baris yang sama. Laporan keberlanjutan Perusahaan

Gas Negara tahun 2011 dan 2012 berdasar pada pedoman pelaporan GRI 3.1. Pedoman pelaporan GRI 4 menjadi kerangka untuk laporan keberlanjutan Perusahaan Gas Negara tahun

2013 sampai 2015. Laporan keberlanjutan Perusahaan Gas Negara tahun 2016 menggunakan kerangka Standar GRI.

Tabel 1 Format tabel perbandingan aspek pedoman pelaporan keberlanjutan dan identifikasi pada laporan keberlanjutan Perusahaan Gas Negara

GRI 3.1	2011 (hal)	2012 (hal)	GRI 4	2013 (hal)	2014 (hal)	2015 (hal)	Standar GRI	2016 (hal)

Langkah selanjutnya, setelah selesai mengidentifikasi aspek apa saja yang diungkapkan pada laporan keberlanjutan Perusahaan Gas Negara, dilakukan perbandingan antara laporan keberlanjutan sebelum menerapkan prinsip materialitas dan setelah menerapkan prinsip materialitas. Laporan keberlanjutan Perusahaan Gas Negara tahun 2011 dan 2012 belum menerapkan prinsip materialitas terkait pemilihan aspek, namun untuk tahun 2013 sampai tahun 2016, Perusahaan Gas Negara menerapkan prinsip materialitas. Jadi, bisa disimpulkan bahwa perbandingan yang akan dilakukan, merupakan perbandingan antara hasil identifikasi aspek pada laporan keberlanjutan tahun 2011 dan 2012 dengan laporan keberlanjutan tahun 2013, 2014, 2015 dan 2016.

Perbandingan antara aspek pada laporan keberlanjutan sebelum dan setelah penerapan prinsip materialitas dalam pemilihan aspek dilakukan dengan cara, peneliti melihat apakah ada aspek yang diungkapkan pada laporan keberlanjutan sebelum penerapan prinsip materialitas (tahun 2011 dan 2012) namun aspek terkait tersebut tidak diungkapkan pada laporan keberlanjutan setelah penerapan prinsip materialitas (tahun 2013 sampai 2016). Hal ini berlaku jika kerangka pedoman pelaporan keberlanjutan sama sama mengatur terkait aspek tersebut melalui indikatornya. Proses ini dapat dilakukan dengan dibantu tabel 3.2 yang telah diisi sebelumnya. Peneliti dapat mengidentifikasi di setiap baris yang ada pada tabel 3.2. Aspek pada baris yang sama menunjukkan tujuan aspek yang sama.

4) Analisis Tema (*Discovering Themes*)

Analisis tema merupakan upaya untuk mencari benang merah dari hasil analisis domain, taksonomi, dan komponensial. Pada penelitian ini

analisis tema dilakukan dengan membuat pertanyaan dalam bentuk kuesioner. Kuisisioner digunakan untuk membahas aspek yang diungkapkan pada laporan keberlanjutan Perusahaan Gas Negara sebelum penerapan prinsip materialitas (tahun 2011 dan 2012), namun tidak diungkapkan secara menyeluruh pada laporan keberlanjutan setelah penerapan prinsip materialitas (tahun 2013, 2014, 2015 dan 2016). Kuisisioner memiliki tujuan untuk menanyakan pendapat dan penilaian responden akan penting atau tidaknya aspek tersebut diungkapkan oleh Perusahaan Gas Negara sebagai kacamata pembaca yang butuh informasi terkait tanggung jawab perusahaan. Kuisisioner diberikan kepada dosen sebagai perwakilan akademis, dan auditor sebagai perwakilan praktisi.

Teknik Pengujian Data

Dalam menetapkan keabsahan data, Moleong (2014) menentukan empat kriteria teknik pemeriksaan, yaitu derajat kepercayaan (*credibility*), keteralihan (*transferability*), kebergantungan (*dependability*), dan kepastian (*confirmability*). Derajat kepercayaan memiliki tujuan melaksanakan proses bertanya dan mencari tahu jawaban terhadap pertanyaan penelitian sehingga tingkat kepercayaan penemuan dapat dicapai. Pada penelitian ini, peneliti melakukan proses pendalaman dan pemahaman berulang, pada pedoman pelaporan keberlanjutan dan standar keberlanjutan, untuk dapat menemukan jawaban dari pertanyaan penelitian, terkait perbedaan antara ketiga pedoman yang diteliti. Peneliti juga melakukan pendalaman dan pemahaman berulang, pada laporan keberlanjutan Perusahaan Gas Negara, untuk dapat menjawab pertanyaan penelitian, terkait mengidentifikasi aspek yang diungkapkan pada laporan keberlanjutan Perusahaan Gas negara tahun 2011 sampai 2016.

Kriteria keteralihan sebagai persoalan empiris yang bergantung pada persamaan antara konteks pengirim dan penerima, sehingga peneliti harus mencari dan mengumpulkan kejadian empiris tentang kesamaan konteks. Peneliti juga harus bertanggung jawab menyediakan data deskriptif secukupnya untuk membuat keputusan. Kriteria kebergantungan yang merupakan substitusi istilah reliabilitas, dimana dilakukan replikasi studi. Reliabilitas tercapai jika dilakukan pengulangan suatu studi dalam suatu kondisi yang sama dan hasilnya secara esensial sama (Moleong, 2014).

Penelitian ini peneliti dibantu oleh seorang mahasiswa Magister Akuntansi Universitas Gadjah Mada. Dia akan melakukan analisa data dengan teknik analisa data yang sama dengan yang peneliti lakukan, serta dengan data yang sama dengan data yang peneliti gunakan. Terakhir kriteria kepastian yang berasal dari konsep objektivitas. Sesuatu objektif atau tidak bergantung pada persetujuan beberapa orang terhadap pandangan, pendapat dan penemuan seseorang. Jadi, objektivitas-subjektivitasnya suatu hal bergantung pada orang seorang (Moleong, 2014). Pada penelitian ini, objektivitas bisa didapatkan berdasarkan data kuisioner yang diperoleh dari beberapa responden. Responden akan memberikan pendapat berupa penilaian pada berbagai aspek yang ditemukan peneliti pada langkah ketiga teknik penelitian ini.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Analisis Domain (Domain Analysis)

Analisis domain dilakukan untuk memperoleh gambaran umum dan menyeluruh tentang objek penelitian. Penelitian ini dimulai dengan melakukan identifikasi untuk memperoleh gambaran umum pedoman pelaporan keberlanjutan. Peneliti menemukan berbagai kategori yang ada pada pedoman pelaporan keberlanjutan GRI-3.1, GRI-4 dan Standar GRI. Kategori yang ada pada pedoman pelaporan keberlanjutan secara umum sama, namun terdapat perbedaan pengelompokan yang dibuat di pedoman terbaru selanjutnya. Secara umum, pedoman pelaporan keberlanjutan terdiri atas profil dan strategi organisasi, kemudian dilanjutkan penjelasan mengenai dampak ekonomi, lingkungan, dan sosial yang dilakukan perusahaan terkait.

Secara umum, kerangka inti dari pedoman pelaporan keberlanjutan versi lama dan versi baru ini masih sama. Pedoman ini terdiri atas pembuka berupa pengenalan terkait profil organisasi yang kemudian diikuti pengungkapan mengenai ekonomi, lingkungan dan sosial. Secara lebih rinci, terdapat berbagai aspek yang ditambahkan untuk menambah detailnya pedoman pelaporan ini dan juga berbagai aspek yang digabungkan atau dihilangkan.

Dimulai dari bagian profil, pada GRI 3.1 profil dikelompokkan menjadi lima kategori yaitu strategi dan analisis; profil organisasi; parameter Laporan; tata kelola, komitmen, dan perjanjian; dan pendekatan manajemen dan indikator kinerja. Pada GRI 4 bagian profil mengalami perubahan menjadi bagian pengungkapan standar umum. Pengungkapan standar umum ini dikelompokkan menjadi tujuh bagian. Kategori pendekatan manajemen dan indikator kinerja yang sebelumnya di GRI 3.1 dimasukkan kepada bagian profil, namun pada GRI 4 dimasukkan kepada standar khusus yang melebur dengan kategori ekonomi, lingkungan dan sosial. Pada GRI 4 juga ditambahkan tiga kategori di pada pengungkapan standar umum ini, yaitu aspek material dan boundary teridentifikasi, keterlibatan pemangku kepentingan, dan etika dan integritas. Aspek material dan boundary teridentifikasi, dan keterlibatan pemangku kepentingan yang merupakan kategori tambahan, sebelumnya telah ada pada pedoman GRI 3.1 namun digabung dengan kategori lainnya dan belum berdiri sendiri. Kategori etika dan integritas sebagai sesuatu yang baru dalam pedoman pelaporan keberlanjutan, untuk pedoman yang lebih baik. Pada Standar GRI, kategori di bagian pengungkapan umum tidak mengalami perubahan jika dibandingkan dengan kategori pada pengungkapan standar umum pedoman GRI 4.

Bagian kedua pedoman yang merupakan inti dari laporan keberlanjutan, pada pedoman pelaporan GRI 3.1 dikelompokkan menjadi enam bagian, sedangkan pada pedoman GRI 4 dan Standar GRI hanya dikelompokkan menjadi tiga bagian saja, yaitu kategori ekonomi, lingkungan dan sosial. Kategori hak asasi manusia, masyarakat dan tanggung jawab produk yang sebelumnya pada pedoman GRI 3.1 berdiri sendiri, pada pedoman GRI 4 dan pedoman Standar GRI dimasukkan ke dalam kategori sosial.

Analisis Taksonomi (*Taxonomic Analysis*)

Analisis taksonomi dilakukan setelah mengetahui domain yang ada pada penelitian. Domain itu selanjutnya dijabarkan menjadi lebih rinci untuk mengetahui struktur internalnya. Pada penelitian ini, setelah diketahui kategori pada setiap pedoman pelaporan keberlanjutan GRI 3.1, GRI 4, dan Standar GRI, dilakukan identifikasi aspek yang ada pada masing masing kategori pada pedoman pelaporan keberlanjutan tersebut.

Perbedaan Aspek antara Pedoman Pelaporan Keberlanjutan GRI 3.1, GRI 4 dan Standar GRI. Aspek dalam pedoman pelaporan keberlanjutan merupakan penjelasan lebih lanjut dari kategori utama pedoman tersebut. Aspek juga akan dijelaskan lebih lanjut oleh indikator indikator yang dimiliki oleh masing masing aspek tersebut. Indikator membantu para penyusun dalam menyiapkan laporan keberlanjutan. Pada lampiran 4 ditampilkan perbedaan aspek dan indikator antara pedoman pelaporan keberlanjutan GRI 3.1, GRI 4 dan Standar GRI yang lengkap. Aspek dan indikator yang ada pada

pedoman GRI 3.1 tidak sama secara detail dengan pedoman GRI 4 dan Standar GRI, namun secara umum aspek dan indikator yang dimiliki hampir sama dengan sedikit perbedaan yang tidak terlalu berarti. Penjelasannya akan dibahas sebagai berikut.

Pembahasan dimulai pada bagian pengenalan perusahaan. Indikator yang menjelaskan mengenai struktur operasi diatur oleh pedoman GRI 3 namun hal ini dihilangkan pada pedoman GRI 4 dan Standar GRI. Pada pedoman GRI 4 terdapat indikator G4-12 dan pada Standar GRI indikator 102-9, tentang rantai pasokan. Indikator ini sebelumnya tidak ada pada pedoman GRI 3.1. Indikator rantai pasokan ditambahkan pada GRI 4 di kategori profil organisasi, dan hal ini dipertahankan pada Standar GRI. Informasi mengenai karyawan dan pekerja lainnya diwakilkan oleh indikator G4-10 pada pedoman GRI 4 dan indikator 102-8 pada Standar GRI, yang juga masuk ke dalam kategori pengungkapan umum. Berbeda dengan pedoman GRI 3.1, informasi mengenai karyawan digabungkan saja pada kategori sosial.

Tabel 4. 1 Perbedaan Aspek antara Pedoman Pelaporan Keberlanjutan GRI 3.1, GRI 4 dan Standar GRI.

Pengungkapan	GRI 3.1	GRI 4	Standar GRI
Struktur Operasi	Ada	Tidak ada	Tidak Ada
Rantai Pasokan	Tidak ada	Ada	Ada
Proses Pelimpahan Otoritas	Tidak ada	Ada	Ada
Evaluasi Kinerja Badan Tata Kelola Tertinggi	Tidak ada	Ada	Ada
Remunerasi dan Insentif	Tidak ada	Ada	Ada
Strategi dan Perencanaan mengelola lingkungan masa depan	Ada	Tidak Ada	Tidak Ada
Dampak Transportasi pada Lingkungan	Ada	Ada	Tidak Ada
Mekanisme Pengaduan Masalah	Tidak Ada	Ada	Tidak Ada
Penilaian Lingkungan Pemasok	Tidak Ada	Ada	Ada
Asesmen pemasok atas ketenagakerjaan	Tidak Ada	Ada	Tidak Ada
Operasi yang telah direviu dampak HAM	Ada	Ada	Tidak Ada
Pencegahan dampak negatif aktual terhadap masyarakat lokal	Ada	Tidak Ada	Tidak Ada
Nilai Moneter denda yang signifikan	Ada	Ada	Tidak Ada
Penilaian sosial pemasok baru	Tidak Ada	Ada	Ada

Tabel 4. 1 Perbedaan Aspek antara Pedoman Pelaporan Keberlanjutan GRI 3.1, GRI 4 dan Standar GRI.

Pengungkapan	GRI 3.1	GRI 4	Standar GRI
Mekanisme pengaduan dampak terhadap masyarakat	Tidak Ada	Ada	Tidak Ada

Pembahasan dimulai pada bagian pengenalan perusahaan. Indikator yang menjelaskan mengenai struktur operasi diatur oleh pedoman GRI 3 namun hal ini dihilangkan pada pedoman GRI 4 dan Standar GRI. Pada pedoman GRI 4 terdapat indikator G4-12 dan pada Standar GRI indikator 102-9, tentang rantai pasokan. Indikator ini sebelumnya tidak ada pada pedoman GRI 3.1. Indikator rantai pasokan ditambahkan pada GRI 4 di kategori profil organisasi, dan hal ini dipertahankan pada Standar GRI. Informasi mengenai karyawan dan pekerja lainnya diwakili oleh indikator G4-10 pada pedoman GRI 4 dan indikator 102-8 pada Standar GRI, yang juga masuk ke dalam kategori pengungkapan umum. Berbeda dengan pedoman GRI 3.1, informasi mengenai karyawan digabungkan saja pada kategori sosial.

Hal terkait tata kelola, informasi mengenai proses pelimpahan otoritas atau wewenang diatur oleh GRI 4 melalui indikator G4-35 dan oleh Standar GRI melalui indikator 102-19. Pedoman GRI 3.1 belum ada mengatur indikator terkait bagaimana proses pelimpahan otoritas ini. Kompetensi dan evaluasi kinerja badan tata kelola tertinggi menjadi satu aspek pada kategori tata kelola GRI 4 dan Standar GRI, namun GRI 3.1 belum menyiapkan aspek terkait hal ini di dalam pedomannya. Peran badan tata kelola tertinggi dalam mengevaluasi kinerja ekonomi, lingkungan, dan sosial juga menjadi satu aspek pada kategori tata kelola GRI 4 dan Standar GRI, namun GRI 3.1 belum menyiapkan aspek terkait hal ini. Remunerasi dan insentif menjadi suatu aspek yang cukup banyak menyita perhatian pedoman GRI 4 dan Standar GRI dengan enam indikator yang menjelaskan terkait hal tersebut. Pedoman GRI 3.1 hanya membahas hal ini dengan satu indikator yang hanya membahas hubungan kompensasi dan kinerja, tanpa membahas bagaimana proses dalam menentukan remunerasi, rasio kompensasi dan remunerasi yang diberikan.

Pembahasan selanjutnya kita lihat pada pengungkapan standar khusus pedoman pelaporan keberlanjutan berbagai edisi ini. Pada bagian

ekonomi tidak ada aspek yang berbeda antar edisi pedoman ini. Pada bagian lingkungan, terdapat hal yang disayangkan pada pedoman terbaru, bahwa pada pedoman GRI 3.1 telah memperhatikan bagaimana strategi, kegiatan saat ini, dan perencanaan organisasi di masa depan dalam mengelola dampak pada lingkungan. Namun, hal ini dihilangkan pada pedoman GRI 4 dan Standar GRI, padahal ini merupakan suatu indikator yang juga diperlukan pembaca dalam memahami tindakan organisasi. Masih pada kategori lingkungan, hal terkait dampak transportasi kepada lingkungan dan jumlah investasi untuk lingkungan menjadi perhatian pada pedoman GRI 3.1 dan GRI 4. Namun, pada edisi terbarunya Standar GRI, hal ini dihilangkan dan tidak dijelaskan melalui indikator lagi. Hal terkait mekanisme pengaduan masalah lingkungan yang diajukan dan diselesaikan hanya ada pada pedoman GRI 4 dan dihilangkan pada pedoman terbarunya Standar GRI. Terakhir pedoman ini melakukan perbaikan dengan menambahkan penilaian lingkungan pemasok pada pedoman GRI 4 dan Standar GRI, yang sebelumnya tidak ada diperhatikan pada GRI 3.1.

Bagian ketiga, terkait kategori sosial. Pedoman GRI 4 membuat inovasi dengan mengatur aspek asesmen pemasok atas praktik ketenagakerjaan dan mekanismen pengaduan masalah ketenagakerjaan, namun aspek ini dihilangkan kembali pada pedoman terbaru Standar GRI. Standar GRI juga menghilangkan aspek asesmen terkait persentase operasi yang telah melakukan reviu atau asesmen dampak hak asasi manusia, serta aspek terkait mekanisme dalam pengaduan masalah hak asasi manusia, yang sebelumnya ada pada pedoman GRI 3.1 dan GRI 4. Terkait dengan masyarakat lokal, GRI 3.1 mengatur tindakan pencegahan akan dampak negatif aktual terhadap masyarakat lokal, mengatur bagaimana posisi organisasi dalam kebijakan publik, namun indikator ini dihilangkan pada pedoman GRI 4 dan Standar GRI.

Pada bagian aspek kepatuhan, Standar GRI menghilangkan indikator yang menjelaskan nilai moneter denda yang signifikan, jumlah total sanksi non-moneter atas ketidakpatuhan terhadap undang-undang dan peraturan, yang sebelumnya telah diatur dalam pedoman GRI 3.1 dan GRI 4. Dibalik semua hal yang dihilangkan pada Standar GRI, aspek penilaian sosial pemasok yang baru ada di GRI 4 dipertahankan pada pedoman terbaru ini. Aspek mekanisme pengaduan dampak terhadap masyarakat yang baru diatur dalam pedoman GRI 4 dihilangkan kembali pada Standar GRI. Terakhir, pedoman GRI 3,1 dan GRI 4 memisahkan aspek pelabelan dengan aspek pemasaran, namun pada Standar GRI, hal ini digabungkan menjadi aspek pemasaran dan pelabelan. Sehingga indikator antara dua aspek di pedoman sebelumnya, digabungkan oleh Standar GRI.

Analisis Komponensial (*Componential Analysis*)

Analisis komponensial merupakan analisis dengan mencari ciri spesifik pada setiap struktur internal dengan cara mengkontraskan antar elemen. Pada analisis komponensial, yang dicari untuk diorganisasikan dalam domain bukanlah keserupaan dalam domain, tetapi justru yang memiliki perbedaan atau yang kontras.

Pada langkah sebelumnya peneliti telah mengidentifikasi aspek dan perbedaan yang ada pada Pedoman pelaporan keberlanjutan GRI-3.1, GRI-4 dan Standar GRI. Pada lampiran 4, pedoman GRI 3 diletakkan di kolom sebelah kiri, lalu GRI 4 di kolom tengah dan diikuti Standar GRI di kolom kanan. Aspek yang memiliki keterkaitan diletakkan di baris yang sama, sehingga pedoman pelaporan GRI 3 di kolom sebelah kiri berurutan dari atas ke bawah, berbeda dengan pedoman GRI 4. Pedoman GRI 4 peneliti susun barisnya tidak berurutan dari atas ke bawah, karena setiap aspek pada GRI 4 diletakkan sebaris dengan aspek GRI 3 yang memiliki makna yang sesuai. Begitu juga dengan Standar GRI yang mengikuti baris dari GRI 4.

Langkah selanjutnya dilakukan identifikasi terkait masing masing aspek tersebut di dalam laporan keberlanjutan Perusahaan Gas Negara. Identifikasi dilakukan dengan membaca laporan keberlanjutan Perusahaan Gas Negara dibantu dengan referensi silang yang disediakan di

dalam laporan keberlanjutan Perusahaan Gas Negara. Hasil dari identifikasi tersebut ditampilkan pada lampiran 4 beserta halaman dimana aspek terkait ditemukan pada laporan keberlanjutan.

Perubahan penerapan prinsip materialitas terjadi pada pedoman pelaporan keberlanjutan GRI 4, sehingga laporan keberlanjutan yang dibuat menggunakan pedoman pelaporan keberlanjutan GRI 3.1 disebut sebagai laporan keberlanjutan sebelum adanya perubahan. Laporan keberlanjutan yang dibuat menggunakan pedoman pelaporan keberlanjutan GRI 4 dan Standar GRI disebut sebagai laporan keberlanjutan setelah adanya perubahan. Perbandingan hasil identifikasi aspek pada laporan keberlanjutan sebelum adanya perubahan (tahun 2011 dan 2012) dengan setelah adanya perubahan (tahun 2013, 2014, 2015 dan 2016) dibuat dengan kolom terpisah untuk memudahkan dalam membaca hasil perbandingan peneliti ini. Pada Lampiran 4 ditampilkan perbandingan aspek dan hasil identifikasi tersebut.

Laporan keberlanjutan Perusahaan Gas Negara tahun 2011 mengungkapkan 107 indikator dari 126 indikator yang disediakan pedoman pelaporan laporan keberlanjutan GRI 3.1. Laporan keberlanjutan Perusahaan Gas Negara tahun 2012 mengungkapkan lebih banyak aspek dari tahun sebelumnya, yaitu 123 indikator dari 126 indikator yang disediakan pedoman pelaporan laporan keberlanjutan GRI 3.1. Setelah diterbitkan pedoman pelaporan laporan keberlanjutan GRI 4 dengan prinsip materialitasnya, laporan keberlanjutan Perusahaan Gas Negara tahun 2013 mengungkapkan lebih sedikit aspek dari tahun sebelumnya, yaitu 73 indikator dari 149 indikator yang disediakan pedoman pelaporan laporan keberlanjutan GRI 4. Kemudian, laporan keberlanjutan Perusahaan Gas Negara tahun 2014 mengungkapkan lebih banyak aspek dari pada tahun 2013, namun tetap lebih sedikit dibandingkan tahun 2012, yaitu 78 indikator dari 149 indikator yang disediakan pedoman pelaporan laporan keberlanjutan GRI 4. Laporan keberlanjutan Perusahaan Gas Negara tahun 2015 bahkan mengungkapkan lebih sedikit aspek dari pada tahun 2014 dan tetap lebih sedikit dibandingkan tahun 2012, yaitu 74 indikator dari 149 indikator yang disediakan pedoman pelaporan laporan keberlanjutan GRI 4. Sebagai penutup, dengan

Standar GRI yang baru, laporan keberlanjutan Perusahaan Gas Negara tahun 2016 mengungkapkan jauh lebih sedikit aspek dari pada tahun 2015, apalagi dibandingkan dengan tahun 2012, yaitu 58 indikator dari 136 indikator yang disediakan Standar GRI.

Langkah identifikasi ini dapat menjawab pertanyaan pertama pada penelitian ini, yaitu apakah aspek dalam laporan keberlanjutan yang disusun menggunakan pedoman pelaporan keberlanjutan GRI-4 (prinsip materialitas) menjadi lebih sedikit? Peneliti dapat menjawab ya, karena berdasarkan penjelasan diatas, dapat diketahui bahwa aspek yang diungkapkan pada laporan keberlanjutan yang disusun menggunakan prinsip materialitas, jauh lebih sedikit jika dibandingkan dengan aspek yang diungkapkan pada tahun sebelumnya.

Peneliti kemudian melakukan identifikasi pada aspek yang ada pada lampiran 4. Untuk setiap baris, peneliti melihat apakah ada aspek yang diungkapkan pada laporan keberlanjutan

sebelum adanya perubahan namun tidak diungkapkan pada laporan keberlanjutan setelah adanya perubahan. Pada tabel lampiran 4 dapat dilihat bagian kolom yang diwarnai berbeda. Baris dengan warna berbeda menunjukkan aspek yang diungkapkan pada laporan keberlanjutan Perusahaan Gas Negara tahun 2011 dan/atau tahun 2012 namun tidak diungkapkan pada laporan keberlanjutan Perusahaan Gas Negara tahun 2013 sampai 2016 secara keseluruhan. Pembantu peneliti pada penelitian ini melakukan analisa sampai pada tahap ini. Dia menemukan aspek yang sama dengan yang peneliti temukan. Terdapat 44 buah aspek yang diungkapkan pada laporan keberlanjutan sebelum penerapan prinsip materialitas namun tidak diungkapkan pada laporan keberlanjutan setelah penerapan prinsip materialitas (nomor aspek berikut digunakan sebagai perwakilan aspek terkait di pembahasan selanjutnya), ditampilkan pada tabel 4.

Tabel 4 Daftar aspek yang tidak diungkapkan PGN

No	Aspek terkait	GRI 3.1	GRI 4	Standar GRI
1	Dampak penting, risiko, dan peluang	1.2	G4-2	102-15
2	Pimpinan tata kelola tertinggi yang juga merupakan pejabat eksekutif	4.2	G4-39	102-23
3	Komposisi badan tata kelola tertinggi	4.3	G4-38	102-22
4	Proses konsultasi antara pemangku kepentingan dengan badan tata kelola	4.4	G4-37	102-21
5	Proses badan tata kelola tertinggi menghindari konflik kepentingan	4.6	G4-41	102-25
6	Memilih badan tata kelola tertinggi	4.7	G4-40	102-24
7	Peran badan tata kelola dalam menetapkan tujuan, nilai dan strategi	4.8	G4-42	102-26
8	Mengidentifikasi dan mengelola dampak ekonomi, lingkungan dan sosial	4.10	G4-45	102-29
9	Peran badan tata kelola tertinggi dalam pelaporan keberlanjutan	4.9	G4-48	102-32
10	Kebijakan remunerasi	4.5	G4-51	102-35
11	Implikasi finansial, risiko dan peluang lain akibat dari perubahan iklim	EC2	G4-EC2	201-2
12	Bantuan finansial yang diterima dari pemerintah	EC4	G4-EC4	201-4
13	Proporsi pengeluaran untuk pemasok lokal	EC6	G4-EC9	204-1
14	Material input dari daur ulang	EN2	G4-EN2	301-2
15	Konsumsi energi di luar organisasi	EN4	G4-EN4	302-2
16	Pengurangan kebutuhan energi	EN6	G4-EN7	302-5
17	Sumber air yang dipengaruhi proses pengambilan air	EN9	G4-EN9	303-2
18	Penggunaan air daur ulang	EN10	G4-EN10	303-3

Tabel 4 Daftar aspek yang tidak diungkapkan PGN

No	Aspek terkait	GRI 3.1	GRI 4	Standar GRI
19	Lokasi operasi yang berdekatan dengan kawasan lindung dan nilai keanekaragaman hayati	EN11	G4-EN11	304-1
20	Dampak dari kegiatan, produk, dan jasa pada keanekaragaman hayati	EN12	G4-EN12	304-2
21	Habitat yang dilindungi dan dipulihkan	EN13	G4-EN13	304-3
22	Emisi gas rumah kaca (GRK) tidak langsung lainnya	EN17	G4-EN17	305-3
23	Pengurangan emisi gas rumah kaca	EN18	G4-EN19	305-5
24	Emisi bahan perusak ozon (BPO)	EN19	G4-EN20	305-6
25	Tumpahan yang signifikan	EN23	G4-EN24	306-3
26	Pengangkutan limbah berbahaya	EN24	G4-EN25	306-4
27	Badan air yang dipengaruhi oleh pelepasan dan/atau limbah air	EN25	G4-EN26	306-5
28	Tingkat mitigasi dampak produk dan jasa terhadap lingkungan	EN26	G4-EN27	301-3
29	Produk yang terjual dan reklamasi kemasannya.	EN27	G4-EN28	301-3
30	Ketidakpatuhan terhadap undang-undang dan peraturan tentang lingkungan hidup	EN28	G4-EN29	307-1
31	Dampak lingkungan dari pengangkutan produk, barang lain, bahan dan/atau tenaga kerja.	EN29	G4-EN30	
32	Tingkat kembali bekerja dan tingkat retensi setelah cuti melahirkan	LA15	G4-LA3	401-3
33	Perjanjian dan kontrak investasi yang berkaitan dengan hak asasi manusia	HR1	G4-HR1	412-3
34	Penapisan pemasok baru menggunakan kriteria hak asasi manusia	HR2	G4-HR10	412-1
35	Insiden diskriminasi dan tindakan perbaikan yang dilakukan	HR4	G4-HR3	406-1
36	Operasi dan pemasok yang hak kebebasan berserikat dan perundingan kolektifnya mungkin berisiko	HR5	G4-HR4	407-1
37	Operasi dan pemasok yang berisiko melakukan pekerja anak.	HR6	G4-HR5	408-1
38	Operasi dan pemasok yang berisiko melakukan kerja paksa atau wajib kerja	HR7	G4-HR6	409-1
39	Insiden pelanggaran hak-hak masyarakat adat	HR9	G4-HR8	411-1
40	Dampak negatif potensial operasi terhadap masyarakat lokal	SO9	G4-SO2	413-2
41	Kontribusi politik	SO6	G4-SO6	415-1
42	Dampak kesehatan dan keselamatan dari berbagai kategori produk dan jasa	PR1	G4-PR1	416-1
43	Insiden ketidakpatuhan terkait dampak kesehatan dan keselamatan dari produk dan jasa	PR2	G4-PR2	416-2
44	Ketidakpatuhan terhadap undang-undang dan peraturan di bidang sosial dan ekonomi	PR9	G4-PR9	419-1

Analisis Tema (*Discovering Themes*)

Analisis tema merupakan upaya untuk mencari benang merah dari hasil analisis domain, taksonomi, dan komponensial yang telah dilaku-

kan. Pada penelitian ini analisis tema dilakukan dengan membuat pertanyaan dalam bentuk kuesioner. Kuesioner bertujuan untuk menilai penting atau tidaknya aspek yang berkurang,

pada laporan keberlanjutan Perusahaan Gas Negara, bagi para pembaca. Penting atau tidaknya ini dengan dasar bahwa, setiap aspek jika dianggap penting, maka baik hal terkait aspek tersebut terjadi atau tidak terjadi, namun tetap harus diungkapkan keterjadian maupun ketidak-terjadiannya.

Pertanyaan kuesioner dibuat berdasarkan 44 aspek yang diungkapkan pada laporan keberlanjutan sebelum adanya perubahan, namun tidak diungkapkan pada laporan keberlanjutan setelah adanya perubahan. Kemudian kuesioner diberikan kepada responden yang berprofesi sebagai dosen untuk perwakilan akademis, dan responden yang berprofesi sebagai auditor untuk perwakilan praktisi. Setelah dilakukan permintaan untuk mengisi kuesioner kepada para responden, didapatkan 43 tanggapan yang berasal dari 21 orang Dosen dan 22 orang Auditor. Responden ini terdiri dari berbagai tingkat pendidikan, tiga orang dengan latar belakang pendidikan doktor,

20 orang berasal dari pendidikan pascasarjana, dan 20 orang lainnya dengan pendidikan sarjana. Hasil kuesioner ditampilkan pada Lampiran 6.

Berdasarkan tabel 5 dapat dilihat responden menilai pentingnya aspek, paling rendah sebesar 58% atau 25 orang dari 43 orang, di nomor 15 yang mewakili aspek ‘Konsumsi energi di luar organisasi’. Paling tinggi penilaian responden sebesar 95% atau 41 orang dari 43 orang di nomor 18 yang mewakili ‘penggunaan air daur ulang’, di nomor 27 yang mewakili ‘badan air yang dipengaruhi oleh pelepasan dan/atau limbah air’ dan di nomor 28 yang mewakili ‘tingkat mitigasi dampak produk dan jasa terhadap lingkungan’. Dapat disimpulkan dari 43 orang responden, minimal 58% menganggap ‘penting’ untuk mengungkapkan aspek, yang tidak diungkapkan oleh Perusahaan Gas Negara, pada laporan keberlanjutan di tahun setelah adanya perubahan.

Tabel 5 Daftar penilaian responden

No	Penting		Tidak Penting		No	Penting		Tidak Penting	
1	37	86%	6	14%	23	34	79%	9	21%
2	36	84%	7	16%	24	35	81%	8	19%
3	35	81%	8	19%	25	34	79%	9	21%
4	39	91%	4	9%	26	38	88%	5	12%
5	40	93%	3	7%	27	41	95%	2	5%
6	35	81%	8	19%	28	41	95%	2	5%
7	39	91%	4	9%	29	37	86%	6	14%
8	38	88%	5	12%	30	38	88%	5	12%
9	37	86%	6	14%	31	37	86%	6	14%
10	35	81%	8	19%	32	31	72%	12	28%
11	38	88%	5	12%	33	37	86%	6	14%
12	29	67%	14	33%	34	38	88%	5	12%
13	33	77%	10	23%	35	36	84%	7	16%
14	34	79%	9	21%	36	37	86%	6	14%
15	25	58%	18	42%	37	37	86%	6	14%
16	33	77%	10	23%	38	40	93%	3	7%
17	35	81%	8	19%	39	39	91%	4	9%
18	41	95%	2	5%	40	40	93%	3	7%
19	38	88%	5	12%	41	33	77%	10	23%
20	39	91%	4	9%	42	38	88%	5	12%
21	35	81%	8	19%	43	38	88%	5	12%
22	36	84%	7	16%	44	37	86%	6	14%

Simpulan

Penelitian ini memiliki tujuan, yaitu untuk mengevaluasi apakah sebuah laporan keberlanjutan yang menggunakan prinsip materialitas,

aspek yang diungkapkan menjadi lebih sedikit dibandingkan laporan keberlanjutan sebelum

penerapan prinsip materialitas, tanpa menghilangkan aspek yang penting untuk diungkapkan, serta membuat penilaian terkait aspek yang tidak diungkapkan oleh Perusahaan Gas Negara pada laporan keberlanjutan tahun 2013 sampai tahun 2016 secara keseluruhan, namun diungkapkan pada tahun 2011 dan 2012. Berdasarkan analisis yang dilakukan, maka penelitian ini dapat disimpulkan sebagai berikut :

- a) Aspek yang diungkapkan pada laporan keberlanjutan Perusahaan Gas Negara yang disusun menggunakan prinsip materialitas, yaitu tahun 2013, 2014, 2015 dan 2016, jauh lebih sedikit jika dibandingkan dengan aspek yang diungkapkan pada laporan keberlanjutan Perusahaan Gas Negara tahun sebelumnya, yaitu tahun 2011 dan 2012.
- b) Hasil perbandingan aspek yang diungkapkan pada laporan keberlanjutan Perusahaan Gas Negara sebelum penggunaan prinsip materialitas dalam memilih aspek (tahun 2011 dan 2012) dengan setelah penggunaan prinsip materialitas (tahun 2013 sampai 2016), ditemukan ada 44 aspek yang diungkapkan sebelumnya namun tidak diungkapkan pada tahun berikutnya. Responden memberikan penilaian kepada 44 Aspek, terkait penting atau tidaknya aspek tersebut diungkapkan oleh Perusahaan Gas Negara, dengan kesimpulan bahwa minimal 58% responden setuju bahwa 44 Aspek yang ‘hilang’ tersebut penting untuk diungkapkan.

Saran

- a) Perusahaan Gas Negara sebaiknya mempertimbangkan penilaian materi 44 aspek yang tidak diungkapkan agar diungkapkan pada laporan keberlanjutan Perusahaan Gas Negara tahun berikutnya, karena melihat hasil penilaian yang diberikan oleh para responden.
- b) Penilaian pentingnya sebuah aspek diungkapkan, menggunakan dasar bahwa jika hal terkait aspek tersebut dianggap penting, maka harus diungkapkan terjadi atau tidak terjadinya hal terkait aspek tersebut pada laporan keberlanjutan.

DAFTAR PUSTAKA

- Berkovics, D. 2010. Ulasan dari *Cannibals with Forks: The Triple Bottom Line of 21st Century Business*, karya Elkington. Capstone: Oxford, April.
- Donaldson, T. dan L. E. Preston .1995. “The Stakeholder Theory of the Corporation: Concepts, Evidence, and Implications”. *Academy of Management Review*, VoLM, No. 1, B5-91.
- Dowling, J. and Pfeffer, J. 1975. “Organizational legitimacy: Social values and organizational behaviour”, *Pacific Social Review*, Vol. 18 No. 1 pp. 122-136
- Elkington, J. 1997. *Cannibals with Forks: The Triple Bottom Line of 21st Century Business*. Capstone: Oxford.
- Ernst and Young. 2013. *Value of Sustainability Reporting*. Boston : Boston College Carroll School of Management.
- Ghozali, I. dan A. Chariri. 2007. *Teori Akuntansi*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- GRI. 2014. *Frequently Asked Questions*. Diakses pada 3 Juli 2017. www.globalreporting.org.
- GRI. 2006. *Pedoman pelaporan keberlanjutan 3.0*. Diakses pada 20 November 2015. www.globalreporting.org
- GRI. 2011. *Pedoman pelaporan keberlanjutan 3.1*. Diakses pada 20 November 2015. www.globalreporting.org
- GRI. 2013. *Pedoman pelaporan keberlanjutan G4*. Diakses pada 3 Juli 2017. <https://www.globalreporting.org/information/g4/Pages/default.aspx>
- GRI. 2013. *Ranking the standards: Which sustainability frameworks are best?.* Diakses pada 9 Maret 2018. <https://www.globalreporting.org/information/news-and-press-center/Pages/Ranking-the-standards-Which-sustainability-frameworks-are-best-.aspx>.
- Gray, K. dan Laver. 1995. The Role of Forecast Information in Investment Decision, in *Public Reporting of Corporate Financial Forecast*. Chicago: Commerce Clearing House, hal. 53-54
- Jones, P., D. Comfort dan D. Hillier. 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*. Volume 16 Number 3 pp 222–230 (2016).

Berkovics, D. 2010. Ulasan dari *Cannibals with Forks: The Triple Bottom Line of 21st*

- Jones, P., D. Comfort dan D. Hillier. 2016. "Materiality in corporate sustainability reporting within UK retailing". *Journal of Public Affairs* Volume 16 Number 1 pp 81–90 (2016)
- Krippendorff, K. *Content Analysis an Introduction to Its Methodology*. United States of America: SAGE Publications, Inc.
- Laan, S. 2009. "The Role of Theory in Explaining Motivation for Corporate Social Disclosures: Voluntary Disclosures vs Solicited Disclosures". *Australasian Accounting Business and Finance Journal*, Volume 3, Issue 4.
- Lamborghini, F. L. 2013. *Comparison Between GRI G3.1 and GRI G4 Exposure Draft*. Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Brawijaya.
- Measurabl. 2014. *The Top 5 Sustainability Reporting Frameworks You Should Know*. Diakses pada 9 Maret 2018. <https://www.measurabl.com/blog/the-top-five-sustainability-reporting-frameworks-you-shouldknow/>
- Moleong, L, J. 2014. *Metodologi Penelitian Kualitatif*. Cetakan 33. Bandung : PT Remaja Rosdakarya.
- OJK. 2017. *Infografis Lembaga Jasa Keuangan dan Emiten Penerbit Sustainability Report*. Diakses pada 9 Maret 2018. <http://www.ojk.go.id>
- Perusahaan Gas Negara. 2010. *Laporan Keberlanjutan 2010*. Diakses pada 10 Agustus 2017. <http://ir.pgn.co.id>
- Perusahaan Gas Negara. 2011. *Laporan Keberlanjutan 2011*. Diakses pada 10 Agustus 2017. <http://ir.pgn.co.id>
- Perusahaan Gas Negara. 2012. *Laporan Keberlanjutan 2012*. Diakses pada 10 Agustus 2017. <http://ir.pgn.co.id>
- Perusahaan Gas Negara. 2013. *Laporan Keberlanjutan 2013*. Diakses pada 10 Agustus 2017. <http://ir.pgn.co.id>
- Perusahaan Gas Negara. 2014. *Laporan Keberlanjutan 2014*. Diakses pada 10 Agustus 2017. <http://ir.pgn.co.id>
- Perusahaan Gas Negara. 2015. *Laporan Keberlanjutan 2015*. Diakses pada 10 Agustus 2017. <http://ir.pgn.co.id>
- Perusahaan Gas Negara. 2016. *Laporan Keberlanjutan 2016*. Diakses pada 10 Agustus 2017. <http://ir.pgn.co.id>
- Sadjiarto, A. 2011. *Pelaporan Aktivitas Lingkungan dan Akuntansi Lingkungan*. Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Kristen Petra.
- Sekaran, U. dan R. Bougie. 2013. *Research Method for Business*. Chichester: John Wiley & sons.
- Spradley, J. 1980. *Participant Observation*. United States of America : Holt, Rinehart and Winston.
- Sugiyono. 2008. *Memahami Penelitian Kualitatif*. Bandung : Alfabeta.
- Sustainability Reporting Award. 2016. *Daftar Pemenang SRA 2016*. Diakses pada 10 Agustus 2017. <http://sra.ncsr-id.org/winner-sra-2016/>
- Tarigan, J. dan H. Semuel. 2014. "Pengungkapan Sustainability Report dan Kinerja Keuangan." *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, Vol. 16, No. 2, November 2014, 88-101.
- Tugiman, H. 2003. *Standar Profesional Audit Internal*. Yogyakarta : Kanisius.
- Ullmann, A.A. 1985. "Data in Search of a Theory: A Critical Examination of the Relationship among Social Performance, Social Disclosure, and Economic Performance of U.S. Firms". *Academy of Management Review*, Vol. 10, No. 3, pp. 540-557.
- Wagner, R. dan P. Seele. 2017. "Uncommitted Deliberation? Discussing Regulatory Gaps by Comparing GRI 3.1 to GRI 4.0 in Political CSR Perspective". *Journal Bus Ethics*. DOI 10.1007/s10551-017-3654-8 (2017)