

# Implikasi Adopsi IFRS Sustainability Standards terhadap Peningkatan Non-Audit Fees dan Independensi Auditor: Studi Kualitatif pada KAP di Indonesia

Ary Haritsaning Atmadya<sup>1</sup>, Dirgahayu Almi Mahati<sup>2\*</sup>, Anak Agung Gde Satia Utama<sup>3</sup>

<sup>1,2,3</sup>Department of Accounting, Faculty of Economic and Business, Universitas Airlangga, Surabaya, Indonesia

<sup>1</sup>[aryhatmadya@gmail.com](mailto:aryhatmadya@gmail.com), <sup>2</sup>[almimahati238@gmail.com](mailto:almimahati238@gmail.com), <sup>3</sup>[gde.agung@feb.unair.ac.id](mailto:gde.agung@feb.unair.ac.id)

\*Corresponding Author

Diajukan : 24 Desember 2026

Disetujui : 27 Januari 2026

Dipublikasi ; 1 April 2026

## ABSTRACT

*The issuance of IFRS S1 General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information and IFRS S2 Climate-related Disclosures by the International Sustainability Standards Board (ISSB) has fundamentally transformed the landscape of sustainability reporting, shifting it from a voluntary regime toward a framework integrated with general-purpose financial reporting. This transformation has driven a surge in demand for sustainability-related services, including IFRS S1/S2 implementation consulting and sustainability assurance, which are largely classified as non-audit services and have the potential to increase sustainability-related non-audit fees within the revenue structure of Public Accounting Firms (PAFs). This study adopts an interpretive qualitative approach based on literature review and document analysis (including standards, codes of ethics, research reports, and scholarly articles) to identify and categorize auditor independence threats—namely self-interest, self-review, advocacy, familiarity, and management participation—arising from the expansion of sustainability services following IFRS S1/S2. The findings indicate that the joint provision of IFRS S1/S2 consulting and assurance services by the same audit firm may strengthen economic dependence, create self-review and advocacy threats, and blur the boundary between the roles of consultant and independent auditor. On the other hand, the profession and regulators have begun to respond by strengthening safeguards, such as restricting the types of services provided, implementing fee caps, separating advisory and assurance teams, and reinforcing ethical frameworks for sustainability assurance.*

**Keywords:** IFRS S1, IFRS S2, sustainability assurance, non-audit fees, independensi auditor, sustainability-related services.

## PENDAHULUAN

IFRS menjadi kiblat utama pelaporan keuangan di pasar modal yang menjadi acuan untuk meningkatkan komparabilitas, transparansi, dan kualitas informasi keuangan di berbagai negara. Indonesia termasuk negara yang mengadopsi IFRS melalui konvergensi PSAK, sehingga pelaporan korporasi semakin terintegrasi secara global. Perkembangan dunia bisnis yang mengharuskan pelaporan nonkeuangan, terutama pelaporan keberlanjutan perusahaan, mendorong pengembangan IFRS untuk menciptakan standar baru. International Sustainability Standards Board (ISSB) di bawah IFRS Foundation pada Juni 2023 menerbitkan dua standar keberlanjutan pertama, yaitu IFRS S1 *General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information* (IFRS Foundation, 2023a) dan IFRS S2 *Climate-related Disclosures* (IFRS Foundation, 2023b). IFRS S1 mewajibkan perusahaan mengungkapkan informasi mengenai risiko dan peluang keberlanjutan yang secara material memengaruhi prospek arus kas, posisi keuangan, dan biaya

modal sebagai bagian dari laporan keuangan tujuan umum (IFRS Foundation, 2023a). IFRS S2 melengkapi dengan persyaratan khusus terkait risiko dan peluang iklim, yang secara eksplisit menghubungkan paparan iklim dengan arus kas, akses pendanaan, dan *cost of capital* jangka pendek, menengah, dan panjang (IFRS Foundation, 2023b). Kedua standar ini sekaligus menciptakan *global baseline* pelaporan keberlanjutan yang sedang diadopsi berbagai yurisdiksi. Deloitte dan IFRS Foundation mencatat bahwa semakin banyak negara menyusun peta jalan untuk mengadopsi atau mengacu pada IFRS S1 dan S2, dengan rezim pelaporan yang mulai bersifat wajib (*mandatory*) sejak 2024 di beberapa negara (IFRS Foundation, 2023c). Di Indonesia, Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) telah meluncurkan Roadmap Indonesian Sustainability Disclosure Standards (ISDS/SPK) yang secara eksplisit merujuk IFRS S1 dan S2, dengan target implementasi bertahap mulai pertengahan dekade ini (Ikatan Akuntan Indonesia [IAI], 2023).

Adopsi IFRS S1 dan S2 tidak hanya menambah kewajiban pengungkapan, tetapi juga menuntut kapasitas baru di tingkat perusahaan. Perusahaan perlu mengembangkan sistem data, misalnya untuk pengukuran emisi gas rumah kaca (GRK), konsumsi energi, dan penggunaan air; mengintegrasikan risiko keberlanjutan ke dalam manajemen risiko perusahaan; menyusun skenario transisi iklim; memperkuat tata kelola keberlanjutan; hingga mampu menyajikan informasi keberlanjutan yang “terhubung” dengan laporan keuangan (IFRS Foundation, 2023b, 2023a). Di sisi lain, pasar global menunjukkan lonjakan permintaan jasa *assurance* atas pelaporan keberlanjutan. Studi IFAC bersama AICPA & CIMA terhadap perusahaan besar dunia menemukan bahwa sekitar 73% perusahaan telah memperoleh *assurance* atas sebagian pengungkapan keberlanjutannya, dengan firma audit memegang sekitar 55% pangsa pasar *assurance*, di samping penyedia non-audit seperti konsultan spesialis (International Federation of Accountants, AICPA, 2025). Laporan IOSCO juga menegaskan bahwa *assurance* keberlanjutan sering kali dilakukan oleh penyedia jasa non-audit dengan standar *assurance* yang beragam (International Organization of Securities Commissions [IOSCO], 2023). Kondisi tersebut menimbulkan peluang bisnis baru bagi Kantor Akuntan Publik (KAP) dalam bentuk berbagai jasa, antara lain konsultasi penyusunan laporan keberlanjutan sesuai IFRS S1 dan S2, desain sistem dan infrastruktur data keberlanjutan, *gap analysis* dan *readiness assessment*, pelatihan internal dan pendampingan implementasi, serta *sustainability assurance* sebagai jasa non-audit (*non-audit services*) (Ruiz-Barbadillo & Martínez-Ferrero, 2020). Mayoritas aktivitas ini tidak diklasifikasikan sebagai audit laporan keuangan, tetapi sebagai *non-audit services* yang menambah porsi *non-audit fees* dalam struktur pendapatan KAP.

Dalam literatur audit, hubungan antara *non-audit services/fees* dan independensi auditor telah lama menjadi topik perdebatan. Sejumlah studi klasik seperti (DeFond et al., 2002) tidak menemukan bukti signifikan bahwa *non-audit service fees* mengurangi kecenderungan auditor untuk menerbitkan opini *going-concern*, sehingga menyimpulkan bahwa insentif pasar (reputasi, risiko litigasi) dapat menahan auditor untuk mengorbankan independensinya. Sebaliknya, diskusi yang dimulai oleh (Frankel et al., 2002) dan kemudian dikritisi oleh (Ashbaugh et al., 2003) menunjukkan bahwa hasil empiris sangat sensitif terhadap desain penelitian, namun secara umum tetap menyisakan kekhawatiran publik mengenai independence in appearance ketika proporsi *non-audit fees* sangat besar (Ashbaugh et al., 2003; Frankel et al., 2002). Studi yang lebih baru memberikan nuansa yang lebih kompleks. (Amir et al., 2019) mengkaji *abnormal audit* dan *non-audit fees* terhadap *timely loss recognition* selama periode jangka panjang dan menemukan bahwa, secara umum, *abnormal non-audit fees* tidak terkait secara sistematis dengan kecepatan pengakuan kerugian, sementara *abnormal audit fees* menunjukkan pola yang berbeda sebelum dan sesudah SOX (Amir et al., 2019). (Geiger et al., 2022) menunjukkan bahwa *non-audit fees* dan spesialisasi industri auditor berpengaruh terhadap prevalensi dan akurasi opini *going-concern*, dan menyoroti adanya *trade-off* antara pengetahuan (*knowledge spillover*) dan ketergantungan ekonomi pada klien (Geiger et al., 2022). Selain pendekatan arsip, literatur eksperimental memberikan bukti mengenai persepsi independensi. Studi eksperimental (Meuwissen & Quick, 2019) menemukan bahwa jenis jasa non-audit dan intensitas ancaman (*self-interest*, *familiarity*, *self-review*, *advocacy*) memengaruhi persepsi *independence in appearance* para anggota dewan pengawas di Jerman (Meuwissen & Quick, 2019). Dalam konteks keberlanjutan, (Ruiz-Barbadillo & Martínez-Ferrero, 2020) menganalisis *joint provision* audit dan *sustainability assurance* secara internasional dan menemukan bukti bahwa *joint provision* oleh auditor incumbent dapat meningkatkan kualitas

*assurance* melalui *knowledge spillover*, tetapi sekaligus menimbulkan risiko ketergantungan ekonomi (*economic dependence*) pada klien. Beberapa studi atas perusahaan Brasil juga menemukan bahwa *joint provision* audit dan jasa non-audit terkait sustainability dapat menurunkan kualitas *assurance* karena konflik kepentingan dan ketergantungan ekonomi yang berlebihan.

Secara normatif, International Code of Ethics for Professional Accountants (*including International Independence Standards*) yang diterbitkan oleh IESBA mengidentifikasi lima jenis ancaman utama terhadap independensi: *self-interest*, *self-review*, *advocacy*, *familiarity*, dan *intimidation threats*, dengan perhatian khusus pada situasi ketika porsi fee dari satu klien—terutama *non-audit fees*—menjadi sangat dominan (International Ethics Standards Board for Accountants, 2024). Dalam konteks sustainability, *joint provision* jasa konsultasi IFRS S1/S2 dan *assurance* oleh KAP yang sama berpotensi menimbulkan *self-interest threat* (ketergantungan ekonomi pada proyek *sustainability* yang besar), *self-review threat* (mengaudit sistem atau angka yang sebelumnya didesain sendiri), *advocacy threat* (membantu menyusun narasi ESG yang kemudian harus diaudit secara kritis), serta *management participation dan familiarity threats* akibat keterlibatan intensif dan berkepanjangan dengan manajemen klien (International Ethics Standards Board for Accountants, 2024). Dengan terbitnya IFRS S1 dan S2, isu ini menjadi semakin penting karena informasi keberlanjutan tidak lagi berdiri terpisah, melainkan terhubung langsung dengan laporan keuangan dan penilaian prospek entitas (*enterprise value*) (IFRS Foundation, 2023a, 2023b). Artinya, sistem data, kebijakan, dan narasi yang dibangun untuk memenuhi IFRS S1/S2 berpotensi menjadi input langsung bagi audit laporan keuangan, sehingga “garis batas” antara audit dan *non-audit services* menjadi semakin kabur.

Meskipun literatur empiris tentang *non-audit fees* dan independensi auditor cukup luas, hampir seluruh studi tersebut berangkat dari konteks pra-IFRS S1/S2 dan fokus pada jasa tradisional (pajak, konsultasi umum), bukan pada *sustainability-related non-audit services* yang sifatnya sangat terhubung dengan risiko keuangan, iklim, dan transisi. Selain itu, riset yang secara khusus mengeksplorasi persepsi pelaku (auditor, manajemen, regulator) terhadap ancaman independensi di era IFRS S1/S2 masih sangat terbatas, terutama di yurisdiksi *emerging markets* seperti Indonesia. Di titik inilah ruang kontribusi penelitian kualitatif berbasis kajian literatur dan analisis konseptual menjadi relevan. Penelitian ini mengangkat beberapa pertanyaan utama. Pertama, apakah kehadiran IFRS S1 dan IFRS S2 mendorong lahirnya kewajiban *assurance* atau audit atas pelaporan keberlanjutan, sehingga mengubah peta pasar jasa *assurance* dari sebelumnya yang didominasi skema sukarela (*voluntary assurance*) oleh beragam penyedia jasa? Kedua, apakah IFRS S1 dan IFRS S2 berpotensi meningkatkan *sustainability-related non-audit fees* bagi KAP, misalnya melalui jasa konsultasi, pendampingan implementasi, dan desain sistem pelaporan keberlanjutan? Ketiga, apakah peningkatan *sustainability-related non-audit fees* pasca IFRS S1 dan IFRS S2 menimbulkan ancaman terhadap independensi auditor, baik secara *in fact* maupun *in appearance*, terutama ketika jasa tersebut diberikan oleh KAP yang sekaligus menjadi auditor laporan keuangan? Pertanyaan kunci yang menjadi benang merah penelitian ini dapat dinyatakan sebagai “Bagaimana para pelaku memaknai adanya potensi ancaman independensi auditor akibat peningkatan *sustainability-related non-audit fees* pasca IFRS S1 dan IFRS S2?”

## STUDI LITERATUR

### IFRS S1 dan IFRS S2

IFRS S1 General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information merupakan standar yang mengatur pengungkapan informasi keuangan terkait keberlanjutan yang relevan bagi pengambilan keputusan ekonomi penyedia modal (ISSB, 2023a). IFRS S1 mensyaratkan entitas untuk mengungkapkan risiko dan peluang terkait keberlanjutan yang secara wajar dapat mempengaruhi arus kas, posisi keuangan, dan kinerja entitas dalam jangka pendek, menengah, maupun panjang. Dengan demikian, informasi keberlanjutan diposisikan sebagai bagian integral dari general purpose financial reports, bukan sekadar laporan tambahan di luar laporan keuangan utama (International Sustainability Standards Board, 2023a) & (International Financial Reporting Standards Foundation, 2023).

IFRS S2 Climate-related Disclosures merupakan standar tematik yang berfokus pada pengungkapan risiko dan peluang terkait iklim. Standar ini mengintegrasikan rekomendasi Task

Force on Climate-related Financial Disclosures (TCFD) serta mengadopsi banyak ketentuan berbasis industri dari SASB Standards (International Sustainability Standards Board, 2023b). IFRS S1 dan IFRS S2 dirancang untuk diterapkan secara bersamaan: IFRS S1 memberikan kerangka umum pelaporan keberlanjutan yang berorientasi pada penyedia modal, sedangkan IFRS S2 mengatur kedalaman dan spesifikasi pengungkapan terkait risiko iklim sebagai salah satu sumber risiko keberlanjutan yang paling material (International Financial Reporting Standards Foundation, 2023).

### **Perbedaan dengan praktik sebelumnya**

Sebelum penerbitan IFRS S1 dan IFRS S2, praktik pelaporan keberlanjutan secara global didominasi oleh standar dan kerangka sukarela, seperti GRI Standards, SASB Standards, TCFD, maupun Integrated Reporting Framework. Karakteristik utama praktik tersebut antara lain: (1) bersifat sukarela dan sangat beragam lintas yurisdiksi dan sektor, (2) lebih berorientasi pada akuntabilitas kepada berbagai pemangku kepentingan (multi-stakeholder accountability), dan (3) umumnya tidak secara eksplisit diposisikan sebagai bagian dari laporan keuangan untuk tujuan umum (Global Reporting Initiative, 2021) ; (Eccles & Krzus, 2018).

Dari sisi assurance, laporan keberlanjutan—jika diperiksa—umumnya di-assure berdasarkan standar assurance atas informasi selain laporan keuangan, seperti ISAE 3000 atau ISAE 3410, dan penyedia jasanya tidak terbatas pada Kantor Akuntan Publik (KAP), tetapi juga mencakup konsultan independen dan lembaga inspeksi (International Auditing and Assurance Standards Board, 2013) ; (International Auditing and Assurance Standards Board, 2020). Ketiadaan kerangka pelaporan yang secara eksplisit terhubung dengan standar akuntansi keuangan menyebabkan keterbandingan (comparability), kelengkapan, serta connectivity antara informasi keberlanjutan dan laporan keuangan relatif terbatas (International Financial Reporting Standards Foundation, 2023).

IFRS S1 dan IFRS S2 mencoba mengatasi kelemahan tersebut dengan: (1) menjadikan pengungkapan keberlanjutan sebagai bagian dari pelaporan keuangan untuk tujuan umum, (2) mensyaratkan keselarasan reporting entity dan periode pelaporan dengan laporan keuangan, dan (3) menekankan pentingnya konektivitas antara narasi dan metrik keberlanjutan dengan informasi dalam laporan keuangan (International Sustainability Standards Board, 2023a) & (International Sustainability Standards Board, 2023b).

### **Posisi IFRS S1/S2 dalam ekosistem pelaporan perusahaan**

Dalam ekosistem pelaporan korporasi, IFRS S1 dan IFRS S2 dapat dipandang sebagai jembatan antara laporan keuangan tradisional, pelaporan keberlanjutan/ESG, dan laporan naratif lainnya seperti management discussion and analysis, laporan tahunan, maupun laporan terintegrasi (International Financial Reporting Standards Foundation, 2023). IFRS S1 mensyaratkan bahwa informasi keberlanjutan yang diungkapkan: (1) menggunakan batasan entitas pelaporan yang konsisten dengan laporan keuangan, (2) mencerminkan keterhubungan dengan informasi keuangan, dan (3) memenuhi karakteristik kualitatif informasi berkualitas tinggi seperti relevansi, keterbandingan, dan verifiabilitas (International Sustainability Standards Board, 2023a).

IFRS S2, sebagai standar tematik pertama, menempatkan risiko dan peluang iklim sebagai bagian integral dari analisis prospek entitas dan enterprise value. Hal ini membuka ruang bagi auditor laporan keuangan maupun penyedia sustainability assurance untuk mengembangkan metodologi pengujian atas kewajaran pengungkapan iklim dalam konteks laporan keuangan dan nilai perusahaan (International Auditing and Assurance Standards Board, 2020) & (International Ethics Standards Board for Accountants, 2025). Dengan demikian, penerapan IFRS S1/S2 berpotensi mengaburkan batas tradisional antara audit keuangan dan assurance atas informasi keberlanjutan.

### **Sustainability Reporting dan Sustainability Assurance**

Laporan keberlanjutan umumnya didefinisikan sebagai laporan yang menyajikan kinerja, risiko, dan strategi perusahaan terkait aspek lingkungan, sosial, dan tata kelola. Laporan ini dapat berbentuk dokumen terpisah, bagian dari laporan tahunan, maupun laporan terintegrasi (Global Reporting Initiative, 2021). Sebelum IFRS S1/S2, fokus utama pelaporan keberlanjutan adalah

akuntabilitas kepada pemangku kepentingan secara luas, sehingga hubungan langsung dengan penilaian enterprise value belum selalu eksplisit (Eccles & Krzus, 2018).

### **Praktik sustainability assurance sebelum IFRS S1/S2**

Assurance atas laporan keberlanjutan pada periode pra-IFRS S1/S2 umumnya: (1) bersifat sukarela, (2) diberikan dalam bentuk limited assurance berdasarkan ISAE 3000 atau ISAE 3410, dan (3) dilakukan oleh berbagai penyedia jasa, baik KAP maupun non-KAP (IAASB, 2013, 2020). Seiring meningkatnya perhatian investor dan regulator terhadap kredibilitas informasi ESG, muncul tuntutan agar sustainability assurance menjadi lebih audit-like, termasuk dari sisi independensi dan pembatasan jasa non-audit bagi klien assurance (International Ethics Standards Board for Accountants, 2025).

### **Non-Audit Services dan Non-Audit Fees**

Non-audit services (NAS) mencakup seluruh jasa profesional yang diberikan KAP kepada klien di luar audit dan review laporan keuangan. Dalam konteks implementasi IFRS S1/S2, NAS yang relevan meliputi konsultasi desain sistem pengukuran emisi dan data ESG, penyusunan kebijakan dan struktur tata kelola keberlanjutan, gap analysis, pelatihan, hingga dukungan penyusunan narasi dan scenario analysis (International Federation of Accountants, 2024). Jasa-jasa tersebut menjadi sumber pertumbuhan pendapatan penting bagi KAP, namun peningkatan ketergantungan pada NAS fees memunculkan kekhawatiran mengenai implikasinya terhadap independensi auditor dan kualitas assurance (DeAngelo, 1981); (Frankel et al., 2002); (International Ethics Standards Board for Accountants, 2025).

### **Penelitian terdahulu tentang non-audit fees dan independensi auditor**

Literatur empiris mengenai hubungan NAS dan independensi auditor memperlihatkan hasil yang tidak sepenuhnya konsisten. (Frankel et al., 2002) mendokumentasikan bahwa proporsi NAS fees yang tinggi berkorelasi dengan indikator manajemen laba dan reaksi pasar yang negatif, sehingga ditafsirkan sebagai indikasi kekhawatiran pasar bahwa independensi auditor menurun ketika ketergantungan ekonomi pada NAS meningkat. Sebaliknya, (Ashbaugh et al., 2003) tidak menemukan bukti sistematis bahwa NAS fees menurunkan independensi, dengan menekankan sensitivitas hasil terhadap pemilihan proksi dan desain penelitian.

(Kinney et al., 2004) menelaah hubungan NAS dengan *restatement* laporan keuangan dan menemukan bahwa pengaruh negatif terhadap kualitas pelaporan tidak bersifat universal, melainkan terkonsentrasi pada jenis jasa tertentu. Studi eksperimental (Meuwissen & Quick, 2019; Quick & Warming-Rasmussen, 2015) menunjukkan bahwa dari sisi persepsi, pemakai laporan dan anggota dewan pengawas menilai independensi auditor menurun ketika auditor memberikan NAS yang intens, khususnya jasa yang dekat dengan fungsi manajemen atau strategi perusahaan. Penelitian lintas negara juga menemukan bahwa pengaruh NAS terhadap independensi auditor dapat dipengaruhi oleh kondisi ekonomi dan kelembagaan. Beberapa studi melaporkan bahwa ketergantungan ekonomi pada satu klien melalui NAS lebih mengkhawatirkan dalam kondisi ekonomi yang tidak stabil atau di lingkungan tata kelola yang lemah.

Di luar itu, literatur mengenai struktur fee, seperti *abnormal fees* dan *audit fee lowballing*, menambahkan dimensi penting. (Amir et al., 2019) menunjukkan bahwa *abnormal audit fees* berkaitan dengan karakteristik pengakuan rugi yang tepat waktu (*timely loss recognition*), sedangkan (Cho et al., 2021) mendokumentasikan bahwa praktik *lowballing* audit fee tahun pertama umumnya diikuti oleh *fee recovery* di periode berikutnya tanpa bukti konsisten penurunan kualitas audit. Temuan-temuan ini menunjukkan bahwa hubungan ekonomi auditor–klien yang tercermin dalam struktur fee—baik audit maupun non-audit—memiliki implikasi potensial terhadap independensi dan kualitas audit. Studi terbaru dalam *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* menemukan bahwa NAS fees dan *industry specialization* berhubungan dengan prevalensi dan akurasi opini *going concern*. Di satu sisi, NAS fees yang tinggi dapat menurunkan kecenderungan auditor menerbitkan opini *going concern* pada klien yang distress; di sisi lain, spesialisasi industri dan pemahaman bisnis yang lebih baik melalui NAS dapat

meningkatkan akurasi keputusan *going concern*. Hal ini mengindikasikan adanya *trade-off* antara potensi gangguan independensi dan potensi peningkatan kualitas keputusan audit.

### Independensi Auditor

Independensi auditor lazim dibedakan menjadi dua dimensi, yaitu *independence in fact* dan *independence in appearance*. *Independence in fact* merujuk pada kemampuan auditor untuk menjaga objektivitas dan sikap tidak memihak secara substansial dalam pelaksanaan audit. Sementara itu, *independence in appearance* berkaitan dengan sejauh mana pihak ketiga yang wajar (misalnya investor atau regulator) memersepsikan auditor sebagai pihak yang independen dari pengaruh manajemen. Sekalipun auditor secara substansial independen, persepsi publik dapat terganggu apabila terdapat sinyal adanya kedekatan ekonomi atau sosial yang berlebihan antara auditor dan klien, misalnya melalui tingginya NAS fees, hubungan jangka panjang, atau keterlibatan auditor dalam fungsi yang seharusnya dijalankan oleh manajemen.

#### *Kerangka ancaman independensi*

Kode Etik IESBA mengadopsi kerangka konseptual berbasis ancaman (*threats*) dan *safeguards* terhadap kepatuhan atas prinsip-prinsip fundamental dan independensi. Ancaman independensi diklasifikasikan ke dalam lima kategori utama, yaitu: (1) *self-interest threat*, (2) *self-review threat*, (3) *advocacy threat*, (4) *familiarity threat*, dan (5) *intimidation threat*. Dalam konteks NAS, *self-interest threat* muncul ketika ketergantungan ekonomi pada satu klien menjadi sangat signifikan, misalnya karena porsi NAS fees yang besar. *Self-review threat* timbul ketika auditor mengaudit atau meng-assure hasil pekerjaan yang sebelumnya ia desain sendiri, seperti sistem pelaporan IFRS S1/S2. *Advocacy threat* terjadi ketika auditor bertindak sebagai advokat kepentingan klien, misalnya dalam penyusunan narasi “hijau” atau promosi strategi keberlanjutan kepada investor. *Familiarity threat* dan *management participation threat* (yang dalam praktik sering dipandang sebagai bentuk spesifik dari ancaman familiaritas dan self-interest) muncul ketika auditor memiliki hubungan terlalu dekat dengan manajemen atau terlibat langsung dalam pengambilan keputusan klien. Ancaman-ancaman tersebut relevan tidak hanya untuk audit laporan keuangan, tetapi juga untuk *engagement sustainability assurance*, sehingga perlu dikelola dengan *safeguards* yang memadai.

#### *Aturan etika profesi terkait NAS dan ketergantungan fee*

Berbagai yurisdiksi telah mengadopsi pembatasan terhadap NAS dan ketergantungan pada fee dari satu klien untuk menjaga independensi. Bentuknya antara lain: (1) larangan kategori NAS tertentu bagi klien audit (misalnya jasa desain sistem TI keuangan atau jasa *internal audit*), (2) penetapan batas maksimum NAS fees terhadap audit fees (misalnya *fee cap* di beberapa negara Eropa), dan (3) kewajiban pengungkapan audit dan non-audit fees secara terpisah di laporan tahunan atau laporan tata kelola.

Dalam beberapa tahun terakhir, badan standar dan regulator juga mulai membahas secara spesifik kedudukan jasa non-audit terkait keberlanjutan dan posisi *sustainability assurance* dalam kerangka independensi. Perkembangan ini menunjukkan bahwa ekspansi aktivitas KAP ke bidang sustainability tidak bisa dilepaskan dari penguatan aturan etika profesi.

### Keterkaitan IFRS S1/S2, Non-Audit Fees, dan Ancaman Independensi

Penerapan IFRS S1 dan IFRS S2 secara potensial akan meningkatkan kompleksitas, kedalaman, dan cakupan pelaporan keberlanjutan. Peningkatan kebutuhan informasi ini, pada gilirannya, mendorong permintaan jasa advisory dan assurance terkait keberlanjutan, baik yang diberikan oleh Kantor Akuntan Publik (KAP) maupun oleh pihak non-KAP. Dari perspektif KAP, kebutuhan klien untuk memetakan risiko keberlanjutan, menyusun kebijakan dan sistem pelaporan IFRS S1/S2, serta mempersiapkan dokumentasi yang dapat diaudit membuka peluang ekspansi non-audit services (NAS) yang signifikan. Konsekuensinya, komposisi pendapatan KAP dapat bergeser, dengan kontribusi non-audit fees—termasuk jasa terkait sustainability—yang semakin besar dibandingkan audit fees tradisional.

Perubahan struktur pendapatan tersebut membawa implikasi terhadap ancaman independensi. Ketika KAP yang sama: (1) merancang sistem dan kebijakan pelaporan IFRS S1/S2, (2) membantu menyusun narasi dan strategi keberlanjutan, dan (3) melakukan audit atau assurance

atas laporan keuangan dan/atau laporan keberlanjutan, maka self-interest threat, self-review threat, advocacy threat, serta management participation threat berpotensi meningkat. Di samping itu, apabila di masa depan assurance atas laporan keberlanjutan menjadi bersifat wajib, posisi KAP dalam menilai informasi yang sebelumnya mereka bantu susun akan menjadi semakin sensitif dari perspektif independensi. Dengan demikian, IFRS S1/S2 tidak hanya relevan bagi konten pelaporan keberlanjutan, tetapi juga berimplikasi pada struktur pasar jasa profesional dan desain kerangka independensi auditor.

Namun demikian, literatur yang menjadi dasar pembahasan hubungan antara IFRS S1/S2, non-audit fees, dan ancaman independensi auditor hingga saat ini masih didominasi oleh penelitian yang dilakukan di negara-negara maju, khususnya Amerika Serikat dan Eropa Barat. Konteks tersebut ditandai oleh tingkat kematangan regulasi, infrastruktur pelaporan dan assurance yang relatif mapan, serta struktur pasar jasa profesional yang berbeda dari negara berkembang. Dalam konteks Indonesia dan negara berkembang lainnya, penerapan IFRS S1/S2 masih berada pada tahap awal dan berlangsung dalam lingkungan kelembagaan yang memiliki karakteristik tersendiri, seperti perbedaan kerangka regulasi, kapasitas teknis pelaku pasar, kualitas data keberlanjutan, serta dinamika hubungan antara auditor, manajemen, dan regulator.

### Kerangka pemikiran konseptual

Secara konseptual, penelitian ini memposisikan IFRS S1/S2 sebagai pemicu perubahan struktural dalam ekosistem pelaporan dan jasa profesional. Penerapan IFRS S1/S2 mendorong perusahaan untuk mengembangkan sistem, tata kelola, dan proses pelaporan keberlanjutan yang lebih formal, sehingga meningkatkan permintaan jasa sustainability—baik advisory maupun assurance. Permintaan jasa sustainability yang meningkat tersebut berpotensi mengubah struktur pendapatan KAP, dengan kontribusi NAS fees terkait keberlanjutan yang semakin besar. Dalam perspektif kerangka ancaman independensi IESBA, kondisi ini berpotensi menimbulkan:

1. *Self-interest threat*, akibat ketergantungan ekonomi yang lebih besar pada fee sustainability dari klien audit yang sama;
2. *Self-review threat*, jika KAP memberikan assurance/audit atas laporan atau sistem IFRS S1/S2 yang sebelumnya mereka desain;
3. *Advocacy threat*, ketika KAP berperan aktif menyusun narasi dan strategi keberlanjutan yang kemudian mereka nilai secara kritis;
4. *Management participation* dan *familiarity threat*, ketika keterlibatan KAP dalam proses pengambilan keputusan sustainability perusahaan menjadi sangat intens.

Kerangka pemikiran ini juga menempatkan *safeguards* sebagai elemen kunci dalam memitigasi ancaman tersebut. *Safeguards* yang dimaksud meliputi: (1) pembatasan regulatif atas tingkat NAS fees dan jenis jasa yang diperbolehkan, (2) pemisahan fungsi dan tim antara unit advisory dan unit audit/assurance, (3) kebijakan internal KAP terkait penerimaan klien, rotasi personel, dan evaluasi hubungan jangka panjang, serta (4) pengungkapan yang transparan mengenai struktur fee. Secara naratif, hubungan tersebut dapat digambarkan sebagai:

Penerapan IFRS S1/S2 → peningkatan permintaan jasa sustainability → peningkatan NAS fees dan perubahan komposisi pendapatan KAP → peningkatan potensi ancaman independensi → kebutuhan penguatan *safeguards* regulatif dan internal.

P1 → Auditor memaknai penerapan IFRS S1 dan IFRS S2 secara ambivalen, yaitu sebagai peluang ekspansi profesional di bidang jasa sustainability sekaligus sebagai sumber dilema etika yang berpotensi mengancam independensi. Peningkatan sustainability-related non-audit fees dipersepsikan bukan sekadar isu kepatuhan formal, tetapi sebagai risiko terhadap objektivitas profesional dan persepsi publik, terutama ketika porsi NAS fees dari klien audit menjadi signifikan. Dalam kerangka ini, auditor tidak hanya menilai ancaman independensi secara normatif, tetapi juga menegosiasikan batas antara peran komersial KAP dan identitas profesional sebagai penjaga kepentingan publik.

P2 → Manajemen memaknai keterlibatan KAP dalam berbagai jasa sustainability sebagai transformasi peran auditor dari pemeriksa independen menjadi mitra strategis dalam agenda

keberlanjutan perusahaan. Dalam konteks ini, pemberian jasa sustainability advisory dan assurance dipersepsikan sebagai bentuk kolaborasi bernilai tambah, yang secara implisit dapat membentuk ekspektasi bahwa auditor akan bersikap lebih kooperatif atau adaptif dalam proses audit dan sustainability assurance. Proposisi ini menekankan bahwa potensi ancaman independensi tidak selalu dipahami manajemen sebagai pelanggaran, melainkan sebagai konsekuensi wajar dari hubungan kerja jangka panjang yang berbasis kepercayaan dan kesamaan tujuan strategis.

P3 → Regulator dan pembuat standar memaknai peningkatan sustainability-related non-audit services pasca IFRS S1/S2 sebagai risiko sistemik terhadap kredibilitas pelaporan dan assurance keberlanjutan. Dari perspektif kelembagaan, ekspansi peran KAP ke jasa sustainability dipersepsikan berpotensi mengaburkan batas antara audit, assurance, dan konsultasi, sehingga memerlukan perumusan safeguards khusus—baik melalui pembatasan jenis jasa, pengaturan fee cap, maupun penguatan persyaratan independensi dalam sustainability assurance. Proposisi ini merefleksikan upaya regulator untuk menjaga legitimasi rezim pelaporan keberlanjutan yang baru agar tidak mengalami krisis kepercayaan pada tahap awal implementasi.

### METODE

Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif interpretif berbasis kajian literatur dan analisis dokumen (standar, kode etik, laporan riset, dan artikel ilmiah). Penelitian ini bertujuan untuk mengidentifikasi dan mengkategorikan ancaman independensi—*self-interest*, *self-review*, *advocacy*, *familiarity*, *management participation*, dan *intimidation*—yang timbul dari *sustainability-related non-audit services* dalam konteks IFRS S1 dan IFRS S2. Selain itu, penelitian ini juga menggali persepsi dan narasi dalam literatur akademik maupun dokumen profesi mengenai dampak IFRS S1/S2 terhadap hubungan ekonomi antara KAP dan klien, khususnya ketika porsi *sustainability-related non-audit fees* menjadi signifikan. Lebih jauh, penelitian ini mengkaji dan mensintesis berbagai usulan *safeguards* yang tercermin dalam International Code of Ethics, kebijakan regulator, serta rekomendasi akademik untuk menjaga independensi auditor ketika KAP terlibat secara intensif dalam *sustainability-related non-audit services*. Secara teoretis, penelitian ini diharapkan memperkaya literatur mengenai independensi auditor dalam konteks baru, yaitu *sustainability reporting* dan IFRS S1/S2, dengan menekankan adanya pergeseran bentuk *non-audit services* dari jasa pajak/konsultasi tradisional menuju jasa keberlanjutan yang sangat dekat dengan risiko keuangan dan iklim (Amir et al., 2019; DeFond et al., 2002; Geiger et al., 2022; Ruiz-Barbadillo & Martínez-Ferrero, 2020). Secara khusus, studi ini menawarkan kerangka konseptual mengenai bagaimana *sustainability-related non-audit fees* dapat menimbulkan *over-reliance economic dependence*, *self-review*, dan *advocacy threat* yang karakteristiknya berbeda dibandingkan *non-audit services* konvensional.

### HASIL

Secara umum, temuan penelitian menunjukkan bahwa adopsi IFRS S1: *General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information* dan IFRS S2: *Climate-related Disclosures oleh International Sustainability Standards Board (ISSB)* dipersepsikan sebagai pemicu lahirnya pasar jasa *sustainability* yang jauh lebih besar dan lebih terstruktur dibanding rezim pelaporan sukarela sebelumnya. Kedua standar ini menetapkan baseline global pelaporan keberlanjutan yang berorientasi investor dan sudah diadopsi atau dipertimbangkan di banyak yurisdiksi sejak Juni 2023 (IFRS Foundation, 2023a).

Diskusi lebih lanjut dari hasil penelitian ini dikelompokkan ke dalam lima tema utama: (1) IFRS S1/S2 sebagai pemicu pasar jasa sustainability baru; (2) perubahan struktur pendapatan KAP dan ketergantungan ekonomi; (3) *self-review* dan *management participation* dalam proyek sustainability; (4) *advocacy* dan *familiarity threat* dalam narasi ESG; serta (5) *safeguards* dan respons regulator/KAP. Di bagian akhir disajikan sintesis normatif mengenai keseimbangan peran KAP sebagai konsultan sustainability dan auditor independen.

## PEMBAHASAN

### Tema 1: IFRS S1/S2 sebagai Pemicu Pasar Jasa Sustainability Baru

#### 1) Persepsi auditor tentang peluang bisnis KAP

Sebagian besar auditor memandang penerbitan IFRS S1 dan S2 sebagai “*game changer*” yang mengubah pelaporan keberlanjutan dari sekadar inisiatif sukarela menjadi komponen utama pelaporan perusahaan yang terhubung dengan laporan keuangan. IFRS S1 mensyaratkan entitas mengungkapkan seluruh risiko dan peluang sustainability yang material bagi investor, sedangkan IFRS S2 menekankan pengungkapan risiko dan peluang terkait iklim secara lebih rinci ((IFRS Foundation, 2023c). Dalam konteks ini, auditor melihat beberapa *line of services* baru atau yang menguat. Pertama, Gap analysis dan readiness assessment terhadap IFRS S1/S2 dan, di beberapa yurisdiksi, terhadap rezim seperti CSRD dan penilaian *double materiality* (Wardemark, 2024). Kedua, desain sistem dan proses pengumpulan data ESG, termasuk sistem pengukuran emisi gas rumah kaca, rantai pasok, serta tata kelola data yang dapat diaudit (HLB Mann Judd, 2025). Ketiga, jasa assurance atas laporan sustainability/ESG, baik yang bersifat *limited assurance* maupun *reasonable assurance*, sejalan dengan berkembangnya standar ISSA 5000 dan standar etika IESSA untuk sustainability assurance (PwC, 2025). Bagi KAP, temuan ini diterjemahkan sebagai peluang untuk mendiversifikasi pendapatan dan meningkatkan relevansi profesi di mata pemangku kepentingan, khususnya investor institusional yang mengandalkan informasi sustainability untuk keputusan alokasi modal.

#### 2) Persepsi manajemen tentang kebutuhan bantuan eksternal

Dari sisi manajemen, IFRS S1/S2 dipersepsikan sebagai standar yang Teknis dan kompleks, karena mengharuskan pengungkapan yang terintegrasi dengan strategi, tata kelola, manajemen risiko, dan metrik-target (IFRS Foundation, 2023a). Selain itu, standar ini membutuhkan kapabilitas pengukuran dan sistem informasi baru, terutama untuk emisi GHG, risiko fisik dan transisi, serta indikator sosial yang sebelumnya tidak dimonitor dengan tingkat ketelitian “siap-audit” (Wardemark, 2024). Oleh karena itu, banyak manajemen memandang KAP—terutama *Big Four* dan beberapa KAP besar lokal—sebagai *mitra utama* dalam memetakan kesenjangan (*gap*) terhadap IFRS S1/S2, menyusun kebijakan dan struktur pelaporan sustainability, dan memastikan bahwa data yang dihasilkan nantinya *assurance-ready* (HLB Mann Judd, 2025). Ketergantungan ini konsisten dengan bukti global bahwa permintaan terhadap jasa sustainability reporting & assurance meningkat tajam, dan banyak perusahaan masih berada pada tahap awal kesiapan.

#### 3) Ekspektasi terhadap assurance/audit sustainability report

Sejatinya IFRS S1/S2 sendiri tidak secara eksplisit mensyaratkan audit/assurance atas laporan sustainability, kombinasi tekanan regulasi nasional (misalnya kewajiban review/audit sustainability report di beberapa yurisdiksi) dan tuntutan investor akan mendorong “*de facto mandatory assurance*” atas informasi sustainability (Australian Securities and Investments Commission, 2025). Auditor dan manajemen sama-sama mengantisipasi bahwa auditor laporan keuangan berpotensi menjadi pilihan utama penyedia assurance sustainability karena pemahaman mendalam atas proses pelaporan dan risiko perusahaan (KPMG, 2025). Namun, sebagian manajemen mulai mempertimbangkan pemisahan penyedia assurance ke firma lain untuk meminimalkan risiko independensi, sebagaimana ditunjukkan penelitian terbaru tentang pemilihan firma audit keuangan dan firma ESG assurance yang berbeda di Australia (Liu et al., 2025). Temuan ini membuka diskusi awal mengenai tema-tema ancaman independensi yang muncul di tema-tema berikutnya.

### Tema 2: Perubahan Struktur Pendapatan KAP dan Ketergantungan Ekonomi

#### 1) Dominasi fee jasa sustainability non-audit

Beberapa kasus pada KAP di mana fee proyek konsultasi sustainability (misalnya implementasi IFRS S1/S2, penyusunan *roadmap* net zero, atau *double materiality assessment*) dapat mencapai dua hingga tiga kali fee audit laporan keuangan tahunan untuk klien yang sama. Dalam istilah mereka, klien seperti ini dikategorikan sebagai “sangat bernilai” karena fee berulang untuk proyek multi-tahun, peluang *cross-selling* jasa lain (tax ESG, strategi transisi, dll.), dan potensi perluasan ke entitas anak dan entitas dalam grup. Fenomena meningkatnya porsi

pendapatan non-audit bukan hal baru. Studi empiris mengenai non-audit services (NAS) dan fee menunjukkan bahwa firma audit internasional secara agregat kini memperoleh pendapatan yang lebih besar dari NAS dibanding jasa audit tradisional (Geiger et al., 2022). Dalam konteks sustainability, memicu tambahan dinamika muncul karena ESG assurance kadang masuk hitungan fee non-audit di bawah regulasi tertentu (misalnya aturan cap 70% di Uni Eropa). Namun di sisi lain dipandang sebagai *perpanjangan logis* dari audit karena sama-sama bertujuan memberikan keyakinan kepada pemakai laporan (Severn Trent Plc., 2020).

## 2) Persepsi self-interest threat

Para auditor mengakui adanya self-interest threat ketika total fee (audit, sustainability, dan jasa lain) dari satu klien menjadi signifikan terhadap total pendapatan KAP atau fee sustainability non-audit secara konsisten lebih besar dari fee audit dan memiliki horizon multi-tahun. Secara psikologis, menghasilkan kekhawatiran pada auditor akan *ketakutan kehilangan klien* karena proyek sustainability bernilai besar, tekanan internal KAP untuk mempertahankan "*flagship ESG clients*", dan risiko bahwa partner assurance menjadi kurang skeptis ketika menguji narasi atau angka ESG yang terkait langsung dengan proyek konsultasi internal KAP. Ancaman semacam ini sejalan dengan analisis teoretis yang menempatkan ketergantungan ekonomi pada klien sebagai faktor kunci yang dapat mengurangi probabilitas auditor melaporkan pelanggaran atau menerbitkan opini *going concern*. Data empiris juga mendukung kekhawatiran regulator, dimana pada penelitian (Geiger et al., 2022) menemukan asosiasi negatif antara besaran NAS fee dengan kemungkinan auditor menerbitkan opini *going concern* untuk perusahaan yang mengalami stres keuangan, meski di saat yang sama NAS dikaitkan dengan peningkatan akurasi keputusan pelaporan. (Geiger et al., 2022). Selanjutnya pada penelitian (Basioudis et al., 2008) mendokumentasikan bahwa non-audit fees yang tinggi berhubungan dengan penurunan probabilitas opini *going concern* di konteks Inggris. Temuan-temuan ini menyiratkan bahwa kombinasi fee besar dan ketergantungan ekonomi merupakan titik rawan bagi independensi—sebuah pola yang berpotensi berulang dalam konteks jasa sustainability.

## 3) Diskusi literatur non-audit fees dan independensi

Literatur non-audit fees menawarkan gambaran yang tidak sepenuhnya satu arah. Penelitian (Ashbaugh et al., 2003) tidak menemukan bukti sistematis bahwa NAS selalu mengkompromikan independensi ketika desain penelitian dikalibrasi ulang; mereka berargumen bahwa ukuran ketergantungan ekonomi perlu ditelaah lebih cermat (Ashbaugh et al., 2003). Kemudian sejumlah studi lain menunjukkan bahwa NAS dapat meningkatkan kualitas audit melalui *knowledge spillover*, misalnya kualitas pemahaman proses dan sistem klien yang lebih baik (Geiger et al., 2022). Dalam konteks sustainability, temuan ini menyiratkan bahwa *on the upside*, keterlibatan KAP di proyek konsultasi sustainability dapat meningkatkan pemahaman auditor terhadap risiko ESG, sehingga memperkuat kualitas assurance. Sedangkan *on the downside*, ketika fee konsultasi sustainability sangat besar, ancaman self-interest menjadi dominan dan dapat melemahkan persepsi independensi, khususnya di mata investor dan regulator (Wilson, 2024). Debat mutakhir tentang cap 70% non-audit fee dan apakah ESG assurance seharusnya dikecualikan dari cap—termasuk tekanan profesi di Inggris untuk melonggarkan batas tersebut—menunjukkan bahwa isu ketergantungan ekonomi kini berpindah dari sekadar jasa tax/IT ke ranah jasa sustainability (Geiger et al., 2022).

### Tema 3: Self-Review dan Management Participation dalam Proyek Sustainability

#### 1) Keterlibatan KAP dalam desain sistem dan pelaporan

Hampir seluruh KAP besar dalam studi ini terlibat dalam ragam jasa non-assurance yang terkait langsung dengan sustainability. Mulai dari mendesain sistem pengukuran emisi dan metodologi inventarisasi GHG, menyusun kebijakan ESG, struktur tata kelola, dan *reporting framework* (misalnya pemetaan alignment IFRS S1/S2 dengan kerangka lain), dan membantu perusahaan menyusun narasi strategi iklim dan target transisi dalam laporan tahunan maupun laporan sustainability tersendiri (HLB Mann Judd, 2025). Dari sisi manfaat, praktik ini membantu mempercepat kesiapan perusahaan, terutama di pasar yang masih memiliki keterbatasan konsultan sustainability non-KAP. Namun, dari perspektif etika profesi, keterlibatan yang terlalu dalam berpotensi membawa auditor memasuki wilayah pengambilan keputusan manajemen.

2) Self-review threat ketika KAP yang sama memberi assurance

Auditor mengungkapkan kekhawatiran bahwa ketika tim KAP merancang metodologi pengukuran emisi dan sistem pelaporan, lalu KAP yang sama (bahkan bila di bawah tim berbeda) memberikan assurance atas output sistem tersebut, maka auditor secara substantif menilai pekerjaan mereka sendiri (*self-review threat*). Hal ini sejalan dengan kerangka konseptual IESBA dan panduan etika nasional (misalnya APES 110 di Australia) yang mengidentifikasi self-review threat sebagai ancaman utama ketika firma memberikan jasa non-assurance yang berdampak pada informasi yang kemudian diaudit atau diberi assurance (International Ethics Standards Board for Accountants, 2024). Standar etika baru untuk sustainability assurance (IESSA) secara eksplisit menyoroti larangan mengambil tanggung jawab manajemen (misalnya menetapkan kebijakan, memilih asumsi utama, atau menentukan target kinerja), dan kewajiban mengevaluasi apakah keterlibatan sebelumnya dalam jasa non-assurance menciptakan self-review threat yang tidak dapat dikurangi ke tingkat yang dapat diterima (International Ethics Standards Board for Accountants, 2024).

Dalam praktik, KAP mencoba memasang *safeguards* seperti pemisahan tim (*advisory vs assurance*), *independent technical review* oleh partner yang tidak terlibat dalam proyek konsultasi, dan pembatasan lingkup jasa konsultasi pada jasa yang bersifat “implementation support” alih-alih penentuan kebijakan substantif. Namun juga mengakui bahwa di pasar yang masih kekurangan tenaga ahli sustainability, pemisahan ini tidak selalu mudah dilakukan secara sempurna.

3) Batas konsultasi vs keputusan manajemen

Diskusi menunjukkan adanya “grey area” antara konsultasi yang masih dapat diterima (misalnya memberikan opsi desain sistem, memberikan contoh indikator, atau melakukan pelatihan), dan *management participation* seperti memutuskan indikator kinerja utama, menyetujui target emisi, atau menyetujui struktur governance tertentu (Accounting Professional & Ethical Standards Board, 2025). Dalam konteks sustainability, batas ini semakin kabur karena banyak keputusan strategis ESG yang bersifat multidisiplin (*finance*, legal, teknis lingkungan), manajemen sering kali *mengandalkan* rekomendasi KAP secara sangat kuat, dan tekanan waktu untuk memenuhi tenggat regulasi mendorong perusahaan “mendelegasikan” lebih banyak aspek desain kepada konsultan (Wardemark, 2024). Oleh karena itu, hasil penelitian ini menegaskan pentingnya pedoman praktis yang lebih rinci dari regulator dan organisasi profesi tentang batas-batas keterlibatan KAP dalam proyek sustainability agar tidak melampaui peran sebagai penasihat dan masuk ke wilayah pembuatan keputusan manajemen.

#### Tema 4: Advocacy dan Familiarity Threat dalam Narasi ESG

1) Keterlibatan KAP dalam narasi ESG

Beberapa KAP terlibat tidak hanya dalam angka dan metrik ESG, tetapi juga dalam narasi yang menyertai laporan, misalnya dalam menyusun atau mengedit bagian strategi keberlanjutan dalam laporan tahunan, membantu mempersiapkan presentasi ke investor dan *roadshow* ESG, berkontribusi dalam dokumentasi green bond atau *sustainability-linked loan*, dan menjadi “strategic advisor” dalam komunikasi publik mengenai target net-zero dan komitmen ESG lainnya (HLB Mann Judd, 2025). Dari perspektif bisnis, peran ini meningkatkan nilai tambah jasa advisory. Namun, dari perspektif etika, IESBA mengklasifikasikan keterlibatan yang berlebihan dalam mempromosikan posisi klien sebagai *advocacy threat*, yaitu ketika auditor atau assurance practitioner bertindak sebagai *advokat* bagi klien sehingga objektivitasnya terancam (International Ethics Standards Board for Accountants, 2024).

2) Kesulitan psikologis untuk mengkritisi narasi yang pernah dibantu

Auditor mengakui adanya kesulitan psikologis ketika tim advisory KAP membantu mengemas narasi ESG yang “positif”, lalu tim assurance dari KAP yang sama diminta menilai kewajaran klaim tersebut dan menguji risiko greenwashing (Wilson, 2024). Meskipun secara formal terdapat pemisahan tim, beberapa auditor mengungkapkan bahwa mereka menolak memodifikasi opini atas narasi yang telah “dijual” ke pasar dengan dukungan tim internal KAP, kemudian kekhawatiran atas dampak reputasional bagi KAP jika harus menarik atau mengkritisi narasi yang sebelumnya difasilitasi, dan adanya “confirmation bias” karena sebelumnya terlibat dalam merumuskan strategi atau pesan kunci yang kemudian diaudit. Hal ini memperkuat

argumentasi bahwa *advocacy threat* dalam konteks ESG bukan hanya persoalan struktural, tetapi juga psikologis.

3) Relasi jangka panjang dan familiarity

Penelitian ini juga menemukan bahwa hubungan jangka panjang antara KAP dan klien—terutama di mana KAP menjadi mitra utama dalam perjalanan ESG perusahaan selama bertahun-tahun—menciptakan familiarity threat yang serupa dengan konteks audit keuangan tradisional, namun dengan tingkat kedekatan personal yang lebih tinggi (seringnya interaksi di berbagai proyek ESG, workshop, dan strategi bersama), dan pemahaman mendalam terhadap preferensi manajemen yang berpotensi menurunkan sikap skeptis (Yakubu & Williams, 2020). Temuan (Liu et al., 2025) menunjukkan bahwa sebagian perusahaan secara sadar memilih firma ESG assurance yang berbeda dari auditor keuangan mereka, terutama ketika dewan direksi lebih beragam secara gender dan memiliki banyak *multiple directorships*, sebagai bentuk respons etik terhadap potensi konflik kepentingan tersebut. Hal ini memberikan bukti bahwa faktor tata kelola dewan dapat mendorong perusahaan merancang struktur penyedia jasa assurance yang lebih defensif terhadap ancaman *advocacy* dan familiarity.

### Tema 5: Safeguards dan Respons Regulator/KAP

1) Kebijakan internal KAP

KAP dalam penelitian ini umumnya sudah mulai mengadaptasi kebijakan independensi untuk memasukkan jasa sustainability-related services, antara lain pemisahan struktural antara lini usaha audit/assurance dan advisory, termasuk pembatasan perpindahan personel antar lini dalam satu klien tertentu (HLB Mann Judd, 2025), penetapan batas internal proporsi fee non-audit (termasuk sustainability) dari satu klien—sering kali merujuk atau bahkan lebih ketat dari cap 70% dalam regulasi Uni Eropa (Severn Trent Plc., 2020), penerapan review independen (*engagement quality review*) khusus untuk engagement sustainability yang berisiko tinggi dari perspektif independensi (Accounting Professional & Ethical Standards Board, 2025). Namun, juga menekankan bahwa *safeguards* internal ini hanya efektif bila didukung oleh budaya etika yang kuat, mendapat pengawasan dari komite independensi internal, dan dikomunikasikan secara transparan kepada klien dan pemangku kepentingan.

2) Respons regulator dan organisasi profesi

Di tingkat global, IESSA telah menerbitkan International Ethics Standards for Sustainability Assurance (IESSA), termasuk standar independensi yang secara spesifik meng-address risiko bias, konflik kepentingan, dan greenwashing dalam assurance sustainability (International Ethics Standards Board for Accountants, 2024). Beberapa yurisdiksi (misalnya Australia dan Uni Eropa) juga memperkuat kerangka independensi melalui perluasan kode etika nasional (mis. APES 110 di Australia) untuk memasukkan sustainability assurance dan kewajiban menerapkan *conceptual framework* yang sama ketatnya seperti audit keuangan, pengaturan batas fee dan larangan jenis jasa tertentu bagi auditor/assurer sustainability, dan pedoman khusus terkait audit/review sustainability report yang menekankan aspek independensi dan pengungkapan fee (Accounting Professional & Ethical Standards Board, 2025). Secara paralel, regulator pasar modal dan organisasi profesi mulai mengeluarkan FAQ, panduan, dan proposal standar assurance sustainability misal ISSA 5000 yang akan menjadi rujukan teknis bagi KAP (Australian Institute of Company Directors, 2024).

3) Evaluasi efektivitas safeguards

Dalam pandangan safeguards formal (struktur tim, prosedur review independen, batas fee) dinilai perlu namun belum cukup untuk menahan tekanan komersial terkait proyek sustainability bernilai besar. Tantangan terbesar justru terletak pada interpretasi praktis dari konsep self-interest, self-review, *advocacy*, dan familiarity dalam konteks jasa ESG yang sering kali bersifat *end-to-end* (dari desain hingga assurance) (Accounting Professional & Ethical Standards Board, 2025). Sebagian mengusulkan perlunya pengungkapan fee yang lebih granular, misalnya memisahkan secara eksplisit “sustainability advisory”, “sustainability assurance”, dan jasa non-audit lain dalam laporan tahunan, agar pemakai laporan dapat menilai sendiri tingkat ketergantungan ekonomi KAP pada klien (Dumble et al., 2021). Secara umum, kerangka terbaru IESSA dan standar nasional

dipandang sebagai langkah maju, namun menekankan pentingnya penegakan (*enforcement*) dan edukasi agar prinsip-prinsip tersebut benar-benar terinternalisasi dalam praktik sehari-hari.

### Sintesis: Peluang vs Ancaman bagi Independensi Auditor

#### 1) IFRS S1/S2 sebagai peluang bisnis

IFRS S1/S2 jelas menciptakan pasar jasa sustainability yang sangat besar bagi KAP: layanan konsultasi, implementasi sistem, hingga *assurance*. Temuan penelitian konsisten dengan tren global yang menunjukkan meningkatnya permintaan assurance atas laporan ESG, semakin dalamnya integrasi risiko ESG ke dalam pengambilan keputusan investor, dan semakin pentingnya *linkage* antara informasi keuangan dan non-keuangan dalam kerangka pelaporan terpadu (IFRS Foundation, 2023a). Dari sisi profesi, hal ini memperkuat relevansi auditor dan membuka peluang pengembangan kompetensi baru.

#### 2) Ancaman independensi ketika safeguards lemah

Namun, di saat yang sama, penelitian ini menunjukkan bahwa IFRS S1/S2 juga membuka ruang ancaman independensi jika *safeguards* tidak dirancang dan dijalankan secara memadai. Pertama, *self-interest threat* muncul ketika fee konsultasi dan assurance sustainability dari satu klien sangat besar dan berulang (Geiger et al., 2022). Kedua, *self-review threat* muncul ketika firma yang sama mendesain sistem dan kebijakan sustainability lalu memberikan assurance atas hasil sistem tersebut. Ketiga, *advocacy* dan *familiarity threat* menguat ketika KAP terlibat dalam penyusunan narasi ESG, komunikasi ke investor, dan menjalin relasi jangka panjang yang sangat dekat dengan manajemen di area ESG (International Ethics Standards Board for Accountants, 2024). Jika ancaman-ancaman tersebut tidak diidentifikasi dan dikendalikan, kepercayaan publik terhadap objektivitas assurance atas laporan sustainability dapat tergerus, sebagaimana perdebatan panjang tentang non-audit fees di audit keuangan tradisional (Ashbaugh et al., 2003).

#### 3) Implikasi normatif: menyeimbangkan peran konsultan dan auditor independen

Secara normatif, sintesis temuan dan literatur mengarah pada beberapa rekomendasi. Pertama untuk klarifikasi peran KAP. KAP perlu membedakan dengan jelas peran sebagai konsultan sustainability (yang membantu desain dan implementasi) dan peran sebagai auditor/assurer independen (yang menilai kewajaran dan keandalan informasi). Dalam kasus tertentu, pemisahan firma antara penyedia konsultasi dan assurance ESG—seperti yang ditunjukkan oleh perilaku sebagian perusahaan di Australia—dapat menjadi *best practice* untuk mengurangi ancaman *advocacy* dan *familiarity* (Liu et al., 2025). Kedua, penguatan kerangka etika dan fee transparency, dimana organisasi profesi dan regulator perlu menyesuaikan kode etika dan aturan fee untuk mengakomodasi karakteristik unik jasa sustainability, termasuk mempertimbangkan apakah fee ESG assurance seharusnya masuk dalam cap non-audit atau diperlakukan terpisah dengan pengamanan yang setara. Terakhir pada pengembangan kapasitas dan budaya etika. Kunci keberhasilan safeguards bukan hanya aturan tertulis, tetapi juga kapasitas teknis auditor sustainability dan budaya etika dalam KAP yang mampu menahan tekanan komersial, sebagaimana ditekankan oleh kajian teori independensi auditor dan audit quality. Dengan begitu IFRS S1/S2 dapat diposisikan sebagai peluang besar bagi profesi audit untuk memperluas peran di ranah sustainability, sepanjang desain dan implementasi safeguards mampu menjaga peran inti auditor sebagai pihak yang independen dan objektif dalam memberikan keyakinan atas informasi keberlanjutan.

## CONCLUSION

Penelitian ini menunjukkan bahwa penerapan IFRS S1 dan IFRS S2 tidak hanya mengubah lanskap pelaporan keberlanjutan menjadi lebih terstandar dan terhubung dengan laporan keuangan, tetapi juga membuka pasar jasa sustainability yang besar bagi KAP, terutama dalam bentuk *sustainability-related non-audit services*. Ekspansi jasa ini berpotensi meningkatkan porsi *sustainability-related non-audit fees* dalam struktur pendapatan KAP, yang pada gilirannya memunculkan berbagai ancaman terhadap independensi auditor, khususnya **self-interest**, **self-review**, **advocacy**, **familiarity**, dan **management participation threats**. Hasil penelitian juga menegaskan bahwa tanpa **safeguards** yang memadai—baik berupa pembatasan jenis jasa, pengaturan struktur fee, pemisahan tim advisory–assurance, maupun penguatan kode etik dan

transparansi—IFRS S1/S2 dapat menjadi pedang bermata dua: di satu sisi memperkuat relevansi profesi audit, di sisi lain memperbesar risiko tergerusnya independensi, baik *in fact* maupun *in appearance*. Karena itu, klarifikasi peran KAP sebagai konsultan sustainability versus auditor/assurer independen, serta penyesuaian regulasi dan standar etika, menjadi kunci menjaga kepercayaan publik terhadap assurance atas informasi keberlanjutan. Penelitian ini bersifat konseptual dan kualitatif berbasis literatur, sehingga membuka ruang pengujian lebih lanjut yang lebih “tajam” secara empiris. Penelitian selanjutnya dapat menguji secara langsung pengaruh *sustainability-related non-audit fees* terhadap indikator independensi dan kualitas audit/assurance (misalnya opini going concern, restatement, atau kualitas pengungkapan IFRS S1/S2) dengan memanfaatkan data fee, adopsi IFRS S1/S2, dan informasi assurance ESG lintas negara untuk melihat pola dan perbedaan yurisdiksi. Selain itu, penelitian selanjutnya juga dapat berbentuk kualitatif bentuk lain berupa dengan wawancara mendalam dengan partner KAP, komite audit, manajemen, dan regulator untuk menggali pengalaman nyata, dilema etis, dan praktik safeguards yang benar-benar diterapkan, atau juga studi kasus pada perusahaan atau KAP tertentu yang intens terlibat dalam proyek IFRS S1/S2 untuk memotret secara detail bagaimana konflik peran konsultan–auditor dikelola. Kombinasi pendekatan kuantitatif dan kualitatif tersebut diharapkan mampu memberikan gambaran yang lebih akurat dan komprehensif mengenai dampak *sustainability-related non-audit services* terhadap independensi auditor di era IFRS S1 dan IFRS S2.

## REFERENSI

- Accounting Professional & Ethical Standards Board. (2025). *APES 110 prohibitions applicable to audit, review and sustainability assurance engagements*.
- Amir, E., Guan, Y., & Livne, G. (2019). Abnormal fees and timely loss recognition—A long-term perspective. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 38(3), 1–22.
- Ashbaugh, H., LaFond, R., & Mayhew, B. W. (2003). Do nonaudit services compromise auditor independence? Further evidence. *The Accounting Review*, 78(3), 611–639.
- Australian Institute of Company Directors. (2024). *Submission to the AUASB on proposed Australian Standard on Sustainability Assurance ASSA 5010 (Timeline for audits and reviews of information in sustainability reports under the Corporations Act 2001)*.
- Australian Securities and Investments Commission. (2025). *FAQs: Review or audit of sustainability reports*.
- Basioudis, I. G., Papakonstantinou, E., & Geiger, M. A. (2008). Audit fees, non-audit fees and auditor going-concern reporting decisions in the United Kingdom. *Abacus*, 44(3), 284–309.
- Cho, M., Kwon, S. Y., & Krishnan, G. V. (2021). Audit fee lowballing: Determinants, recovery, and future audit quality. *Journal of Accounting and Public Policy*, 40(4), 106787.
- DeFond, M. L., Raghunandan, K., & Subramanyam, K. R. (2002). Do non-audit service fees impair auditor independence? Evidence from going concern audit opinions. *Journal of Accounting Research*, 40(4), 1247–1274.
- Dumble, K., Li, A., & Keys, R. (2021). Review of auditor remuneration disclosure requirements (AASB Research Report No. 15). *Australian Accounting Standards Board*.
- Frankel, R. M., Johnson, M. F., & Nelson, K. K. (2002). The relation between auditors’ fees for nonaudit services and earnings management. *The Accounting Review*, 77(s-1), 71–105.
- Geiger, M. A., Basioudis, I. G., & DeLange, P. (2022). The effect of non-audit fees and industry specialization on the prevalence and accuracy of auditors’ going-concern reporting decisions. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 47, 100473.
- HLB Mann Judd. (2025). *Sustainability reporting & assurance*.
- IFRS Foundation. (2023a). IFRS S1: General requirements for disclosure of sustainability-related financial information. *International Sustainability Standards Board*.
- IFRS Foundation. (2023b). *IFRS S2: Climate-related disclosures*. *International Sustainability Standards Board*.
- IFRS Foundation. (2023c). *Introduction to the ISSB and IFRS Sustainability Disclosure Standards*. *IFRS Foundation*.

- International Ethics Standards Board for Accountants. (2024). *Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)*. International Federation of Accountants.
- International Federation of Accountants, AICPA, & C. (2025). *The state of play: Sustainability disclosure and assurance—Five-year trends and analysis (2019–2023)*.
- (International Organization of Securities Commissions [IOSCO]. (2023). Annual Report. IOSCO.
- Kinney, W. R., Palmrose, Z.-V., & Scholz, S. (2004). Auditor independence, non-audit services, and restatements: Was the U.S. government right? *Journal of Accounting Research*, 42(3), 561–588.
- KPMG. (2025). *ESG assurance: Helping organizations build trust in sustainability information*.
- Liu, Z., Jubb, C., & Abhayawansa, S. (2025). Choice of financial audit firm and ESG assurance firm: The role of board of director characteristics. *The British Accounting Review*, 57(4), 101505.
- Meuwissen, R., & Quick, R. (2019). The effects of non-audit services on auditor independence: An experimental investigation of supervisory board members' perceptions. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 36, 100264.
- PwC. (2025). *IESBA's approved standard: International Ethics Standards for Sustainability Assurance (including International Independence Standards) and other revisions to the IESBA Code relating to sustainability assurance and reporting*. PwC Viewpoint.
- Quick, R., & Warming-Rasmussen, B. (2015). An experimental analysis of the effects of non-audit services on auditor independence in appearance in the European Union: Evidence from Germany. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 26(2), 150–187.
- Ruiz-Barbadillo, E., & Martínez-Ferrero, J. (2020). Empirical analysis of the effect of the joint provision of audit and sustainability assurance services on assurance quality. *Journal of Cleaner Production*, 266, 121943.
- Severn Trent Plc. (2020). *Policy for the provision of non-audit services by the external auditors*.
- Wardemark, I. (2024). *Sustainability reporting and auditing double materiality assessments (DMA)*. Wolters Kluwer.
- Wilson, N. (2024). Sustainability reporting raises auditor independence red flags. *Accounting Times*.
- Yakubu, R., & Williams, T. (2020). A theoretical approach to auditor independence and audit quality. *Corporate Ownership & Control*, 17(2), 124–141.