

Pengaruh Pengungkapan Tanggung Jawab Sosial Terhadap Penghindaran Pajak dan Peran Asuransi

Eko Budi Santoso

*Universitas Ciputra, Surabaya, Indonesia
ekobs3508@gmail.com*

Abstract

Corporate Social Responsibility (CSR) has been raised as firms strategic issue in developing countries such as Indonesia. Although the disclosure of social responsibility is still voluntary, many firms are starting to publicize their CSR activities and even provide assurance to get appreciation as socially responsible firms. However, several socially responsible firms have been engaged in tax scandals, raising questions of whether CSR disclosure is used to hide firm fraud or as a reflection of a real socially responsible firm. This study investigates the effect of CSR disclosure and tax avoidance and the role of sustainability reporting assurance to that association. Using Indonesian go public firms published CSR report as a sample, the empirical result shows that CSR disclosure positively effect tax avoidance. Furthermore, results also indicate sustainability reporting assurance moderates the association. The findings indicate that stakeholders should carefully examine firms with active CSR disclosure before labeling it as socially responsible firms.

Keywords: CSR Disclosure, Tax Avoidance, Sustainability Report Assurance

1. Pendahuluan

Isu mengenai tanggung jawab sosial di negara berkembang merupakan isu yang menarik untuk diteliti karena mulai berkembangnya kesadaran akan pentingnya tanggung jawab sosial perusahaan. Regulator mulai menerbitkan aturan-aturan yang meminta perusahaan untuk aktif melakukan aktivitas tanggung jawab sosial. Badan lain diluar pemerintah mulai aktif memberikan penghargaan-penghargaan bagi perusahaan yang tergolong aktif dalam melakukan aktivitas tanggung jawab sosial. Data globalreporting.org menunjukkan bahwa terdapat tren peningkatan pengungkapan tanggung jawab sosial pada perusahaan-perusahaan di negara-negara berkembang. Perusahaan yang aktif melakukan dan mengungkapkan tanggung jawab sosial mendapat predikat sebagai perusahaan yang berperilaku etis dalam praktik bisnisnya. Hasil penelitian-penelitian menunjukkan pengungkapan tanggung jawab sosial berdampak positif terhadap kinerja perusahaan (Blazovich & Smith, 2011; Harjoto & Jo, 2011; Lev et al., 2010; Lu et al., 2014). Hal tersebut mendorong perusahaan-perusahaan untuk aktif mengungkapkan tanggung jawab sosialnya.

Namun terdapat paradoks dimana perusahaan yang aktif dalam tanggung jawab sosial perusahaan terlibat dalam skandal akuntansi khususnya perpajakan. Di Indonesia terdapat beberapa perusahaan yang aktif dalam kegiatan tanggung jawab sosial namun terlibat dalam praktik skandal perpajakan (misalnya PT. Asian Agri, PT. Asia Pulp and Paper, PT. Kaltim Prim Coal). Paradoks tersebut mengindikasikan bahwa perusahaan yang aktif melakukan pengungkapan tanggung jawab sosial tidak selalu identik dengan perusahaan yang berperilaku

etis dalam kegiatan bisnisnya. Sikka (2010) menyatakan bahwa banyak perusahaan memberikan informasi yang berisi janji dan pencapaian perusahaan dalam hal tanggung jawab sosial namun pada saat yang sama perusahaan tersebut terlibat dalam skandal perpajakan. Hal ini menunjukkan bahwa pengungkapan tanggung jawab sosial dapat digunakan oleh manajer yang oportunistik sebagai alat untuk mengelabui dan mengalihkan perhatian pemangku kepentingan dari praktik perpajakan tidak etis yang dilakukan perusahaan dalam bentuk penghindaran pajak.

Penelitian yang dilakukan di negara-negara maju menunjukkan bahwa perusahaan dengan pengungkapan tanggung jawab sosial yang tinggi cenderung mengurangi praktik penghindaran pajak (Hoi et al., 2013; Lanis & Richardson, 2012). Namun hasil yang berbeda dapat terjadi pada konteks negara berkembang karena perbedaan situasi yang ada. Negara berkembang memiliki perlindungan investor yang rendah sehingga perilaku oportunistik manajer menjadi lebih sulit untuk dikendalikan (Chih et al., 2008; Richardson, 2008). Manajer dapat memanfaatkan tren pengungkapan tanggung jawab sosial yang sedang meningkat dengan aktif melakukan pengungkapan tanggung jawab sosial untuk menutupi kecurangan pajak yang dilakukan. Manajer juga dapat memanfaatkan *naturalistic fallacy* yang ada di masyarakat yang beranggapan bahwa perusahaan yang aktif melakukan tanggung jawab sosial berarti adalah perusahaan yang juga berperilaku etis dalam seluruh praktik bisnisnya. Hal ini menjadikan asosiasi antara pengungkapan tanggung jawab sosial dan penghindaran pajak menjadi menarik untuk diteliti dalam konteks negara berkembang yang masih memiliki kesadaran akan tanggung jawab sosial yang lebih rendah dibandingkan dengan negara maju. Penelitian ini juga melihat peran asuran terhadap asosiasi pengungkapan tanggung jawab sosial perusahaan terhadap penghindaran pajak. Asuran menunjukkan keberadaan pihak eksternal untuk memverifikasi pengungkapan tanggung jawab sosial yang dilakukan perusahaan. Asuran dapat berarti bahwa perusahaan benar-benar serius dalam melakukan pengungkapan tanggung jawab sosial atau dapat juga menjadi alat untuk membuat perusahaan hanya terlihat serius dalam melakukan pengungkapan tanggung jawab sosial dengan memanfaatkan *naturalistic fallacy* yang terjadi di masyarakat.

Secara spesifik penelitian ini dilakukan di Indonesia karena selain terdapat fakta bahwa perusahaan yang aktif melakukan tanggung jawab sosial juga terlibat dalam skandal perpajakan, Indonesia merupakan negara dengan tingkat ketergantungan terhadap pajak yang tinggi. Lebih dari 80% dari total pendapatan negara berasal dari pajak. Namun dengan ketergantungan yang tinggi tersebut nilai *tax ratio* Indonesia masih rendah bahkan terendah di ASEAN. Hal ini menunjukkan bahwa terdapat praktik penghindaran pajak yang tinggi. Cobham & Janský (2017) menyatakan bahwa Indonesia berada pada peringkat tertinggi dari negara-negara ASEAN dengan kerugian terbesar dari tindakan penghindaran pajak. Nilai kerugian dapat berpotensi untuk menaikkan *tax ratio* sebesar 1%. Selain itu tingginya partisipasi wajib pajak dalam program *tax amnesty* menunjukkan indikasi masih tingginya aktivitas penghindaran pajak di Indonesia.

2. Literature Review

2.1 Pengungkapan tanggung jawab sosial

Konsep sebenarnya mengenai tanggung jawab sosial perusahaan adalah mengenai perilaku etis perusahaan dalam menjalankan bisnisnya (Carroll, 1979). Tanggung jawab sosial perusahaan tidak hanya berbicara soal lingkungan dan sosial namun harusnya pada seluruh aspek bisnis perusahaan termasuk dalam aspek keuangan. Hal ini berarti perusahaan menjalankan bisnisnya

dengan menganut nilai-nilai etis. Goel (2010) menyatakan bahwa salah satu karakteristik utama dalam konsep *triple bottom line* adalah transparansi mengenai kondisi keuangan perusahaan. Sementara Atkins (2006) menyatakan bahwa apa yang dimaksud publik sebagai perusahaan yang memiliki tanggung jawab sosial sebenarnya adalah perusahaan yang melakukan transparansi dalam pelaporan keuangan dan perpajakan. Perusahaan yang berperilaku etis dalam mengimplementasikan praktek tanggung jawab sosial untuk memenuhi harapan dari *stakeholder* seharusnya juga berperilaku etis dalam aspek keuangan dan perpajakan karena pelaporan keuangan perusahaan itu sendiri sebenarnya merupakan bagian dari tanggung jawab sosial perusahaan. Meskipun perusahaan dapat memperoleh kinerja keuangan jangka panjang yang superior dengan berperilaku etis namun motif ekonomi bukan menjadi satu-satunya tujuan akhir dari pengungkapan tanggung jawab sosial perusahaan. Sudut pandang ini sejalan dengan teori etis meletakkan tanggung jawab sosial perusahaan sebagai salah satu perwujudan perilaku etis perusahaan sehingga perusahaan yang melakukan pengungkapan tanggung jawab sosial juga berperilaku etis pada aspek-aspek perusahaan yang lain termasuk pada aspek perpajakannya.

Namun pada perkembangannya tanggung jawab sosial menjadi bagian dari strategi bisnis perusahaan untuk memperoleh keuntungan dengan beberapa sudut pandang. Sudut pandang pertama adalah Resource based view menempatkan tanggung jawab sosial sebagai bagian dari keunggulan kompetitif perusahaan untuk memenangkan persaingan bisnis. Iklim persaingan yang kompetitif membuat perusahaan melakukan berbagai cara untuk unggul dibandingkan pesaing dan tanggung jawab sosial menjadi salah satu alat untuk mewujudkan hal tersebut. Hal ini menempatkan pengungkapan tanggung jawab sosial sebagai alat untuk memperoleh keuntungan. Perusahaan akan aktif melakukan aktivitas tanggung jawab sosial dan pengungkapannya hanya jika hal tersebut berkontribusi ke laba perusahaan. Tidak ada pertimbangan etis dalam melakukan pengungkapan tanggung jawab sosial. Walaupun hasil-hasil penelitian menunjukkan bahwa pengungkapan tanggung jawab sosial berkontribusi terhadap kinerja, namun pengungkapan tanggung jawab sosial seharusnya diungkapkan sebagai perwujudan perilaku etis perusahaan dalam berbisnis dan bukan hanya sebagai alat untuk mendapat keuntungan.

Sudut pandang kedua menempatkan tanggung jawab sosial sebagai bagian dari teori legitimasi. Teori legitimasi mengindikasikan bahwa terdapat perbedaan antara tindakan perusahaan dan ekspektasi masyarakat. Manajer kemudian melakukan pengungkapan untuk menjembatani perbedaan dengan memenuhi ekspektasi masyarakat atau apa yang dianggap perusahaan sebagai ekspektasi masyarakat. Dengan melakukan hal tersebut perusahaan akan memperoleh legitimasi untuk menjalankan bisnisnya dimasyarakat. Hal ini menempatkan tanggung jawab sosial sebagai pengisi celah jika terdapat tindakan perusahaan yang tidak sesuai dengan ekspektasi masyarakat. Konsekuensinya perusahaan dapat melakukan aktivitas yang tidak etis yaitu penghindaran pajak dan menggunakan tanggung jawab sosial untuk menebus tindakan tersebut sehingga perusahaan tetap memiliki legitimasi untuk menjalankan bisnisnya.

2.2 Penghindaran Pajak

Pajak merupakan salah satu beban yang memiliki porsi yang besar dalam mengurangi keuntungan yang akan dinikmati perusahaan. Usaha melakukan penghematan pajak yang harus dibayar merupakan hal yang biasa dan legal untuk dilakukan perusahaan selama usaha tersebut tidak melanggar aturan yang ada. Di sisi lain, pihak regulator juga memberikan insentif dan celah bagi perusahaan sebagai wajib pajak untuk memilih alternatif yang terbatas untuk

meminimalkan besarnya pajak yang harus dibayar tanpa harus melanggar aturan yang berlaku yang dikenal dengan istilah *tax planning*. Namun usaha ini digolongkan menjadi agresivitas pajak ketika perusahaan berusaha memanfaatkan kelemahan dan *gray area* dalam aturan perpajakan dan berpotensi untuk tidak mematuhi prinsip perpajakan. Tindakan penghindaran pajak dikategorikan sebagai agresivitas pajak jika tindakan tersebut dipertanyakan legalitasnya (Watson, 2015) dan dilakukan dengan melihat adanya kemungkinan tidak akan diperiksa oleh otoritas pajak. Jika usaha penghematan pajak sudah jelas melanggar aturan perpajakan yang berlaku maka usaha tersebut tergolong pada penggelapan pajak.

Penghindaran pajak dapat dikategorikan sebagai tindakan yang tidak etis karena tindakan tersebut bersifat oportunistik dimana perusahaan berusaha untuk mengeksplotasi kontrak antara perusahaan dan masyarakat. Tindakan *tax planning* merupakan tindakan yang diperbolehkan oleh regulator sehingga resikonya terhadap penurunan penerimaan negara telah diperhitungkan. Namun tindakan penghindaran pajak merupakan tindakan yang berpotensi menurunkan penerimaan negara yang tidak diperhitungkan. Hal ini menyebabkan beban yang ditanggung masyarakat menjadi lebih tinggi karena distribusi kekayaan perusahaan kepada masyarakat dalam bentuk pajak menjadi berkurang.

2.3 Asuran Laporan Keberlanjutan

Informasi yang terdapat pengungkapan dalam laporan keberlanjutan menjadi penting karena pengungkapan tersebut dapat menjadi dasar dalam pengambilan keputusan. Asuran oleh pihak independen bertujuan untuk menilai kredibilitas informasi dari laporan keberlanjutan yang diterbitkan perusahaan (Pflugrath et al., 2011). Asuran akan memberikan keyakinan bahwa informasi pengungkapan tanggung jawab sosial yang disajikan relevan dan reliabel. Asuran terhadap laporan keberlanjutan selain memberikan kepercayaan terhadap stakeholder juga menunjukkan bahwa perusahaan memiliki keseriusan yang tinggi dalam melakukan aktivitas tanggung jawab sosialnya sehingga bersedia diverifikasi oleh pihak yang independen. Hal ini berarti keberadaan asuran akan membatasi perilaku oportunistik manajer yang berusaha memanfaatkan pengungkapan tanggung jawab sosial hanya sebagai alat untuk menyembunyikan kecurangan perusahaan. Namun tidak menutup kemungkinan asurans juga digunakan perusahaan untuk memberikan kesan seakan-akan perusahaan serius dalam melakukan pengungkapan tanggung jawab sosialnya. Pedoman yang digunakan dalam melakukan asuran terhadap laporan keberlanjutan adalah AA1000AS yang diterbitkan oleh AccountAbility sebuah organisasi nirlaba independen yang bergerak di bidang akuntabilitas, praktik bisnis berkelanjutan, dan tanggung jawab perusahaan. Jasa asuran dilakukan oleh pihak independen baik dari kantor akuntan publik maupun pihak independen lain yang memiliki lisensi untuk melakukan asuran berdasarkan standar AA1000AS.

2.4 Pengembangan Hipotesis

Penelitian-penelitian yang telah dilakukan untuk menguji hubungan antara pengungkapan tanggung jawab sosial dan agresivitas pajak memberikan hasil yang inkonklusif. Penelitian yang dilakukan oleh (Preuss, 2010) menemukan perusahaan-perusahaan yang aktif melakukan kegiatan penghindaran pajak agresif dengan memindahkan lokasi kantor pusat mereka ke negara-negara tax haven mengklaim bahwa mereka terlibat aktif dalam aktivitas tanggung jawab sosial. Hal ini menunjukkan bahwa perusahaan yang aktif melakukan pengungkapan tanggung jawab sosial juga akan dalam kegiatan penghindaran pajak. Hal ini sejalan dengan penelitian (Dalton et al., 2015) yang menemukan asosiasi positif antara pengungkapan tanggung jawab sosial dan penghindaran pajak. Hasil sebaliknya diperoleh dari hasil penelitian

Hoi et al (2013) yang menguji hubungan antara tanggung jawab sosial dan penghindaran pajak yang menemukan bahwa perusahaan yang dikategorikan sebagai perusahaan yang buruk dalam melakukan tanggung jawab sosial ternyata melakukan penghindaran pajak yang agresif. Lanis dan Richardson (2012) menemukan bahwa perusahaan yang aktif melakukan tanggung jawab sosial cenderung meminimalkan aktivitas penghindaran pajaknya. Hasil tersebut menunjukkan bahwa budaya perusahaan berpengaruh terhadap tindakan penghindaran pajak. Ling & Sultana (2015) menyatakan bahwa tingkat pertumbuhan ekonomi suatu negara berpengaruh terhadap praktik tanggung jawab sosial perusahaan dan negara berkembang cenderung memiliki sistem hukum, standar dan tekanan stakeholder yang lemah dalam penerapan tanggung jawab sosial. Hal ini dapat menyebabkan perilaku oportunistik manajer menjadi sulit untuk dikendalikan. Manajer dapat menggunakan pengungkapan tanggung jawab sosial sebagai alat untuk menyembunyikan tindakan oportunistik agresivitas pajak yang dilakukan. Berdasarkan hal tersebut maka dirumuskan hipotesis berikut:

H1 : Pengungkapan tanggung jawab sosial berasosiasi positif dengan agresivitas pajak

Penelitian yang dilakukan oleh Watson (2015) menemukan bahwa perusahaan dengan kinerja pengungkapan tanggung jawab sosial yang rendah berhubungan positif dengan penghindaran pajak ketika perusahaan memiliki kinerja keuangan saat ini maupun masa yang akan datang yang rendah. Namun efek tersebut menghilang ketika perusahaan memiliki kinerja keuangan saat ini maupun masa yang akan datang yang tinggi. Hal ini menunjukkan bahwa asosiasi antara pengungkapan tanggung jawab sosial dan agresivitas pajak bergantung pada konteks spesifik tertentu. Penelitian ini menggunakan variabel asuran terhadap laporan keberlanjutan sebagai faktor kontekstual yang dapat mempengaruhi asosiasi antara pengungkapan tanggung jawab sosial dan agresivitas pajak.

H2 : Asosiasi pengungkapan tanggung jawab sosial dan agresivitas pajak dimoderasi oleh asuran terhadap pengungkapan tanggung jawab sosial

3. Research Method

Penelitian ini dilakukan pada perusahaan-perusahaan go publik di Indonesia yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia. Sampel penelitian adalah perusahaan yang menerbitkan stand alone laporan keberlanjutan berdasarkan aturan yang terbitkan oleh Global Reporting Initiative (GRI) periode 2013-2018. Pada periode tersebut GRI mengeluarkan pedoman G4 (2013) dan standar GRI (2016) yang menjadi patokan penyusunan laporan keberlanjutan. Berdasarkan kedua aturan tersebut, penulis kemudian membuat indeks pengungkapan yang digunakan untuk mengukur variabel pengungkapan tanggung jawab sosial. Pengungkapan tanggung jawab sosial diukur dengan membandingkan jumlah item pengungkapan yang dilaporkan perusahaan dan indeks pengungkapan.

Variabel agresivitas pajak diproksikan dengan GAAP ETR (Dhaliwal et al, 2004) yang diukur dengan membagi total beban pajak penghasilan dengan laba sebelum pajak. Penulis tidak menggunakan Cash ETR karena pada periode penelitian terdapat kebijakan tax amnesty yang mengakibatkan jumlah pembayaran pajak yang dilaporkan termasuk jumlah pembayaran untuk tebusan aset yang ikut dalam program tersebut. Sedangkan Variabel Asuran pengungkapan tanggung jawab sosial diukur dengan menggunakan variabel dummy yaitu 1 jika perusahaan memiliki laporan asuran terhadap laporan keberlanjutan yang telah diterbitkan dan 0 jika perusahaan tidak memiliki laporan asuran terhadap laporan keberlanjutan yang telah diterbitkan. Penelitian ini menggunakan variabel kontrol yaitu ukuran perusahaan, tingkat

hutang, profitabilitas, pertumbuhan perusahaan dan dummy industry.

Model penelitian yang digunakan untuk menguji hipotesis adalah sebagai berikut:

1. Model untuk menguji H1

$$GAAP\ ETR_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 CSRI_{it} + \alpha_2 SRA_{it} + \alpha_3 SIZE_{it} + \alpha_4 LEV_{it} + \alpha_5 ROA_{it} + \alpha_6 PBV_{it} + \alpha_7 IND_Dummy_{it} + \varepsilon_{it} \quad (1)$$

2. Model untuk menguji H2

$$GAAP\ ETR_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 CSRI_{it} + \alpha_2 SRA_{it} + \alpha_3 CSRI * SRA_{it} + \alpha_4 SIZE_{it} + \alpha_5 LEV_{it} + \alpha_6 ROA_{it} + \alpha_7 PBV_{it} + \alpha_8 IND_Dummy_{it} + \varepsilon_{it} \quad (2)$$

Keterangan:

GAAP ETR = Penghindaran Pajak.

CSRI = Indeks pengungkapan tanggung jawab sosial

SRA = 1 jika perusahaan menggunakan asuran terhadap laporan pengungkapan tanggung jawab sosial, 0 jika sebaliknya

SIZE = Ukuran perusahaan

LEV = Tingkat Utang perusahaan

ROA = Profitabilitas

PBV = Tingkat pertumbuhan perusaha

4. Findings and Discussions

Berdasarkan periode penelitian dan ketersediaan data-data yang dibutuhkan untuk mengukur variabel dalam penelitian ini, maka diperoleh sampel final sebanyak 244 observasi dari 67 perusahaan. Berikut adalah deskriptif statistik dari sampel tersebut:

Tabel 1. Statistik Deskriptif

	N	Mean	Median	Std. Dev.
<i>Continuous Variables</i>				
GAAP_ETR	244	0.222	0.239	0.102
CSRI	244	0.326	0.286	0.170
SIZE	244	24.369	24.133	1.538
LEV	244	0.625	0.633	0.255
ROA	244	0.072	0.047	0.115
PPE	244	22.661	22.787	1.505
<i>Dummy variable</i>				
		1 (%)	0 (%)	
SRA	244	66 (27%)	178 (73%)	

Berdasarkan tabel 1 dapat dilihat bahwa GAAP_ETR memiliki mean (median) sebesar 0.222

(0.239) dengan skala 0-1. Pada variabel CSRI hasil observasi menunjukkan bahwa mean (median) sebesar 0.326 (0.286) pada skala 0-1. Level pengungkapan tanggung jawab sosial perusahaan yang rendah dikarenakan pengungkapan tersebut masih belum bersifat mandatori dan belum ada standar pelaporan yang baku yang disyaratkan oleh regulator. Pada variabel control SIZE memiliki mean (median) sebesar 24.369 (24.133), LEV memiliki mean (median) sebesar 0.625 (0.633), ROA memiliki mean (median) sebesar 0.072 (0.047), PPE memiliki mean (median) sebesar 22.661 (22.787). Sedangkan untuk variabel dummy SRA hanya 27% dari total sampel yang melakukan asuran terhadap laporan keberlanjutan yang merupakan pengungkapan tanggung jawab sosial perusahaan.

Selanjutnya pada tabel 2 dilaporkan korelasi variabel yang digunakan dalam penelitian menggunakan pearson correlation. Hasil korelasi menunjukkan bahwa CSRI berasosiasi positif dengan dengan GAAP_ETR. Hasil ini mengindikasikan bahwa semakin tinggi level pengungkapan tanggung jawab sosial, semakin tinggi tingkat agresivitas pajak. Selain itu tabel 2 juga menunjukkan korelasi antara variabel penjelas. Korealsi tersebut berada pada level yang rendah dengan korelasi tertinggi antara PPE dan SIZE sebesar 0.375 ($p < 0.01$). Peneliti juga melakukan kalkulasi Variance Inflation Factor (VIF) pada model regresi untuk menguji multikolinieritas antar variabel penjelas. Hasil pengujian (tidak dilaporkan) menunjukkan bahwa nilai VIF untuk setiap variabel < 10 . Hal ini menunjukkan tidak terdapat masalah multikolinieritas pada model regresi.

Table 2. Hasil Uji *Pearson Correlation*

	GAAP_ETR	CSRI	SIZE	LEV	ROA	PPE	SRA
GAAP_ETR	1.000						
CSRI	0.097 *	1.000					
SIZE	0.091 *	-0.171 ***	1.000				
LEV	-0.102 *	-0.230 ***	0.354 ***	1.000			
ROA	0.231 ***	0.102 *	-0.180 ***	-0.414 ***	1.000		
PPE	-0.006	0.159 ***	0.375 ***	-0.317 ***	0.096 *	1.000	
SRA	0.008	0.004	0.241 ***	-0.020	0.177 ***	0.253 ***	1.000

Hasil pengujian hipotesis disajikan pada tabel 3. Pada persamaan 1 hasil uji hipotesis menunjukkan bahwa variabel CSRI berasosiasi positif terhadap GAAP_ETR ($\beta = 0.215$, $p < 0.05$) yang mendukung Hipotesis 1. Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi pengungkapan tanggung jawab sosial maka semakin besar agresivitas pajak yang dilakukan perusahaan. Manajer aktif melakukan pengungkapan tanggung jawab sosial perusahaan ke publik namun pada saat yang bersamaan melakukan tindakan agresivitas pajak. Hasil ini bertolak belakang dengan hasil penelitian Hoi et al., (2013) dan Lanis & Richardson (2012) yang menggunakan sampel perusahaan-perusahaan di negara maju. Perbedaan tersebut dapat disebabkan oleh perbedaan konteks pengungkapan tanggung jawab sosial pada negara maju dan negara berkembang. Pada negara maju, perlindungan investor yang baik dan tekanan yang kuat dari stakeholder membatasi manajer yang oportunistik untuk melakukan tindakan oportunistik yang akan menguntungkan dirinya dan merugikan pihak lain. Sedangkan pada negara berkembang memiliki karakteristik perlindungan investor yang rendah sehingga perilaku oportunistik manajer menjadi lebih sulit untuk dikendalikan. Pada negara berkembang

tekanan stakeholder hanya berasal dari investor asing atau pembeli dengan posisi tawar yang kuat (Ali et al, 2018). Selain itu adanya naturalistic fallacy karena pemahaman yang masih terbatas mengenai tanggung jawab sosial maupun dalam melakukan analisis secara komprehensif kondisi perusahaan mengakibatkan manajer menjadi lebih leluasa melakukan tindakan yang tidak etis. Keberadaan pengungkapan tanggung jawab sosial pada negara berkembang digunakan oleh manajer untuk menyembunyikan tindakan agresivitas pajak. Selain itu pengungkapan tanggung jawab sosial juga dapat digunakan untuk menetralsisir dan melegitimasi tindakan agresivitas pajak yang dilakukan perusahaan .

Table 3. Hasil Uji Hipotesis

Variabel	Persamaan 1	Persamaan 2
	Koefisien (t-stat)	Koefisien (t-stat)
CSRI	0.080 ** (2.034)	0.155 *** (3.361)
SRA	-0.012 (-0.799)	0.064 ** (2.179)
CSRI*SRA		-0.233 *** (-2.981)
SIZE	-0.014 (-0.813)	-0.018 (-1.080)
LEV	-0.041 (-1.132)	-0.038 (-1.060)
ROA	0.167 *** (2.528)	0.146 ** (2.241)
PPE	0.013 (0.869)	0.015 (1.020)
Industry Dummy	included	included
Adj R ²	0.134	0.163

Hasil pengujian hipotesis 2 menunjukkan bahwa variabel CSRI*SRA berpengaruh pada GAAP_ETR ($\beta = -0.233$, $p < 0.01$). Tanda negative berarti bahwa interaksi pengungkapan tanggung jawab sosial dan asuran terhadap laporan keberlanjutan menurunkan agresivitas pajak. Hal ini berarti perusahaan yang melakukan asuran terhadap pengungkapan tanggung jawab sosialnya yang tercermin dalam laporan keberlanjutan juga akan mengurangi tindakan agresivitas pajak yang dilakukan. Pengungkapan tanggung jawab sosial masih merupakan pengungkapan yang bersifat sukarela, sehingga perusahaan yang melakukan usaha lebih dengan melaporkan dan melakukan asuran dari pihak independen terhadap laporan yang masih bersifat sukarela tersebut berarti menunjukkan keseriusan perusahaan dalam tanggung jawab sosial. Hasil penelitian menunjukkan perusahaan seperti itu lebih cenderung untuk tidak melakukan tindakan penghindaran pajak. Adanya asuran tidak hanya menunjukkan adanya ekstra biaya yang dikeluarkan perusahaan namun juga kesediaan perusahaan agar laporan tersebut diverifikasi oleh pihak eksternal. Keseriusan tersebut mengindikasikan bahwa tanggung jawab sosial menjadi nilai penting yang dipegang oleh perusahaan. Perusahaan tidak hanya berusaha

menunjukkan bahwa perusahaan peduli terhadap tanggung jawab sosial namun juga memberikan ruang bagi pihak luar untuk mengaudit pengungkapan tanggung jawab sosial yang dilakukan perusahaan. Perusahaan menjaga reputasi tersebut dengan membatasi tindakan agresivitas pajak karena hal tersebut bertentangan dengan nilai-nilai etis yang tercermin dalam tanggung jawab sosial. Asuran dari pihak eksternal akan memberikan konfirmasi dari klaim perusahaan sebagai perusahaan yang peduli terhadap tanggung jawab sosial. Tanpa adanya asuran maka perusahaan dianggap hanya memberikan klaim sepihak sehingga dapat dipertanyakan kebenarannya.

Implikasi dari hasil penelitian adalah stakeholder perlu berhati-hati dalam menginterpretasikan perusahaan yang aktif melakukan tanggung jawab sosial sebagai perusahaan yang bertindak etis dalam aktivitas bisnisnya. Karena pada negara berkembang dimana perlindungan investor rendah, manajer dapat bertindak oportunistik salah satunya dengan memanfaatkan pengungkapan tanggung jawab sosial perusahaan untuk memperoleh predikat ‘seakan-seakan’ sebagai perusahaan yang memiliki tanggung jawab sosial yang baik. Stakeholder tidak bisa hanya menggunakan laporan keberlanjutan untuk menilai bahwa perusahaan sudah bertindak etis dalam kegiatan bisnisnya. Pengungkapan tanggung jawab sosial tidak otomatis dapat digeneralisir untuk menunjukkan bahwa perusahaan adalah perusahaan yang memegang prinsip-prinsip etis jika klaim tersebut sepihak dilakukan perusahaan. Selain itu penelitian ini menunjukkan pentingnya ada verifikasi dari pihak eksternal terhadap klaim yang dilakukan perusahaan. Verifikasi tersebut dilakukan melalui proses asuran dari pihak independent yang kompeten. Regulator perlu menerbitkan aturan yang mensyaratkan perusahaan untuk melakukan pengungkapan tanggung jawab sosial. Aturan tersebut juga perlu menyediakan pedoman dan standar pelaporan agar model pengungkapan tanggung jawab sosial menjadi lebih homogen. Regulator juga perlu untuk mendorong berkembangnya organisasi profesi yang memberikan jasa asuran terhadap pengungkapan tanggung jawab sosial untuk membantu memberikan keyakinan bagi stakeholder terhadap pengungkapan yang dilakukan perusahaan.

5. Kesimpulan

Penelitian ini menguji asosiasi pengungkapan tanggung jawab sosial dan agresivitas pajak serta peran asuran dalam asosiasi tersebut. Hasil penelitian menunjukkan bahwa pengungkapan tanggung jawab sosial berasosiasi positif dengan agresivitas pajak namun asosiasi positif tersebut melemah dengan adanya asuran terhadap laporan keberlanjutan. Penelitian ini memiliki keterbatasan karena hanya berfokus pada perusahaan yang mengungkapkan tanggung jawab sosialnya melalui laporan keberlanjutan berdasarkan pedoman yang dikeluarkan oleh GRI. Pada prakteknya perusahaan bisa mengungkapkan tanggung jawab sosialnya melalui berbagai media seperti melalui website perusahaan atau menjadi bagian dari laporan tahunan. Perusahaan juga dapat menerbitkan laporan keberlanjutan yang tidak berbasis GRI. Penelitian selanjutnya dapat mengembangkan pengukuran pengungkapan tanggung jawab sosial yang lebih komprehensif yang dapat mengakomodasi beragamnya media pelaporan tanggung jawab sosial. Penelitian tanggung jawab sosial pada negara berkembang masih menarik untuk diteliti karena adanya karakteristik yang berbeda dengan negara maju sehingga dapat memberikan wawasan yang baru. Penelitian selanjutnya juga dapat pada negara-negara berkembang lain dan menggunakan ukuran-ukuran yang lain untuk berhubungan dengan perilaku oportunistik manajer seperti manajemen laba dan koneksi politik.

References

- Ali, W., Frynas, J. G., & Mahmood, Z. (2017). Determinants of Corporate Social Responsibility (CSR) Disclosure in Developed and Developing Countries: A Literature Review. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management* 24(4): 273-294.
- Atkins, B. (2006). Corporate Social Responsibility: Is It “Irresponsibility”? *The Corporate Governance Advisor* 14(6): 28-29.
- Barney, J. B. (1991). Firm resources and sustained competitive advantage. *Journal of Management* 17(1): 99–120.
- Blazovich, J., & Smith, L. M. (2010). Ethical Corporate Citizenship: Does it Pay? *SSRN Working Paper Series*.
- Bowen, H. R. (1953). *Social Responsibilities of the Businessman*. New York: Harper & Row.
- Carroll, A. B. (1997). A Three-Dimensional Conceptual Model of Corporate Performance. *Academy of Management Review*, 4(4): 497-505.
- Chih, H.L., Shen, C.H., & Kang, F.C. (2008). Corporate social responsibility, investor protection, and earnings management: Some international evidence. *Journal of Business Ethics*, 79(1): 179-198.
- Cobham, A. & Jansky, P. (2017). Global Distribution of Revenue Loss from Tax Avoidance: Re-estimation and country results. *Working Paper*. United Nation University World Institute for Development Economics Research.
- Davis, A., K., David, A. G., Krull, L. K., Williams, B. M. (2015) Do Socially Responsible Firms Pay More Taxes? *The Accounting Review* 91(1): 47-68.
- Dhaliwal, D., Gleason, C., & Mills, L. (2004). Last-chance earnings management: using the tax expense to meet analysts’ forecasts. *Contemporary Accounting Research* 21(2): 431–459.
- Goel, P. (2010). Triple Bottom Line Reporting: An analytical Approach for Corporate Sustainability. *Journal of Finance, Accounting and Management* 1(1): 27-42.
- Gray, R., Kouhy, R. & Lavers, S. (1995). Corporate social and environmental reporting: a review of the literature and a longitudinal study of UK disclosure. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 8(2): 47-77.
- Hair, J. F., Black, W.C., Babin, B. J. & Anderson, R. E. (2014) *Multivariate Data Analysis*. Essex: Pearson Education Limited.
- Harjoto, M. A., & Jo, H. (2011). Corporate Governance and CSR Nexus. *Journal of Business Ethics*, 100(1): 45-67.
- Hoi, C. K., Wu, Q., & Zhang, H. (2013). Is Corporate Social Responsibility (CSR) Associated with Tax Avoidance? Evidence from Irresponsible CSR Activities. *The Accounting Review*, 88(6): 2025-2059.
- Lanis R., & Richardson, G. (2012) Corporate Social Responsibility and tax Aggressiveness: An Empirical Analysis. *Journal of Accounting and Public Policy* 31(1):86-108
- Lev, B., Petrovits, C., & Radhakhrisnan, S. (2010). Is Doing Good Good for You? How Corporate Charitable Contributions Enhance Revenue Growth. *Strategic Management Journal* 31(2): 182-200.

- Lietz, G. M. (2013). Tax Avoidance vs Tax Aggressiveness: A Unifying Conceptual Framework. *Journal Institute of Accounting and Taxation: Munster School of Business and Economics*.
- Ling, T. C., & Sultana, N. (2015). Corporate Social Responsibility: What Motivates Management to Disclose?. *Social Responsibility Journal* 11(3): 513-534.
- Preuss, L. (2010). Tax Avoidance and Corporate Social Responsibility: You Can't Do Both, or Can You? *Corporate Governance* 10(4), 365-374.
- Richardson, G., (2008). The relationship between culture and tax evasion across countries; Additional Evidence and Extensions, *Journal of International Accounting, Auditing, and Taxation* 17(2): 67-78.
- Sikka, P. (2010) Smoke and Mirrors: Corporate Social Responsibility and Tax Avoidance. *Accounting Forum* 34(3-4): 153-168.
- Simnett, R., Vanstraelen A., & Chua, W.F. (2009). Assurance on Sustainability Reports: An International Comparison. *The Accounting Review*, 84(3), 937-967.
- Wang, Y. G. (2011). Corporate Social Responsibility and Stock Performance – Evidence from Taiwan. *Modern Economy* 2(5): 788-799.
- Watson, L. (2015) Corporate Social Responsibility, Tax Avoidance, and Earnings Performance. *The Journal of the American Taxation Association* 37(2): 1-21.

Copyrights

Copyright for this article is retained by the author(s), with first publication rights granted to the journal.

This is an open-access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution license (<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>)