

PERAN ENVIRONMENTAL, SOCIAL, AND GOVERNANCE DALAM MENEKAN PRAKTIK TAX AVOIDANCE: STUDI SCOPING LITERATURE REVIEW DENGAN PENDEKATAN PRISMA

Winda Ryzka Aulia Rahmaningrum
Politeknik Keuangan Negara STAN
4213250173_windaryzka@pknstan.ac.id

ABSTRACT

Prior research on the relationship between Environmental, Social, and Governance (ESG) and corporate tax avoidance remains inconclusive and fragmented, with limited integrative synthesis. This study examines whether the implementation of Environmental, Social, and Governance (ESG) contributes to reducing corporate tax avoidance practices using scooping literature review that combines empirical and conceptual findings in the fields of accounting and corporate governance. To find the relationship pattern between ESG and tax avoidance, leading international journals indexed by Scopus and Web of Science over the past ten years were investigated through a literature review and using the PRISMA method. The study shows that in terms of governance and social responsibility dimensions, higher ESG quality tends to correlate with lower levels of tax avoidance, although the strength of the relationship influenced by the institutional context and legal system of each country. The findings identify three key mechanisms: governance structures that mitigate managerial opportunism, reputational pressures that discourage aggressive tax behavior, and institutional environments that shape firm compliance. The results indicate that ESG functions not only as a compliance tool but also as an ethical and reputational mechanism that limits corporate tax aggressiveness.

Keywords: ESG, Tax Avoidance, Corporate Governance, Sustainability Reporting, Corporate Ethics

PENDAHULUAN

Sebagai tanggapan atas tekanan terhadap transparansi dan akuntabilitas perusahaan yang ditimbulkan oleh investor, lembaga regulasi, dan masyarakat luas aspek *Environmental, Social, and Governance* (ESG) telah menjadi bagian penting dari strategi bisnis dan pelaporan non-keuangan perusahaan di seluruh dunia (Friede et al., 2015). Pandangan tentang praktik ESG telah berubah dari sekadar aktivitas filantropi, tetapi sebagai indikator kualitas tata kelola, manajemen risiko, serta orientasi keberlanjutan jangka panjang perusahaan (Amir & Serafeim, 2018; Khan et al., 2016). ESG dikaitkan dengan transparansi, akuntabilitas, dan manajemen risiko non-keuangan perusahaan dalam konteks tata kelola kontemporer (Broadstock et al., 2021). Cara perusahaan melihat kewajiban fiskal sebagai bagian dari perjanjian sosial dengan negara juga dipengaruhi oleh

perubahan paradigma ini (Laguir et al., 2015). Oleh karena itu, telaah akademik tentang hubungan antara ESG dan perilaku pajak perusahaan semakin penting (Whait et al., 2018).

Dalam praktik perencanaan pajak, *tax avoidance* secara hukum diperbolehkan tetapi seringkali menimbulkan kontroversi karena dapat mengurangi penerimaan negara dan menimbulkan ketimpangan fiskal. Dalam literatur akuntansi dan keuangan, *tax avoidance* dianggap sebagai area abu-abu antara *tax aggressiveness* yang berisiko reputasi dan efisiensi (Armstrong et al., 2015). Ketika perusahaan mengklaim komitmen keberlanjutan melalui pelaporan ESG secara bersamaan, praktik ini menjadi semakin sensitif karena berpotensi menciptakan ketidaksesuaian antara narasi tanggung jawab sosial dan perilaku fiskal perusahaan (Davis et al., 2016). Pertanyaan penting tentang kesesuaian perilaku korporasi muncul sebagai akibat dari konflik antara narasi tentang tanggung jawab sosial dan pendekatan *tax avoidance* (Laguir et al., 2015). Maka dari itu, *tax avoidance* menjadi konteks penting untuk menguji substansi tingkat komitmen ESG perusahaan (Whait et al., 2018).

Menurut sejumlah penelitian empiris, karena tekanan reputasi dan pengawasan pemangku kepentingan yang lebih kuat, perusahaan dengan kinerja ESG yang lebih baik cenderung memiliki tingkat *tax avoidance* yang lebih rendah (Laguir et al., 2015). Namun demikian, penelitian juga menemukan hasil yang tidak konsisten, terutama di negara dengan penegakan hukum dan institusi yang buruk (Whait et al., 2018). Temuan yang berbeda ini menunjukkan bahwa hubungan antara ESG dan *tax avoidance* bersifat kontekstual dan dipengaruhi oleh elemen tata kelola, budaya, dan aturan sehingga menimbulkan variasi yang signifikan (Gulzar et al., 2018). Inkonsistensi ini menunjukkan bahwa hubungan antara ESG dan *tax avoidance* bersifat kontekstual dan belum sepenuhnya dipahami secara komprehensif dalam literatur yang ada. Oleh karena itu, untuk mengintegrasikan berbagai temuan yang ada diperlukan kajian literatur yang sistematis (Peters et al., 2015; Snyder, 2019).

Dari perspektif teori, ada tiga teori yang dapat digunakan untuk menjelaskan hubungan antara ESG dan *tax avoidance*: teori agensi, teori legitimasi, dan teori *stakeholder*. Teori agensi menekankan bahwa mekanisme tata kelola ESG yang kuat dapat membatasi tindakan oportunistik manajer, termasuk perencanaan *tax aggressiveness* (Armstrong et al., 2015). Sementara itu, teori legitimasi menjelaskan bahwa perusahaan berusaha mempertahankan legitimasi sosial mereka dengan menghindari praktik pajak yang dapat membahayakan citra publik. Menurut teori *stakeholder* pajak merupakan bentuk tanggung jawab perusahaan kepada masyarakat (Laguir et al., 2015; Whait et al., 2018). Untuk memahami peran ESG dalam perilaku pajak perusahaan, ketiga perspektif ini memberikan landasan konseptual yang kuat (Gulzar et al., 2018).

Berdasarkan kondisi tersebut, terdapat gap penelitian yang signifikan berupa belum adanya sintesis yang terstruktur mengenai mekanisme hubungan antara ESG dan *tax avoidance*, baik dari perspektif empiris maupun konseptual. Oleh karena itu, tujuan penelitian ini adalah untuk mengkaji secara menyeluruh apakah praktik ESG dapat membantu perusahaan mengurangi *tax avoidance* melalui pendekatan literature review terstruktur (Peters et al., 2015; Snyder, 2019). Secara teoretis, penelitian ini mengklarifikasi hubungan antara ESG dan perilaku pajak (Gulzar et al., 2018). Secara khusus, penelitian ini berkontribusi dengan mengintegrasikan berbagai temuan yang tersebar dalam literatur serta mengidentifikasi mekanisme utama yang menjelaskan hubungan tersebut, yaitu melalui tata kelola (*governance*), tekanan reputasi, dan konteks institusional. Hasil penelitian ini berguna untuk regulator, investor, dan otoritas pajak saat membuat kebijakan yang mendorong kepatuhan pajak berkelanjutan. Selain itu, penelitian ini memberikan dasar untuk penelitian empiris yang lebih mendalam tentang negara berkembang (Laguir

et al., 2015; Whait et al., 2018). Dengan demikian, diharapkan penelitian ini dapat memperjelas hubungan ESG dan perilaku pajak, serta implikasi praktis bagi regulator dan pemangku kepentingan dalam mendorong kepatuhan pajak yang berkelanjutan (Peters et al., 2015; Snyder, 2019).

STUDI LITERATUR

Dalam literatur akuntansi, *tax avoidance* biasanya didefinisikan sebagai metode perencanaan pajak yang dilakukan perusahaan secara legal dengan memanfaatkan celah dan fleksibilitas dari peraturan pajak yang berlaku. Dari perspektif teori agensi, praktik ini muncul akibat konflik kepentingan antara manajer dan pemegang saham, di mana manajer memiliki insentif untuk memaksimalkan keuntungan pribadi melalui penghematan pajak yang tidak selalu sejalan dengan kepentingan pemilik (Davis et al., 2016). Meskipun dalam beberapa konteks *tax avoidance* dianggap sebagai efisiensi pajak, praktik ini juga berpotensi menimbulkan biaya keagenan dan risiko reputasi yang signifikan. Selain itu, secara sosial, *tax avoidance* tidak bersifat netral karena dapat mengurangi kontribusi perusahaan terhadap pembiayaan layanan publik dan pembangunan berkelanjutan (Laguir et al., 2015). Dalam konteks seperti ini, diskursus tentang etika bisnis dan tanggung jawab sosial termasuk perilaku pajak perusahaan (Whait et al., 2018). Oleh karena itu, *tax avoidance* biasanya digunakan sebagai ukuran kualitas tata kelola dan orientasi etis perusahaan (Gulzar et al., 2018).

Dalam konteks ini, *tax avoidance* semakin dipandang sebagai indikator kualitas tata kelola dan orientasi etis perusahaan. Literatur menunjukkan bahwa praktik pajak perusahaan tidak hanya dinilai dari aspek legalitas, tetapi juga dari legitimasi sosialnya (Whait et al., 2018). Menurut literatur akuntansi, kepatuhan pajak merupakan bagian dari perjanjian sosial antara perusahaan dan negara (Gulzar et al., 2018; Laguir et al., 2015). Perusahaan yang mengadopsi pendekatan keberlanjutan melalui ESG cenderung menghadapi tekanan untuk menyelaraskan kebijakan pajak dengan ekspektasi pemangku kepentingan. Dengan demikian, *tax avoidance* menjadi ukuran penting dalam menilai apakah komitmen ESG bersifat substantif atau sekadar simbolik (Gulzar et al., 2018; Whait et al., 2018). Metode ini mengubah pajak dari kewajiban fiskal menjadi tanggung jawab sosial perusahaan.

Environmental, Social, and Governance (ESG) adalah kerangka evaluasi non-keuangan yang digunakan untuk menilai keberlanjutan dan kualitas manajemen perusahaan (Friede et al., 2015). Dimensi *governance* dalam ESG secara khusus dikaitkan dengan mekanisme pengawasan internal seperti independensi dewan dan kualitas sistem pengendalian yang berpotensi menekan perilaku oportunistik manajemen (Armstrong et al., 2015). Dalam konteks ini, *governance* berfungsi sebagai mekanisme *monitoring* yang secara langsung menekan kecenderungan *tax avoidance*. Sementara itu, dimensi sosial mencerminkan hubungan perusahaan dengan pemangku kepentingan, di mana tekanan reputasi mendorong perusahaan untuk menghindari praktik pajak agresif yang dapat merusak citra publik (Laguir et al., 2015; Whait et al., 2018). Menurut penelitian, perusahaan dengan kinerja ESG yang tinggi cenderung lebih berhati-hati saat membuat keputusan yang berisiko merusak legitimasi sosial, termasuk dalam strategi pajak (Gulzar et al., 2018). Oleh karena itu, ESG dianggap sebagai alat informal yang memengaruhi tindakan pajak perusahaan.

Berdasarkan perspektif teori, hubungan antara ESG dan *tax avoidance* dapat dijelaskan melalui tiga mekanisme utama. Dari sudut pandang teori agensi, *tax avoidance* dapat terjadi ketika manajer memiliki intensif untuk memaksimalkan keuntungan pribadi melalui penghematan pajak yang tidak sepenuhnya menguntungkan investor (Armstrong

et al., 2015). Dengan memperkuat fungsi monitoring dan akuntabilitas manajemen, implementasi ESG, khususnya dalam aspek governance dapat mengurangi konflik tersebut (Gulzar et al., 2018). Selain itu, perusahaan berusaha untuk memperoleh dukungan masyarakat dengan menyesuaikan tindakan bisnisnya dengan norma sosial, menurut teori legitimasi. Dalam konteks ini, praktik *tax aggressiveness* dapat dianggap sebagai ancaman terhadap kredibilitas perusahaan (Laguir et al., 2015; Whait et al., 2018). Namun, menurut teori *stakeholder*, pajak adalah salah satu cara perusahaan berkontribusi kepada pemangku kepentingan yang lebih luas, termasuk negara dan masyarakat. Dengan demikian, hubungan kausal dapat dirumuskan sebagai berikut: governance → monitoring → penurunan *tax avoidance*; social → reputasi → penurunan *tax avoidance*; environmental → tekanan publik → penurunan *tax avoidance*.

Sebagian besar penelitian empiris menemukan bahwa tidak ada hubungan positif antara ESG dan *tax avoidance*, temuan ini menunjukkan bahwa bisnis dengan kinerja ESG yang lebih baik cenderung memiliki *effective tax rate* yang lebih tinggi dan praktik pajak yang lebih konservatif (Laguir et al., 2015). Namun, temuan ini tidak sepenuhnya dapat diterapkan pada semua konteks negara dan industri (Whait et al., 2018). Variasi tersebut menunjukkan bahwa fungsi ESG dalam mempengaruhi perilaku pajak sangat bergantung pada sistem hukum, kualitas institusi, dan tingkat penegakan regulasi perpajakan (Gulzar et al., 2018). Oleh karena itu, hubungan antara ESG dan *tax avoidance* harus dipahami sebagai fenomena kontekstual (Laguir et al., 2015; Whait et al., 2018).

Kerangka konseptual penelitian ini memposisikan ESG sebagai mekanisme pengendalian non-keuangan yang memengaruhi *tax avoidance* melalui jalur tata kelola, reputasi, dan tekanan *stakeholder*. Kerangka konseptual ini memungkinkan integrasi berbagai perspektif teori untuk menjelaskan berbagai temuan empiris yang ada (Gulzar et al., 2018). Oleh karena itu, kajian pustaka ini berfungsi sebagai dasar analitis untuk memahami hubungan ESG dan perilaku pajak perusahaan secara lebih komprehensif (Whait et al., 2018). Selain itu, pendekatan ini memberikan dasar untuk pembuatan kebijakan perpajakan yang mempertimbangkan masalah keberlanjutan (Laguir et al., 2015).

Untuk memberikan gambaran komprehensif mengenai perkembangan penelitian terkait hubungan antara ESG dan *tax avoidance*, ringkasan penelitian terdahulu disajikan pada Tabel 1. Tabel ini menunjukkan variasi pendekatan metodologis, temuan empiris, serta mekanisme yang menjelaskan bagaimana ESG memengaruhi perilaku pajak perusahaan.

Table 1 Ringkasan Penelitian Terdahulu tentang ESG dan Tax Avoidance

No	Peneliti (Tahun)	Metode Penelitian	Variabel Utama	Temuan Utama	Mekanisme Pengaruh ESG	Keterbatasan
1	Laguir et al. (2015)	Kuantitatif (regresi panel)	CSR, <i>tax avoidance</i>	Perusahaan dengan CSR tinggi memiliki tingkat <i>tax avoidance</i> lebih rendah	Reputasi → perusahaan menghindari praktik pajak agresif untuk menjaga citra publik	Pengukuran CSR berbasis pengungkapan
2	Gulzar et al. (2018)	Kuantitatif (cross-country)	ESG, <i>tax avoidance</i>	ESG berpengaruh negatif terhadap <i>tax avoidance</i> , namun bervariasi antar negara	Tekanan institusional → kualitas regulasi memengaruhi efektivitas ESG	Heterogenitas institusional
3	Whait et al. (2018)	Kualitatif-konseptual	ESG, legitimasi, <i>tax avoidance</i>	<i>Tax avoidance</i> dapat merusak legitimasi perusahaan	Legitimasi → ESG mendorong keselarasan antara praktik pajak dan ekspektasi sosial	Tidak berbasis data empiris
4	Davis et al. (2016)	Kuantitatif	<i>Tax avoidance</i> , agency cost	<i>Tax avoidance</i> dapat meningkatkan biaya keagenan	Agency → konflik kepentingan memengaruhi keputusan pajak	Tidak spesifik ESG
5	Hasan et al. (2017)	Kuantitatif (regresi panel)	ESG, <i>tax avoidance</i>	ESG mengurangi praktik perencanaan pajak oportunistik	Etika manajerial → ESG mencerminkan nilai etis perusahaan	Variasi penilaian ESG
6	Armstrong et al. (2015)	Kuantitatif	Corporate governance, <i>tax avoidance</i>	Tata kelola yang kuat menurunkan agresivitas pajak	Monitoring → governance meningkatkan pengawasan internal	Fokus pada konteks AS
7	Kim & Choi (2019)	Kuantitatif	Governance, <i>tax avoidance</i>	Governance berbasis etika menurunkan <i>tax avoidance</i>	Etika & kontrol internal → mengurangi oportunisme manajer	Potensi endogenitas
8	Khan et al. (2016)	Kuantitatif	ESG materiality,	ESG material meningkatkan kualitas	Governance → ESG meningkatkan	Tidak langsung menguji pajak

			kinerja perusahaan	keputusan perusahaan	kualitas manajemen	
9	Amir & Serafeim (2018)	Kuantitatif	ESG disclosure, keputusan investor	ESG meningkatkan transparansi dan akuntabilitas	Reputasi & transparansi → memengaruhi perilaku korporasi	Fokus pada pasar modal
10	Friede et al. (2015)	Meta-analysis	ESG, kinerja keuangan	ESG berkorelasi positif dengan kinerja jangka panjang	Sustainability → ESG sebagai strategi jangka panjang	Tidak spesifik pada pajak

Sumber: Diolah oleh penulis

METODE

Paradigma interpretatif digunakan dalam penelitian guna mendapatkan pemahaman yang lebih baik dari hasil penelitian sebelumnya tentang hubungan antara *Environmental, Social, and Governance* (ESG) dengan *tax avoidance* (Peters et al., 2015; Snyder, 2019). Pendekatan interpretatif memungkinkan peneliti mempelajari bagaimana ESG dipahami dan dipraktikkan dalam konteks pengambilan keputusan pajak perusahaan karena hubungan antara ESG dan perilaku pajak tidak dapat dijelaskan secara memadai hanya melalui pendekatan positivistik mengingat fenomena tersebut dipengaruhi oleh konteks sosial, institusional, dan etika bisnis (Gulzar et al., 2018; Laguir et al., 2015; Whait et al., 2018). Oleh karena itu, penelitian ini berkonsentrasi pada pemaknaan dan sintesis hasil daripada menguji hubungan kausal secara statistik (Peters et al., 2015; Snyder, 2019). Paradigma ini sejalan dengan sifat penelitian berbasis literatur yang bersifat eksploratif dan konseptual.

Untuk memetakan dan mensintesis hasil penelitian yang berkaitan dengan hubungan ESG dan *tax avoidance* secara sistematis, penelitian ini menggunakan pendekatan *scoping literature review*. Metode ini dipilih karena memungkinkan peneliti menentukan cakupan, fitur, dan kesenjangan penelitian dalam bidang yang berkembang pesat. Selain itu, *scooping review* relevan untuk isu-isu multidisipliner seperti ESG dan perpajakan yang melibatkan pandangan dari akuntansi, keuangan, dan kebijakan publik (Gulzar et al., 2018; Whait et al., 2018). Metode ini memungkinkan penelitian tidak hanya merangkum temuan tetapi juga menginterpretasikan pola temuan sebelumnya (Snyder, 2019). Metode ini sesuai dengan tujuan penelitian yaitu untuk melakukan eksplorasi dan integrasi (Peters et al., 2015; Snyder, 2019).

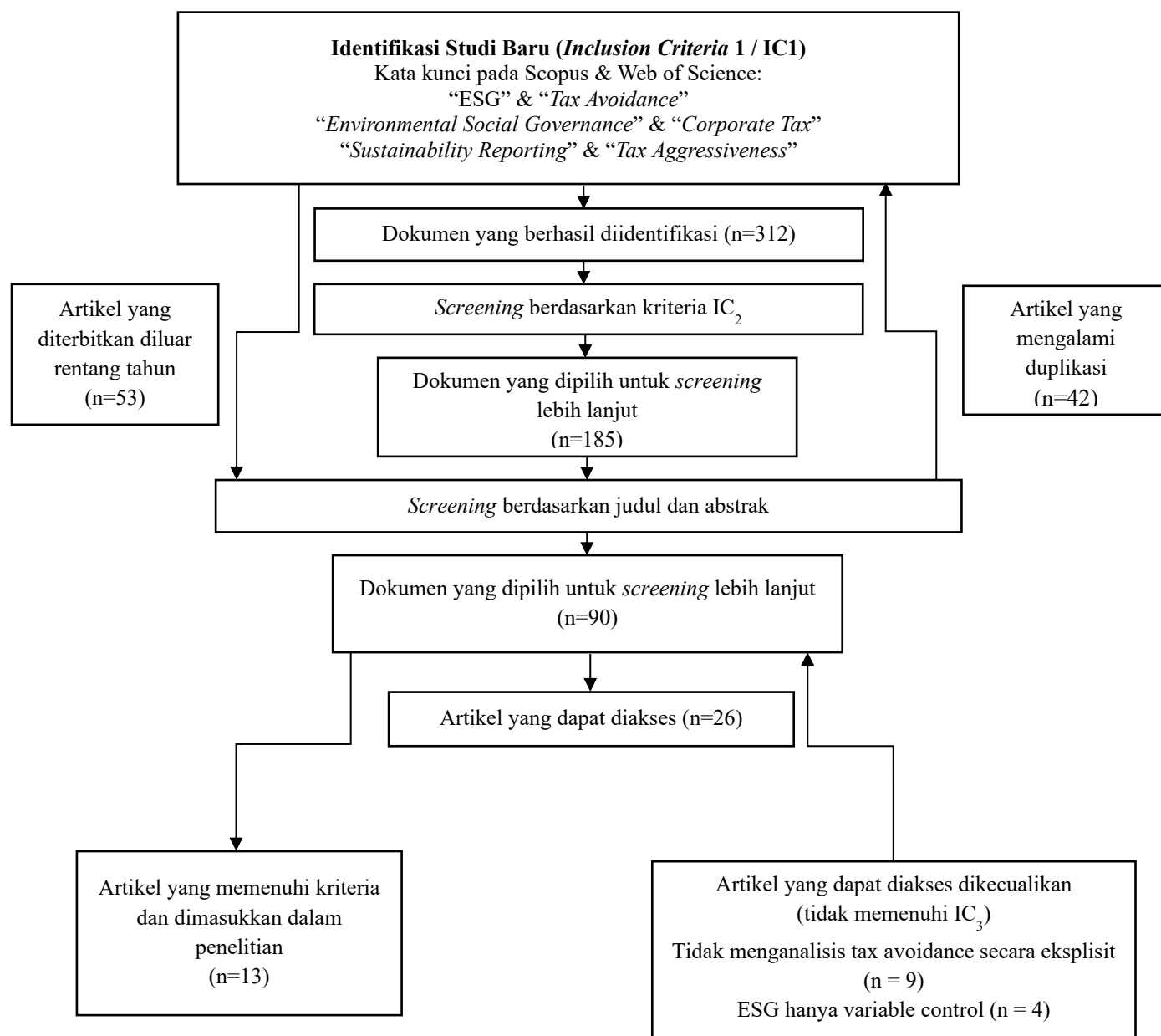
Identifikasi dan seleksi literatur menggunakan kerangka *Preferred Reporting Items for Systematic Reviews and Meta-Analysis* (PRISMA) untuk memastikan transparansi dan ketertelusuran metodologis. Data dikumpulkan melalui penelusuran basis data jurnal bereputasi internasional, seperti *scopus* dan *web of science*, berdasarkan kriteria artikel yang diterbitkan dalam sepuluh tahun terakhir (Gulzar et al., 2018; Whait et al., 2018). *Search string* yang digunakan disusun secara sistematis sebagai berikut: ("ESG" OR "Environmental Social Governance" or "CSR") and ("tax avoidance" or "tax aggressiveness" or "corporate tax behavior") and ("corporate governance" or "sustainability reporting"). Penggunaan kombinasi kata kunci ini bertujuan untuk

memastikan cakupan literatur yang komprehensif sekaligus relevan dengan fokus penelitian. Untuk memastikan kualitas dan kesesuaian literatur, proses seleksi dilakukan secara bertahap yaitu identifikasi, *screening*, penilaian kelayakan (*eligibility*), dan inklusi (Peters et al., 2015; Snyder, 2019). Kriteria inklusi meliputi: (1) artikel penelitian empiris atau konseptual yang dipublikasikan dalam jurnal bereputasi internasional, (2) secara eksplisit membahas ESG atau dimensinya dalam kaitannya dengan *tax avoidance*, dan (3) tersedia dalam teks lengkap. Artikel yang hanya menggunakan ESG sebagai variabel kontrol atau tidak membahas perilaku pajak secara substantif dikeluarkan dari analisis.

Berdasarkan proses tersebut, diperoleh 13 artikel utama yang memenuhi seluruh kriteria seleksi. Jumlah ini dipertahankan karena telah memenuhi prinsip *data saturation*, yaitu tidak ditemukan tambahan variasi temuan atau perspektif konseptual yang signifikan pada artikel tambahan (Snyder, 2019). Selain itu, fokus pada artikel yang paling relevan dan berkualitas memungkinkan analisis yang lebih mendalam dan terarah. Meskipun demikian, penelitian ini mengakui bahwa peningkatan jumlah artikel (≥ 20) berpotensi memperluas generalisasi temuan, sehingga menjadi agenda penelitian selanjutnya.

Untuk memastikan validitas dan reliabilitas proses seleksi, penelitian ini menerapkan beberapa langkah, yaitu: (1) penggunaan basis data bereputasi internasional (Scopus dan Web of Science), (2) penerapan kriteria inklusi dan eksklusi yang konsisten, (3) proses seleksi bertahap sesuai kerangka PRISMA, serta (4) dokumentasi proses seleksi untuk memastikan transparansi dan replikasi (Peters et al., 2015). Analisis data dilakukan dengan pendekatan tematik dengan mengelompokkan artikel berdasarkan konteks institusional, pendekatan metodologis, serta mekanisme hubungan ESG dan *tax avoidance* (Gulzar et al., 2018; Laguir et al., 2015). Pendekatan ini memungkinkan identifikasi pola hubungan yang konsisten maupun kontradiktif antar studi (Snyder, 2019). Melalui proses ini, diperoleh sejumlah artikel yang dinilai layak untuk dianalisis lebih lanjut dan dimasukkan dalam kajian. Alur seleksi literatur ini divisualisasikan dalam *PRISMA framework* untuk menunjukkan tahapan reduksi artikel secara sistematis (Page et al., 2021).

Gambar 1. PRISMA Framework



Sumber: Diolah oleh penulis

Tabel daftar artikel yang dipilih untuk ditinjau kemudian disusun dari artikel-artikel yang memenuhi seluruh kriteria seleksi. Informasi utama tentang penulis, tahun publikasi, judul artikel, nama jurnal, peringkat jurnal, dan konteks geografis penelitian disajikan dalam tabel ini, sesuai dengan rekomendasi penelitian berbasis literatur sistematis (Peters et al., 2015; Snyder, 2019). Tujuan penyajian tabel adalah untuk memberikan gambaran deskriptif tentang atribut literatur yang dianalisis sehingga pembaca lebih mudah memahami cakupan dan distribusi penelitian. Tabel 1 tidak hanya berfungsi sebagai ringkasan administratif, tetapi juga berfungsi sebagai dasar analisis awal untuk menemukan pola umum, seperti dominasi konteks negara maju, kecenderungan metode penelitian, dan fokus substansi kajian (Whait et al., 2018). Tabel daftar artikel berfungsi sebagai penghubung antara proses seleksi literatur dan analisis substantif.

Tabel 2. Daftar Artikel yang Dipilih untuk Ditinjau

No	Researcher, Year	Article Title	Journal Name	Journal Rankings	Country of Publication
1	Laguir et al., 2015	<i>Does CSR affect corporate tax aggressiveness?</i>	<i>Journal of Cleaner Production</i>	Q1	Europe
2	Gulzar et al., 2018	<i>Corporate social responsibility, tax avoidance, and firm value</i>	<i>Journal of Corporate Finance</i>	Q1	International
3	Whait et al., 2018	<i>Tax aggressiveness, corporate social responsibility, and legitimacy</i>	<i>Accounting, Auditing & Accountability Journal</i>	Q1	Australia
4	Davis et al., 2016	<i>The supply side of corporate tax avoidance</i>	<i>Journal of Accounting Research</i>	Q1	USA
5	Hasan et al., 2017	<i>ESG performance and tax avoidance</i>	<i>Sustainability Accounting, Management and Policy Journal</i>	Q1	Asia
6	Armstrong et al., 2015	<i>Corporate governance, incentives, and tax avoidance</i>	<i>Journal of Accounting & Economics</i>	Q1	USA
7	Kim & Choi, 2019	<i>Corporate governance and tax avoidance</i>	<i>Journal of Business Ethics</i>	Q1	International

Sumber: Diolah oleh penulis

Analisis data dilakukan dengan mengelompokkan artikel berdasarkan konteks institusional, teori yang digunakan, dan teknik penelitian yang digunakan (Peters et al., 2015; Snyder, 2019). Metode ini memungkinkan untuk menemukan pola hubungan yang konsisten dan kontradiktif antar studi (Whait et al., 2018). Selain itu, analisis tematik digunakan untuk menemukan struktur konseptual yang menjelaskan dampak ESG terhadap *tax avoidance*. Metode ini memberikan pemahaman yang lebih mendalam daripada hanya memberikan resume hasil. Sehingga, analisis bukan hanya bersifat deskriptif tetapi juga interpretatif (Gulzar et al., 2018).

Paradigma penelitian bersifat interpretatif yang berpusat pada memahami arti dan konsekuensi hasil penelitian sebelumnya (Peters et al., 2015; Snyder, 2019). Karena hubungan ESG dan *tax avoidance* tidak dapat dijelaskan secara tunggal melalui pendekatan positivistik (Whait et al., 2018). Metode interpretatif memungkinkan analisis konteks sosial, institusional, dan etis yang memengaruhi perilaku pajak bisnis. Oleh karena itu, pemahaman fenomena yang diteliti harus dipahami secara keseluruhan (Gulzar et al., 2018; Laguir et al., 2015). Hal ini sejalan dengan tujuan penelitian literatur yang bersifat konseptual dan sintesis. Penelitian ini memiliki keterbatasan karena bergantung pada

kualitas dan ketersediaan penelitian terdahulu. Namun, melalui proses seleksi dan analisis yang sistematis, metode yang digunakan dianggap memadai untuk mencapai tujuan penelitian. Dengan demikian, pendekatan yang digunakan dinilai memadai untuk mencapai tujuan penelitian dan menjadi dasar bagi pengembangan penelitian empiris selanjutnya.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Analisis penelitian menunjukkan bahwa *tax avoidance* merupakan bagian dari strategi perencanaan pajak yang legal tetapi kontroversial secara etis. Dalam literatur kontemporer, ditekankan bahwa *tax avoidance* tidak hanya mencerminkan efektivitas fiskal, tetapi juga orientasi nilai, pilihan manajer, dan sikap perusahaan terhadap tanggung jawab sosial dan legitimasi institusional (Bertomeu, 2015). Hasil penelitian menunjukkan bahwa literatur modern semakin mempertimbangkan perilaku pajak sebagai bagian dari tanggung jawab sosial perusahaan. Pergeseran paradigma ini menunjukkan bahwa kebijakan pajak semakin dianggap sebagai bagian dari manajemen perusahaan yang berkelanjutan bukan hanya keputusan teknis keuangan. Dalam situasi ini, perilaku pajak dianggap sebagai ukuran penting kualitas manajemen dan integritas perusahaan. Oleh karena itu, hubungan antara ESG dan *tax avoidance* tidak bersifat linier, melainkan multidimensional dan kontekstual. Untuk memberikan pemahaman yang lebih sistematis, hasil penelitian disusun menggunakan pendekatan *thematic discussion* yang mengelompokkan temuan ke dalam empat tema utama.

4.1. ESG sebagai Mekanisme Governance

Menurut analisis literatur, *Environmental, Social, and Governance* (ESG) dianggap sebagai mekanisme non-keuangan yang memengaruhi perilaku strategis perusahaan, termasuk keputusan pajak. Sejumlah penelitian menunjukkan bahwa perusahaan dengan kinerja ESG yang tinggi lebih sensitif terhadap risiko reputasi, legitimasi sosial, dan ekspektasi pemangku kepentingan (Fatemi et al., 2018; Friede et al., 2015). Sering disebutkan bahwa dimensi manajemen ESG merupakan komponen penting yang berhubungan langsung dengan kebijakan pajak perusahaan. Kajian menunjukkan bahwa organisasi dengan struktur manajemen yang kuat cenderung menghindari *tax aggressiveness*. Dalam situasi seperti ini, kebijakan pajak yang agresif dianggap dapat menyebabkan ketidaksesuaian antara praktik bisnis nyata dan narasi keberlanjutan. Oleh karena itu, ESG berfungsi sebagai sarana untuk melindungi perilaku oportunistik dalam perencanaan pajak (Kim & Choi, 2019). Dengan demikian ESG memiliki pengaruh yang signifikan terhadap proses pengambilan keputusan pajak.

Hasil pengodean tematik menunjukkan bahwa elemen ESG yang paling konsisten berkorelasi dengan tingkat *tax avoidance* yang lebih rendah adalah dimensi *governance*. Studi sebelumnya menunjukkan bahwa wewenang manajemen terkait kebijakan pajak dibatasi sebagian oleh independensi dewan, kualitas Komite Audit, dan efektivitas sistem pengendalian internal (Minnick & Noga, 2015). Mekanisme tata kelola yang kuat mengurangi peluang manajer untuk mengambil keuntungan dari kompleksitas perpajakan untuk keuntungan pribadi mereka sendiri. Hasil ini menunjukkan bahwa *governance* berfungsi sebagai alat untuk mengawasi diri sendiri. Hasil penelitian menunjukkan bahwa *governance* digunakan untuk mengendalikan risiko hukum dan reputasi. Oleh karena itu, *governance* bertindak sebagai sarana disiplin internal yang menghubungkan ESG dengan praktik pajak yang lebih konservatif (Klassen, 2016).

4.2. ESG sebagai Mekanisme Legitimasi dan Reputasi

Selain *governance*, dimensi sosial dengan perilaku pajak perusahaan memiliki korelasi yang signifikan. Menurut literatur, bisnis yang memiliki orientasi sosial yang kuat lebih

sensitif terhadap persepsi publik tentang keadilan pajak dan kontribusi mereka terhadap pembiayaan layanan publik (Laguir et al., 2015). Hasil analisis menunjukkan bahwa tanggung jawab sosial bisnis sering dianggap sebagai perjanjian moral dengan masyarakat. Ketika dilihat dari perspektif ini, strategi pajak yang agresif dianggap sebagai tindakan yang berpotensi merusak narasi tanggung jawab sosial. Aktivitas tanggung jawab sosial menghasilkan ekspektasi moral yang menuntut konsistensi lintas kebijakan, termasuk kebijakan pajak. Oleh karena itu, perusahaan berorientasi sosial cenderung menghindari praktik *tax avoidance* yang ekstrim untuk mempertahankan kredibilitas dan kepercayaan pemangku kepentingan (Zeng, 2019). Hasilnya menguatkan posisi dimensi sosial sebagai alat reputasi dalam pengambilan keputusan pajak.

Dalam literatur, dimensi *environment* ESG muncul sebagai komponen pendukung yang memengaruhi perilaku pajak meskipun dengan intensitas yang lebih rendah dibandingkan dengan dimensi *governance* dan sosial. Perusahaan yang memiliki kinerja lingkungan yang tinggi menghadapi tekanan yang lebih besar dari investor dan masyarakat untuk mendapatkan legitimasi, terutama dalam hal masalah keberlanjutan global dan perubahan iklim (Bolton & Kacperczyk, 2021). Tekanan ini mendorong perusahaan untuk tetap konsisten dengan praktik fiskal dan komitmen lingkungan mereka. Penelitian menunjukkan bahwa investor dan publik menempatkan tekanan yang lebih besar pada perusahaan yang memiliki kinerja lingkungan yang baik (Laguir et al., 2015; Whait et al., 2018). Perusahaan dipaksa untuk mengimbangi komitmen lingkungan dan kontribusi fiskal karena tekanan ini. Hasil penelitian menunjukkan bahwa bisnis yang melakukan investasi besar dalam masalah lingkungan cenderung menghindari praktik pajak yang dapat menyebabkan kemarahan publik. Oleh karena itu, dimensi *environment* berkontribusi pada perilaku pajak yang lebih bertanggung jawab. Hasil ini memperluas pemahaman kita tentang ESG sebagai kerangka multidimensional.

4.3. ESG dalam Konteks Institusional

Hasil analisis menunjukkan bahwa konteks institusional sangat memengaruhi hubungan antara ESG dan *tax avoidance*. Kualitas institusi dan penegakan hukum suatu negara sangat memengaruhi ESG terhadap perilaku pajak (Whait et al., 2018). Menurut penelitian lintas negara, ESG memiliki pengaruh yang lebih besar di negara-negara dengan penegakan hukum pajak yang kuat dan sistem tata kelola yang matang (Hasan et al., 2017; Kline & Brown, 2019). Di negara-negara dengan kualitas institusi yang lebih rendah, ESG cenderung memiliki daya tekan yang lebih rendah terhadap perilaku pajak. Hasilnya menegaskan bahwa ESG berfungsi sebagai sarana tambahan, bukan substitusi bagi peraturan formal. Sebaliknya ESG lebih berfungsi dengan baik sebagai sarana untuk melengkapi institusi. Maka dari itu, konteks memainkan peran penting dalam menafsirkan hasil hubungan antara ESG dan *tax avoidance*.

Dari perspektif metodologis, literatur menunjukkan bahwa ada perbedaan yang signifikan dalam pengukuran *tax avoidance* dan ESG. Proksi seperti *effective tax rate*, *book-tax differences*, dan *cash ETR* menghasilkan sensitivitas temuan yang berbeda (Drake et al., 2019). Dengan cara yang sama, kekuatan asosiasi empiris dipengaruhi oleh penerapan indeks berbasis pengungkapan atau skor ESG komposit (Berg et al., 2022; Cordeiro et al., 2020). Variasi ini menunjukkan betapa kompleksnya hubungan ESG dengan *tax avoidance*, serta betapa pentingnya melakukan sintesis kualitatif lintas studi (Snyder, 2019).

4.4. Isu Pengukuran ESG dan Tax Avoidance

Dalam perspektif teoritis, hasil penelitian ini konsisten dengan teori agensi yang menganggap *tax avoidance* sebagai potensi konflik kepentingan antara manajer dan investor (Armstrong et al., 2015). ESG, terutama aspek *governance*, mengurangi

kemungkinan oportunisme manajerial dan meningkatkan sistem pengawasan. Selain itu, teori legitimasi menjelaskan bagaimana perusahaan menggunakan ESG untuk menjaga dukungan sosial dan menghindari praktik yang berpotensi merusak reputasi, seperti *tax aggressiveness* (Deegan, 2019). Kerangka kerja ini dilengkapi dengan teori *stakeholder* yang menekankan bahwa perusahaan bertanggung jawab atas kepentingan pemangku kepentingan yang lebih luas, termasuk negara sebagai penerima pajak (Jones, 2018).

Fenomena empiris menunjukkan bahwa peningkatan perhatian investor terhadap masalah ESG mendorong perusahaan untuk mengakomodasi narasi keberlanjutan dalam kebijakan pajak. Investor institusional semakin mempertimbangkan risiko pajak dan reputasi sebagai bagian dari penilaian investasi mereka (Broadstock et al., 2021). Dalam situasi ini, pelanggaran *tax aggressiveness* dianggap sebagai risiko non-keuangan yang memiliki potensi untuk merusak nilai jangka panjang. Akibatnya, ESG tidak hanya berfungsi sebagai sinyal komitmen etis tetapi juga sebagai alat pengendalian strategis (Kim & Choi, 2019).

4.5. Sintesis dan Implikasi Konseptual

Literatur menunjukkan berbagai cara yang digunakan peneliti untuk mengukur ESG. Sementara studi lain menggunakan indeks berbasis pengungkapan laporan keberlanjutan, sebagian besar penelitian menggunakan skor ESG komposit dari penyedia data internasional (Friede et al., 2015). Hasil analisis menunjukkan bahwa kekuatan hubungan dengan *tax avoidance* dapat dipengaruhi oleh perbedaan pendekatan pengukuran ESG. Tetapi arah hubungan yang ditemukan relatif konsisten. Hal ini menunjukkan bahwa ESG masih memiliki relevansi terhadap perilaku pajak terlepas dari metode pengukuran. Temuan ini memperkuat validitas konseptual ESG dalam literatur.

Hasil kajian juga menunjukkan bahwa mayoritas penelitian difokuskan pada perusahaan publik di negara maju. Di negara berkembang, kurangnya pemahaman tentang hubungan ESG dengan *tax avoidance* karena keterbatasan geografis (Gulzar et al., 2018). Hasil ini menunjukkan bahwa literatur memiliki kesenjangan yang signifikan. Keterbatasan dalam hasil kualitatif penting untuk diingat karena dapat memengaruhi generalisasi hasil. Akibatnya, literatur secara implisit mendorong penelitian lanjutan di berbagai konteks institusional. Hasil ini menentukan rencana penelitian tambahan.

Secara umum, temuan analisis menunjukkan bahwa ESG mendukung praktik pajak yang lebih konservatif dan berhati-hati. Hubungan ini paling kuat ditemukan pada aspek *governance* dan sosial, sementara dimensi *environment* berfungsi sebagai pendukung. Hasil ini sejalan dengan kecenderungan yang ditemukan dalam literatur yang menganggap ESG sebagai mekanisme pengendalian non-keuangan. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa ESG memiliki kemampuan untuk menekan perusahaan yang menerapkan *tax avoidance* dalam konteks tujuan penelitian. ESG dapat dianggap sebagai bagian dari rangkaian kontrol perilaku korporasi. Temuan ini membentuk fondasi penting untuk pembahasan teoretis selanjutnya.

Hasil kualitatif juga menunjukkan bahwa perusahaan sering menggunakan ESG sebagai sinyal kepada investor dan publik tentang komitmen etis dan keberlanjutan. Dalam kerangka ini, strategi pajak agresif berpotensi merusak kredibilitas sinyal tersebut. Menurut literatur, ketidaksesuaian antara narasi ESG dan praktik pajak dapat menyebabkan risiko reputasi. Oleh karena itu, perusahaan dengan orientasi ESG tinggi memiliki kecenderungan yang lebih besar untuk menyesuaikan kebijakan pajaknya dengan komitmen mereka terhadap keberlanjutan. Hasil ini menunjukkan fungsi ESG sebagai organisasi yang mempertahankan reputasi. Oleh karena itu, ESG menggunakan jalur simbolik dan substantif untuk memengaruhi perilaku pajak.

Studi sebelumnya menunjukkan bahwa ESG memiliki korelasi negatif dengan *tax avoidance* perusahaan. Perusahaan dengan tata kelola yang baik dan tanggung jawab sosial yang tinggi cenderung menghindari pendekatan pajak yang agresif. Hasil serupa juga dilaporkan oleh Laguir et al., (2015) yang menekankan peran reputasi dalam membentuk perilaku pajak perusahaan. Studi ini konsisten dengan pola tersebut dan menegaskan bahwa ESG berfungsi sebagai mekanisme pembatas dalam perencanaan pajak. Keselarasan hasil ini menunjukkan adanya konsistensi empiris lintas studi. Dengan demikian, penelitian ini menguatkan basis empiris hubungan ESG dan *tax avoidance*.

Namun demikian, penelitian sebelumnya juga sejalan dengan temuan yang menunjukkan bahwa dampak ESG terhadap *tax avoidance* bersifat kontekstual. Menurut Whait et al., (2018), kualitas institusi dan sistem hukum suatu negara sangat memengaruhi keberhasilan ESG. ESG cenderung mendorong kepatuhan pajak perusahaan di negara dengan penegakan hukum pajak yang kuat. Namun, di negara dengan penegakan hukum pajak yang lemah, pengaruh ESG menjadi lebih kecil. Temuan penelitian ini mendukung pandangan tersebut dengan menempatkan konteks sebagai faktor penentu. Akibatnya, ESG tidak dapat dianggap sebagai mekanisme universal yang berfungsi di semua situasi.

Dari sudut pandang teori agensi, hasil penelitian dapat dijelaskan melalui peran ESG dalam meningkatkan sistem pengawasan internal. Ketika pengawasan lemah, *tax avoidance* dapat menjadi cara bagi manajer untuk mendapatkan keuntungan pribadi. Armstrong et al., (2015) menyatakan bahwa pengawasan yang baik dapat membatasi insentif ini. Penelitian ini menunjukkan bahwa elemen *governance* pada ESG memainkan peran penting dalam menekan perselisihan kepentingan antara pemegang saham dan manajer. Oleh karena itu, ESG berfungsi sebagai alat untuk mengontrol agensi. Hal ini membuat teori agensi semakin relevan sebagai lensa utama dalam memahami hubungan antara ESG dan *tax avoidance*.

Selain teori agensi, teori legitimasi memberikan kerangka penjelasan yang penting bagi temuan penelitian ini. Organisasi berusaha untuk mendapatkan dan mempertahankan legitimasi sosial dengan mengikuti standar yang berlaku. Dalam hal perpajakan, *tax aggressiveness* dapat menghilangkan kredibilitas perusahaan. Penelitian ini menemukan bahwa perusahaan dengan orientasi ESG yang kuat memiliki kecenderungan yang lebih besar untuk menghindari *tax avoidance* yang dapat mengundang kritik publik. Sehingga, kepatuhan pajak dianggap sebagai komponen dari strategi legitimasi. Hasilnya menegaskan fungsi ESG sebagai lembaga yang mempromosikan legitimasi sosial.

Teori *stakeholder* juga relevan dalam menjelaskan hasil penelitian ini. Perusahaan sebagai entitas yang bertanggung jawab kepada banyak pemangku kepentingan, bukan hanya pemegang saham. Dalam situasi ini, pajak dianggap sebagai kontribusi perusahaan kepada negara dan masyarakat. Menurut Laguir et al., (2015) dan Whait et al., (2018), perusahaan yang berfokus pada *stakeholder* lebih cenderung menggunakan kebijakan pajak yang lebih etis. ESG memperluas orientasi perusahaan dari kepentingan finansial semata menuju tanggung jawab sosial yang lebih luas.

Integrasi teori agensi, legitimasi, dan pemangku kepentingan sebagai *grand theory* memungkinkan pemahaman yang lebih mendalam tentang hasil penelitian ini. Menurut ketiga teori, perilaku pajak perusahaan dipengaruhi oleh norma sosial, tekanan institusional, dan insentif ekonomi. Studi ini menunjukkan bahwa ESG berfungsi sebagai jembatan antara kepentingan ekonomi dan tuntutan sosial. Dengan demikian, ESG berperan dalam membentuk norma internal perusahaan terkait kepatuhan pajak. Integrasi ini memperkuat landasan teoretis penelitian. Akibatnya, temuan penelitian ini memiliki koherensi teoretis yang kuat.

Dari sudut pandang fenomena empiris, relevansi hasil penelitian ini diperkuat oleh peningkatan perhatian publik terhadap masalah keadilan pajak. Transparansi pajak menjadi bagian penting dari tata kelola perusahaan modern. Temuan penelitian ini menunjukkan bahwa, perusahaan dengan komitmen ESG yang tinggi menghadapi tekanan reputasi yang lebih besar untuk menunjukkan kepatuhan pajak. Tekanan ini berdampak pada strategi pajak perusahaan. Maka dari itu, ESG berfungsi sebagai alat reputasi yang membatasi upaya *tax avoidance*.

Selain itu, peran ESG dalam menentukan perilaku perusahaan diperkuat oleh globalisasi pasar modal. Kinerja ESG menjadi lebih penting bagi investor institusional saat mereka membuat keputusan investasi (Friede et al., 2015). Dalam situasi seperti ini, praktik pajak yang agresif dapat dianggap sebagai risiko non-keuangan. Studi ini menunjukkan bahwa perusahaan merespons tekanan investor dengan mengubah kebijakan pajak dan komitmen ESG. Hal ini menunjukkan bahwa ESG memiliki implikasi strategis. Akibatnya, hubungan antara ESG dan *tax avoidance* tidak dapat dipisahkan dari dinamika pasar global.

Hasil penelitian ini juga menunjukkan implikasi penting bagi kebijakan publik. Tanggung jawab sosial perusahaan tidak dapat dilepaskan dari kebijakan pajak. Studi ini menunjukkan bahwa ESG berfungsi sebagai mekanisme pelengkap bagi peraturan pajak formal. Akibatnya, pembuat kebijakan dapat memanfaatkan kerangka ESG untuk mendorong kepatuhan pajak sukarela. Metode ini sesuai dengan tren regulasi yang berbasis keberlanjutan. Oleh karena itu, hasil penelitian ini memiliki relevansi kebijakan yang signifikan.

Meskipun demikian, temuan penelitian juga menekankan keterbatasan ESG sebagai instrumen untuk menghindari pembayaran pajak. (Whait et al., 2018) menunjukkan bahwa ESG tidak selalu berhasil di sekitar institusi yang tidak stabil. Temuan penelitian ini mendukung pandangan tersebut dengan menekankan peran konteks. Akibatnya, ESG tidak dapat dianggap sebagai pengganti penegakan hukum pajak. Sebaliknya, ESG harus dipahami sebagai mekanisme komplementer.

Secara konseptual, hasil penelitian ini menunjukkan bahwa ESG beroperasi melalui mekanisme ganda, yaitu mekanisme struktural dan mekanisme simbolik. Mekanisme struktural tercermin dalam penguatan tata kelola internal, sementara mekanisme simbolik tercermin dalam manajemen reputasi dan legitimasi. Maka dari itu, ESG menggunakan strategi yang saling melengkapi untuk memengaruhi *tax avoidance*. Selain itu, hasil penelitian ini menegaskan sifat multidimensional antara ESG dan *tax avoidance*. Tidak ada mekanisme tunggal yang mempengaruhi hubungan ini. Sebaliknya, ada banyak faktor yang mempengaruhinya, diantaranya tata kelola, reputasi, tekanan *stakeholder*, dan keadaan institusional. Akibatnya, penelitian ini mendorong analisis yang lebih holistik.

Secara keseluruhan, diskusi ini menunjukkan bahwa ESG membantu menekan praktik perusahaan untuk menghindari pajak melalui mekanisme yang dijelaskan oleh *grand theory* dan fenomena empiris yang relevan. Hasil penelitian ini konsisten dengan literatur sebelumnya dan memberikan pemahaman kontekstual yang lebih baik. Pembicaraan ini memperkuat validitas interpretasi penelitian dengan mengaitkan temuan antara teori dan fenomena. Sehingga, ESG dianggap sebagai komponen penting dari tata kelola pajak perusahaan modern.

Berdasarkan hasil penelitian yang dilakukan menggunakan kerangka PRISMA terdapat sejumlah artikel yang secara khusus menganalisis hubungan antara *Environmental, Social, and Governance* (ESG) dan praktik *tax avoidance* di perusahaan. Artikel-artikel ini mencerminkan perkembangan literatur yang menempatkan kebijakan pajak sebagai komponen penting dari keberlanjutan dan tata kelola perusahaan. Secara umum, sebagian besar penelitian menemukan bahwa kinerja ESG yang lebih tinggi

berkorelasi negatif dengan tingkat *tax avoidance*. Hal ini menunjukkan bahwa perusahaan yang berfokus pada keberlanjutan cenderung mengadopsi pendekatan pajak yang lebih konservatif. Hasil penelitian ini menegaskan bahwa ESG berfungsi sebagai sarana untuk menghentikan tindakan oportunistik yang berkontribusi pada proses pengambilan keputusan pajak. Oleh karena itu, hubungan antara ESG dan *tax avoidance* tidak semata-mata berkaitan dengan keuntungan finansial tetapi juga melibatkan aspek etika dan legitimasi sosial.

Selain itu, tabel artikel yang dikaji menunjukkan ada perbedaan dalam konteks institusional dan geografis yang memengaruhi kekuatan hubungan ESG dan *tax avoidance*. Hubungan negatif yang lebih konsisten antara ESG dan penegakan pajak cenderung ditemukan dalam penelitian yang dilakukan di negara-negara dengan kualitas institusi yang tinggi dan penegakan hukum pajak yang kuat. Pengaruh ESG terhadap perilaku pajak, di sisi lain, lebih terbatas di lingkungan dengan tata kelola institusional yang lemah. Hasilnya menunjukkan bahwa ESG berfungsi sebagai mekanisme tambahan untuk regulasi formal, bukan sebagai substitusi. Oleh karena itu, keberhasilan ESG dalam menghentikan pelanggaran pajak sangat bergantung pada konteks kelembagaan.

Secara keseluruhan, analisis hasil dan pembahasan menunjukkan bahwa ESG berkontribusi secara signifikan dalam menekan *tax avoidance* melalui mekanisme tata kelola, reputasi, dan tekanan institusional. Temuan ini menegaskan bahwa hubungan antara ESG dan *tax avoidance* bersifat kompleks, kontekstual, dan multidimensional. Hasil ini tidak hanya mempertimbangkan hubungan statistik, tetapi juga dinamika institusional dan moral yang memengaruhi keputusan pajak perusahaan. Penelitian ini menegaskan bahwa ESG merupakan komponen penting dalam tata kelola pajak perusahaan kontemporer dan memberikan kontribusi konseptual yang kuat untuk literatur tentang perpajakan dan keberlanjutan perusahaan dengan menggabungkan hasil dari berbagai studi dan perspektif teoretis. Akibatnya, temuan ini memberikan dasar konseptual dan empiris untuk diskusi teoretis yang lebih mendalam.

Tabel 3. Artikel yang Menganalisis Pengaruh ESG terhadap *Tax Avoidance*

No	Researcher, Year	Research Methods	Result Discussion	and ESG Effect on Tax Avoidance	Research Limitation
1	Laguir et al., 2015	Kuantitatif (regresi data panel)	Penelitian ini menganalisis hubungan antara tanggung jawab sosial perusahaan dan agresivitas pajak dengan menekankan peran reputasi dan legitimasi sosial. Hasil menunjukkan bahwa perusahaan dengan tingkat CSR yang lebih tinggi cenderung menghindari strategi pajak agresif untuk menjaga citra publik dan kepercayaan pemangku kepentingan.	Negatif. ESG, khususnya dimensi sosial, berfungsi sebagai mekanisme reputasional yang membatasi perilaku oportunistik dalam kebijakan pajak perusahaan.	Proksi berbasis pengungkapan sehingga belum sepenuhnya merefleksikan praktik keberlanjutan yang substantif.
2	Gulzar et al., 2018	Kuantitatif (regresi lintas negara)	Studi lintas negara ini menunjukkan bahwa perusahaan dengan skor ESG yang tinggi lebih memilih strategi pajak konservatif. Namun, kekuatan hubungan ESG dan <i>tax avoidance</i> berbeda antarnegara akibat variasi kualitas institusi dan sistem hukum.	Negatif bersyarat. Efek ESG terhadap <i>tax avoidance</i> dipengaruhi oleh konteks institusional dan tingkat penegakan regulasi.	Heterogenitas institusional membatasi generalisasi temuan secara global.
3	Whait et al., 2018	Kualitatif-konseptual (literature review)	Penelitian ini menekankan bahwa praktik <i>tax avoidance</i> dapat mengancam legitimasi korporasi, terutama ketika tidak sejalan dengan klaim CSR atau ESG. ESG dipahami sebagai kerangka normatif	Negatif normatif. ESG berfungsi sebagai tekanan legitimasi dan norma etika yang membatasi praktik pajak agresif.	Tidak menyediakan bukti empiris langsung karena bersifat konseptual.

No	Researcher, Year	Research Methods	Result Discussion	and ESG Effect on Tax Avoidance	Research Limitation
			yang membatasi agresivitas pajak.		
4	Davis et al., 2016	Kuantitatif (regresi panel)	Studi ini menyoroti konflik keagenan dalam praktik <i>tax avoidance</i> , di mana penghematan pajak dapat menciptakan biaya keagenan. Peran tata kelola menjadi krusial dalam menentukan apakah <i>tax avoidance</i> bersifat efisien atau oportunistik.	Kontekstual. ESG memengaruhi <i>tax avoidance</i> melalui struktur tata kelola dan konflik keagenan, bukan secara linier.	Fokus lebih kuat pada tata kelola tradisional dibandingkan ESG sebagai kerangka multidimensional.
5	Hasan et al., 2017	Kuantitatif (regresi panel)	Penelitian ini menemukan bahwa perusahaan dengan kinerja ESG yang baik cenderung mengurangi praktik perencanaan pajak oportunistik. ESG dipandang sebagai sinyal etika manajemen yang memengaruhi keputusan strategis perusahaan.	Negatif. ESG menekan <i>tax avoidance</i> melalui internalisasi nilai etika dan tata kelola berkelanjutan.	Variasi penilaian ESG antarpemedia data memengaruhi konsistensi hasil.
6	Armstrong et al., 2015	Kuantitatif (regresi panel)	Studi ini menunjukkan bahwa tata kelola perusahaan yang kuat, seperti independensi dewan dan sistem insentif yang tepat, mampu menurunkan agresivitas pajak. Dimensi <i>governance</i> menjadi faktor dominan.	Negatif berbasis <i>governance</i>. Mekanisme pengawasan internal mengurangi insentif <i>tax avoidance</i> .	Sampel terbatas pada perusahaan di Amerika Serikat.
7	Kim & Choi, 2019	Kuantitatif (regresi panel)	Penelitian ini menekankan bahwa tata kelola yang	Negatif. ESG, terutama dimensi	Potensi masalah endogenitas dalam

No	Researcher, Year	Research Methods	Result Discussion	and ESG Effect on Tax Avoidance	Research Limitation
			berlandaskan etika dan transparansi mampu menurunkan kecenderungan <i>tax avoidance</i> . ESG berfungsi sebagai alat internalisasi norma etis dalam kebijakan pajak.	<i>governance</i> , mengurangi <i>tax avoidance</i> melalui penegakan nilai etika.	mengidentifikasi hubungan kausal.

Sumber: Diolah oleh penulis

KESIMPULAN

Penelitian ini menunjukkan bahwa implementasi *Environmental, Social, and Governance* (ESG) secara umum berkorelasi negatif dengan praktik *tax avoidance*. Temuan utama mengindikasikan bahwa peningkatan kualitas ESG mendorong perusahaan untuk mengadopsi strategi pajak yang lebih konservatif, dengan dimensi *governance* sebagai faktor yang memberikan pengaruh paling kuat dalam menekan agresivitas pajak. Secara konseptual, ESG berfungsi melalui dua mekanisme utama, yaitu sebagai mekanisme pengendalian internal melalui penguatan tata kelola serta sebagai mekanisme legitimasi melalui tekanan reputasi dan ekspektasi pemangku kepentingan. Dengan demikian, keputusan pajak perusahaan tidak semata didorong oleh efisiensi ekonomi, tetapi juga oleh pertimbangan etika, reputasi, dan keberlanjutan.

Namun demikian, hubungan antara ESG dan *tax avoidance* bersifat kontekstual. Kualitas institusi, sistem hukum, dan tingkat penegakan regulasi terbukti berperan sebagai *moderating factor* yang memengaruhi kekuatan hubungan tersebut. Oleh karena itu, efektivitas ESG dalam menekan praktik penghindaran pajak tidak dapat dilepaskan dari lingkungan kelembagaan tempat perusahaan beroperasi. Kontribusi utama penelitian ini terletak pada integrasi perspektif teori agensi, legitimasi, dan stakeholder dengan bukti empiris yang menunjukkan bahwa ESG merupakan mekanisme non-keuangan yang efektif dalam memengaruhi perilaku pajak korporasi secara multidimensional.

Keterbatasan Penelitian

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan yang perlu diperhatikan. Pertama, studi ini sepenuhnya berbasis pada literatur sekunder sehingga sangat bergantung pada variasi metode pengukuran ESG dan *tax avoidance* yang digunakan dalam penelitian terdahulu. Perbedaan proksi, seperti *effective tax rate*, *book-tax differences*, maupun indeks ESG, berpotensi memengaruhi konsistensi temuan.

Kedua, heterogenitas konteks institusional antar negara dalam studi yang ditinjau membatasi generalisasi hasil penelitian secara universal. Variasi dalam kualitas regulasi, sistem hukum, dan tingkat transparansi menyebabkan hubungan ESG dan *tax avoidance* tidak bersifat homogen. Ketiga, pendekatan *scoping literature review* belum sepenuhnya mampu menjelaskan mekanisme kausal secara mendalam, sehingga hubungan yang diidentifikasi masih bersifat asosiasi dan belum mengungkap jalur mediasi secara spesifik.

Saran

Penelitian selanjutnya disarankan untuk mengembangkan analisis empiris yang lebih mendalam dengan fokus pada mekanisme kausal yang mendasari hubungan ESG dan *tax avoidance*, khususnya melalui pengujian *mediating mechanism* seperti peran tata kelola, tekanan reputasi, dan transparansi perusahaan. Selain itu, studi lintas negara (*cross-country analysis*) diperlukan untuk memahami bagaimana perbedaan kualitas institusi memoderasi hubungan ESG dan perilaku pajak perusahaan. Pendekatan ini penting untuk mengidentifikasi apakah ESG berfungsi lebih efektif dalam sistem regulasi yang kuat dibandingkan dengan lingkungan institusional yang lemah.

Penelitian ke depan juga disarankan menggunakan pendekatan longitudinal untuk menangkap dinamika jangka panjang hubungan ESG dan *tax avoidance*, sehingga dapat memberikan pemahaman yang lebih komprehensif mengenai perubahan perilaku pajak perusahaan dari waktu ke waktu. Dari sisi kebijakan, diperlukan integrasi antara kebijakan keberlanjutan, tata kelola perusahaan, dan regulasi perpajakan agar ESG tidak hanya menjadi simbol kepatuhan formal, tetapi juga berfungsi sebagai instrumen substantif dalam mendorong praktik perpajakan yang transparan, adil, dan berkelanjutan.

REFERENSI

- Amir, A. Z., & Serafeim, G. (2018). Why and how investors use ESG information: Evidence from a global survey. *Financial Analysts Journal*, 74(3).
<https://doi.org/10.2469/faj.v74.n3.2>
- Armstrong, C. S., Blouin, J. L., Jagolinzer, A. D., & Larcker, D. F. (2015). Corporate governance, incentives, and tax avoidance. *Journal of Accounting and Economics*, 60(1), 1–17. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2015.02.003>
- Berg, F., Kölbel, J. F., & Rigobon, R. (2022). Aggregate Confusion: The Divergence of ESG Ratings. *Review of Finance*, 26(6), 1315–1344.
<https://doi.org/10.1093/rof/rfac033>
- Bertomeu, J. (2015). Incentive Contracts, Market Risk, and Cost of Capital. *Contemporary Accounting Research*, 32(4), 1337–1352.
<https://doi.org/10.1111/1911-3846.12130>
- Bolton, P., & Kacperczyk, M. (2021). Do investors care about carbon risk? *Journal of Financial Economics*, 142(2), 517–549. <https://doi.org/10.1016/j.jfineco.2021.05.008>
- Broadstock, D. C., Chan, K., Cheng, L. T. W., & Wang, X. (2021). The role of ESG performance during times of financial crisis: Evidence from COVID-19 in China. *Finance Research Letters*, 38. <https://doi.org/10.1016/j.frl.2020.101716>
- Cordeiro, J. J., Profumo, G., & Tutore, I. (2020). Board gender diversity and corporate environmental performance: The moderating role of family and dual-class majority ownership structures. *Business Strategy and the Environment*, 29(3), 1127–1144.
<https://doi.org/10.1002/bse.2421>
- Davis, A. K., Guenther, D. A., Krull, L. K., & Williams, B. M. (2016). Do socially responsible firms pay more taxes? *Accounting Review*, 91(1).
<https://doi.org/10.2308/accr-51224>
- Deegan, C. M. (2019). Legitimacy theory. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, ahead-of-print(ahead-of-print). <https://doi.org/10.1108/AAAJ-08-2018-3638>
- Drake, K. D., Lusch, S. J., & Stekelberg, J. (2019). Does Tax Risk Affect Investor Valuation of Tax Avoidance? *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 34(1), 151–176. <https://doi.org/10.1177/0148558X17692674>
- Fatemi, A., Glaum, M., & Kaiser, S. (2018). ESG performance and firm value: The moderating role of disclosure. *Global Finance Journal*, 38.
<https://doi.org/10.1016/j.gfj.2017.03.001>
- Friede, G., Busch, T., & Bassen, A. (2015). ESG and financial performance: aggregated evidence from more than 2000 empirical studies. *Journal of Sustainable Finance & Investment*, 5(4), 210–233. <https://doi.org/10.1080/20430795.2015.1118917>
- Gulzar, M. A., Cherian, J., Sial, M. S., Badulescu, A., Thu, P. A., Badulescu, D., & Khuong, N. V. (2018). Does Corporate Social Responsibility Influence Corporate Tax Avoidance of Chinese Listed Companies? *Sustainability*, 10(12), 4549.
<https://doi.org/10.3390/su10124549>
- Hasan, I., Hoi, C. K. S., Wu, Q., & Zhang, H. (2017). Does Social Capital Matter in Corporate Decisions? Evidence from Corporate Tax Avoidance. *Journal of Accounting Research*, 55(3). <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12159>
- Jones, T. M., H. J. S., & F. W. (2018). *How Well Does Stakeholder Theory Solve the Problems of Lewis and Clark? Business Ethics Quarterly*.
- Khan, M., Serafeim, G., & Yoon, A. (2016). Corporate sustainability: First evidence on materiality. In *Accounting Review* (Vol. 91, Issue 6). <https://doi.org/10.2308/accr-51383>

- Kim, J.-M., & Choi, J.-S. (2019). The Association between Corporate Tax Avoidance and Consistency of Corporate Social Responsibility (CSR): Evidence from South Korea. *Korea International Trade Research Institute*, 15(1).
<https://doi.org/10.16980/jitc.15.1.201902.119>
- Klassen, K. J. , L. P. , & M. D. (2016). Issue Information - Copyright French. *Contemporary Accounting Research*, 33(1), 3–3. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12186>
- Kline, W. A., & Brown, R. S. (2019). Overcoming the Liability of Foreignness through Lobbying: an Examination of Franchise Systems. *Journal of International Management*, 25(2), 100658. <https://doi.org/10.1016/j.intman.2018.11.004>
- Laguir, I., Staglianò, R., & Elbaz, J. (2015). Does corporate social responsibility affect corporate tax aggressiveness? *Journal of Cleaner Production*, 107, 662–675.
<https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2015.05.059>
- Minnick, K., & Noga, T. (2015). Do corporate governance characteristics influence tax management? *Journal of Corporate Finance*, 16(5), 703–718.
<https://doi.org/10.1016/j.jcorpfin.2010.08.005>
- Page, M. J., McKenzie, J. E., Bossuyt, P. M., Boutron, I., Hoffmann, T. C., Mulrow, C. D., Shamseer, L., Tetzlaff, J. M., Akl, E. A., Brennan, S. E., Chou, R., Glanville, J., Grimshaw, J. M., Hróbjartsson, A., Lalu, M. M., Li, T., Loder, E. W., Mayo-Wilson, E., McDonald, S., ... Moher, D. (2021). The PRISMA 2020 statement: an updated guideline for reporting systematic reviews. *BMJ*, n71.
<https://doi.org/10.1136/bmj.n71>
- Peters, M. D. J., Godfrey, C. M., Khalil, H., McInerney, P., Parker, D., & Soares, C. B. (2015). Guidance for conducting systematic scoping reviews. *International Journal of Evidence-Based Healthcare*, 13(3).
<https://doi.org/10.1097/XEB.0000000000000050>
- Snyder, H. (2019). Literature review as a research methodology: An overview and guidelines. *Journal of Business Research*, 104.
<https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2019.07.039>
- Whait, R. B., Christ, K. L., Ortas, E., & Burritt, R. L. (2018). What do we know about tax aggressiveness and corporate social responsibility? An integrative review. *Journal of Cleaner Production*, 204, 542–552. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2018.08.334>
- Zeng, T. (2019). Relationship between corporate social responsibility and tax avoidance: international evidence. *Social Responsibility Journal*, 15(2), 244–257.
<https://doi.org/10.1108/SRJ-03-2018-0056>