



Pengaruh Transformasi Digital terhadap Penghindaran Pajak dan Peran ESG Disclosure Sebagai Variabel Moderasi

Ina Pramitha Rachmalia & Amrie Firmansyah

Universitas Pembangunan Nasional Veteran, Jl. RS Fatmawati, Pd. Labu, Kec. Cilandak, Kota Jakarta Selatan, Daerah Khusus Ibukota Jakarta 12345, Indonesia

ARTICLE INFO

Keywords:

Digital transformation;
Tax avoidance;
ESG disclosure;
Legitimacy theory;
Tax governance;
Organizational capabilities;
Fiscal compliance.

Kata Kunci:

Transformasi digital;
Penghindaran pajak;
ESG disclosure;
Teori legitimasi;
Tata kelola pajak;
Kapabilitas organisasi;
Kepatuhan fiskal..

Corresponding author:

Amrie Firmansyah
Email:
amriefirmansyah@upnvj.ac.id

Copyright © 2025 by Authors,
Published by SAKI.
This is an open access article
under the CC BY-SA License



ABSTRACT

This study aims to examine the effect of digital transformation on tax avoidance by considering ESG disclosure as a moderating variable among publicly listed companies in Indonesia. The research sample consists of 68 companies selected using a purposive sampling method, with secondary data obtained from the Indonesia Stock Exchange (IDX) for the year 2024. Multiple linear regression analysis was conducted using cross-sectional data through the EViews software. The results show that digital transformation has not been proven to reduce tax avoidance practices, and ESG disclosure does not moderate the relationship between digital transformation and tax avoidance. Practically, this study provides implications for tax authorities to strengthen the integration between ESG reporting and tax reporting systems, ensuring that sustainability initiatives are aligned with fiscal compliance and corporate transparency.

SARI PATI

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh transformasi digital terhadap penghindaran pajak dengan mempertimbangkan ESG disclosure sebagai variabel moderasi pada perusahaan publik di Indonesia. Sampel penelitian terdiri dari 68 perusahaan yang dipilih menggunakan metode purposive sampling dengan data sekunder dari Bursa Efek Indonesia (BEI) tahun 2024. Analisis regresi linier berganda dilakukan dengan data cross section menggunakan perangkat lunak EViews. Hasil penelitian menunjukkan bahwa transformasi digital belum terbukti mampu menekan praktik penghindaran pajak dan ESG Disclosure tidak memoderasi hubungan antara transformasi digital dan penghindaran pajak. Secara praktis, hasil penelitian ini memberikan implikasi bagi otoritas pajak untuk memperkuat integrasi antara pelaporan ESG dan pelaporan pajak, guna memastikan bahwa agenda keberlanjutan sejalan dengan kepatuhan fiskal dan transparansi perusahaan.

PENDAHULUAN

Pajak merupakan sumber utama penerimaan negara dan masih menjadi tulang punggung pembiayaan negara serta instrumen kunci pemerataan di Indonesia (Lestari & Kholid, 2024). Target pendapatan negara dari sektor pajak pada tahun 2025 adalah sebesar Rp2.189,3 triliun dalam APBN 2025. Realisasi terkini menunjukkan dinamika siklus komoditas dan perlambatan ekonomi: hingga Mei 2025 penerimaan pajak bruto tercatat Rp895,77 triliun (neto Rp683,26 triliun), sedangkan capaian hingga April 2025 dilaporkan Rp733,2 triliun (Kementerian Keuangan RI, 2025). Data dari OECD secara global menunjukkan bahwa praktik *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) masih menimbulkan kerugian USD 100–240 miliar per tahun ($\approx 4\text{--}10\%$ penerimaan PPh Badan dunia). Hal ini menunjukkan masih pentingnya dilakukan penelitian yang membahas mengenai faktor-faktor yang memengaruhi penghindaran pajak di tingkat perusahaan.

Penghindaran pajak (*tax avoidance*) merupakan salah satu bentuk perencanaan pajak yang dilakukan oleh wajib pajak, khususnya korporasi, untuk meminimalkan beban pajak yang dibayarkan melalui pemanfaatan celah atau ketidaksempurnaan dalam sistem dan regulasi perpajakan, tanpa secara langsung melanggar hukum (Moeliono, 2020; OECD, 2013). Berbeda dengan *tax evasion* yang bersifat ilegal, *tax avoidance* dilakukan secara sah tetapi sering kali dianggap tidak etis karena bertentangan dengan semangat keadilan dan kepatuhan pajak. Praktik ini dilakukan dengan berbagai strategi, seperti pemanfaatan transfer pricing, pengalihan laba ke negara berisiko pajak rendah (*tax haven*), hingga manipulasi biaya untuk menurunkan laba kena pajak (Zucman, 2015). Meskipun tidak melanggar peraturan secara eksplisit, penghindaran pajak berkontribusi pada penurunan tax ratio dan menghambat upaya negara dalam mengoptimalkan penerimaan pajak.

Salah satu cara untuk menekan praktik penghindaran pajak adalah dengan melakukan digitalisasi. Banyak perusahaan saat ini dihadapkan pada percepatan transformasi digital. Transformasi digital dalam dunia korporasi mencakup adopsi teknologi seperti *cloud computing*, *big data analytics*, dan otomatisasi proses bisnis, yang dapat meningkatkan efisiensi, pengendalian internal, dan transparansi informasi keuangan (Westerman et al., 2011; Chenxi, 2023). Beberapa penelitian terdahulu menunjukkan temuan yang tidak seragam terkait dampak transformasi digital terhadap perilaku pajak. Beberapa inovasi teknologi seperti kecerdasan buatan (AI) justru dilaporkan dapat meningkatkan praktik penghindaran pajak, salah satunya melalui kenaikan biaya tenaga kerja yang memiliki keahlian tinggi (Qu & Jing, 2025). Fenomena ini menunjukkan adanya kontradiksi di lapangan, digitalisasi yang seharusnya mendorong transparansi dan kepatuhan ternyata belum tentu mampu menekan praktik penghindaran pajak (Lestari et al. 2024). Oleh karena itu topik mengenai digitalisasi dan penghindaran pajak masih perlu di investigasi lebih lanjut.

Di tengah ketidakpastian hasil tersebut, dimensi lain yang semakin mendapat perhatian adalah *Environmental, Social, and Governance (ESG) disclosure*. Pengungkapan ESG berfungsi sebagai sinyal komitmen perusahaan terhadap praktik bisnis yang berkelanjutan dan bertanggung jawab secara sosial. Studi dari Voon et al, 2024 mendapati bahwa performa ESG menurunkan tingkat penghindaran pajak karena memperbaiki transparansi, kualitas pengendalian internal, dan pengawasan eksternal. Di sisi lain, penelitian lain juga menemukan bahwa perusahaan dengan risiko reputasi ESG lebih tinggi cenderung membayar pajak lebih besar yang mengindikasikan bahwa pembayaran pajak dianggap sebagai tanggung jawab sosial untuk mengimbangi kelemahan perusahaan di aspek

ESG (Okuyama et al., 2025). Secara konsep, pengungkapan ESG dapat memiliki dua sisi. Di satu sisi, ESG berperan sebagai mekanisme pengawasan dan disiplin pasar yang bisa menekan praktik bisnis yang tidak bertanggung jawab. Namun di sisi lain, ESG juga bisa dimanfaatkan hanya untuk membangun citra positif perusahaan tanpa diikuti tindakan nyata yang berkelanjutan.

Secara keseluruhan, transformasi digital dan pengungkapan ESG sama-sama berperan penting dalam membentuk perilaku pajak perusahaan. Namun, keduanya juga punya sisi yang berlawanan. Di satu sisi, digitalisasi dan pelaporan ESG yang transparan bisa meningkatkan akuntabilitas dan menekan praktik penghindaran pajak. Tapi di sisi lain, kalau ESG hanya dijadikan formalitas atau pencitraan, teknologi justru bisa dipakai untuk menyembunyikan praktik tersebut (Velte, 2025; Okuyama et al., 2025; Voon et al., 2024; Yanto et al., 2025).

Studi-studi terdahulu sebagian besar berfokus pada hubungan langsung antara transformasi digital dan tax avoidance, atau antara ESG disclosure dan tax avoidance. Penelitian dari Lestari et al. (2024) yang menguji 30 perusahaan yang terdaftar pada sektor basic material di Bursa Efek Indonesia pada tahun 2018-2021 menemukan bahwa transformasi digital tidak memiliki efek signifikan terhadap penghindaran pajak. Kemudian, penelitian dari Ren (2024) pada perusahaan yang terdaftar di bursa China dari tahun 2011-2022 menunjukkan bahwa transformasi digital dapat mendorong tax avoidance dengan membuat biaya penghindaran pajak lebih murah dan menyulitkan deteksi otoritas. Namun, penelitian dengan menambahkan ESG disclosure sebagai variabel moderasi masih terbatas.

Oleh karena itu, penelitian ini dibuat untuk mengisi celah penelitian terdahulu dengan menambahkan ESG disclosure sebagai variabel

moderasi dalam hubungan antara transformasi digital dan penghindaran pajak. Pendekatan ini penting karena kualitas pengungkapan ESG mencerminkan sejauh mana perusahaan berkomitmen terhadap transparansi, tanggung jawab sosial, dan tata kelola yang baik. Dengan demikian, ESG disclosure diharapkan dapat memperkuat pengaruh positif transformasi digital dalam mendorong kepatuhan pajak, atau sebaliknya, melemahkan kecenderungan perusahaan untuk melakukan penghindaran pajak yang difasilitasi oleh teknologi digital.

Penelitian ini juga diharapkan dapat memberikan kontribusi teoritis dengan memperluas pemahaman mengenai bagaimana tata kelola keberlanjutan berinteraksi dengan digitalisasi dalam konteks perilaku pajak perusahaan. Selain itu, secara praktis, hasil penelitian ini dapat menjadi masukan bagi regulator dan pembuat kebijakan untuk menyeimbangkan agenda digitalisasi dengan mekanisme tata kelola berkelanjutan, sehingga strategi penghindaran pajak dapat ditekan tanpa menghambat inovasi dan pertumbuhan perusahaan.

Pengembangan Hipotesis

Transformasi Digital dan Penghindaran Pajak

Transformasi digital adalah proses integrasi teknologi digital ke dalam seluruh aspek organisasi, termasuk strategi, struktur, dan operasional, yang bertujuan meningkatkan efisiensi, akurasi pengambilan keputusan, dan daya saing perusahaan (Westerman, Bonnet, & McAfee, 2011). Dalam konteks perpajakan, digitalisasi memungkinkan perusahaan memanfaatkan sistem pelaporan yang terintegrasi dan real-time untuk memperkuat pengendalian internal dan transparansi keuangan (Chenxi, 2023). Teknologi seperti *cloud computing*, *big data analytics*, dan *blockchain* telah terbukti mampu memperkecil ruang

manipulasi keuangan dan meningkatkan visibilitas terhadap aktivitas perusahaan yang relevan secara fiskal (Wen et al., 2022).

Transformasi digital tidak hanya mengubah cara perusahaan beroperasi, tetapi juga memengaruhi struktur pengambilan keputusan. Dengan adopsi teknologi digital di seluruh lini bisnis, perusahaan dapat membagikan data secara real-time antar departemen sehingga dapat meningkatkan kolaborasi dan integrasi antar divisi (Iestari, Kholid 2024)). Studi oleh Li dan Zhang (2025) juga menunjukkan bahwa transformasi digital mendorong perusahaan untuk mengadopsi mode kontrol manajemen yang lebih desentralisasi, terutama dalam lingkungan yang penuh ketidakpastian atau di perusahaan milik negara dengan meningkatkan kualitas internal kontrol dan mengurangi biaya agensi. Selain itu, transformasi digital juga dapat meningkatkan efisiensi operasional dan juga memperkuat transparansi informasi akuntansi (Iestari, Kholid 2024).

Dari perspektif Resource-Based View (RBV) Theory, transformasi digital tidak hanya merupakan pembaruan teknologi, tetapi juga strategi pengelolaan sumber daya strategis yang bernilai, langka, sulit ditiru, dan tidak tergantikan (Wernerfelt, 2024). Dengan memanfaatkan teknologi digital, perusahaan dapat menciptakan keunggulan kompetitif melalui efisiensi operasional dan transparansi, termasuk dalam aspek pelaporan perpajakan.

Namun, efektivitas digitalisasi sangat bergantung pada konteks organisasi dan faktor eksternal. Menurut Technology-Organization-Environment (TOE) Framework, adopsi teknologi dipengaruhi oleh kesiapan internal organisasi, kompleksitas teknologi, dan tekanan lingkungan seperti regulasi dan ekspektasi publik (Tornatzky & Fleischer, 1990). Oleh karena itu, penerapan transformasi digital dalam konteks perpajakan hanya akan efektif jika didukung oleh struktur

organisasi yang adaptif dan lingkungan regulasi yang menuntut transparansi.

Lebih lanjut, Agency Theory menyoroti bahwa manajemen (agen) memiliki potensi bertindak oportunistik ketika tidak diawasi secara efektif oleh pemilik (prinsipal) (Jensen & Meckling, 1976). Transformasi digital dapat mengurangi *information asymmetry* melalui sistem informasi yang terstandarisasi dan transparan, sehingga memperkuat pengawasan dan membatasi peluang terjadinya penghindaran pajak (Chen et al., 2022).

Secara empiris, beberapa penelitian menunjukkan hasil yang beragam. Tiantian et al. (2023) menyatakan bahwa meskipun transformasi digital dapat memperkuat pengendalian internal dan transparansi, perusahaan tetap bisa melakukan tax avoidance secara kompleks jika memiliki tim profesional yang terampil mengeksploitasi celah regulasi. Sebaliknya, studi Zhang dan She (2024) menunjukkan bahwa digitalisasi secara signifikan menurunkan penghindaran pajak melalui peningkatan inovasi dan pengawasan internal. Akhmadeeva et al. (2021) di Rusia juga menemukan bahwa sistem perpajakan berbasis teknologi menekan strategi penghindaran pajak, terutama pada sektor-sektor industri yang kompleks. Di Indonesia, Iestari dan Kholid (2024) menunjukkan bahwa digitalisasi berkontribusi pada efisiensi pengawasan fiskal, meskipun keberhasilannya masih bergantung pada tata kelola internal.

Dengan demikian, transformasi digital tidak hanya berfungsi sebagai alat operasional, tetapi juga sebagai instrumen tata kelola yang dapat membatasi perilaku oportunistik manajemen terkait perpajakan. Integrasi sistem pelaporan berbasis teknologi memberikan visibilitas yang lebih besar terhadap aktivitas perusahaan, yang pada gilirannya dapat meningkatkan tekanan kepatuhan fiskal. Namun, dampak transformasi digital ini tetap bergantung

pada kapasitas organisasi untuk mengimplementasikan teknologi secara efektif dan lingkungan regulasi yang mendukung. Berdasarkan pada uraian tersebut, hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini sebagai berikut :

H1: Transformasi digital berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak perusahaan

ESG Disclosure sebagai Variabel Moderasi

Environmental, Social, and Governance (ESG) mencakup serangkaian kebijakan dan praktik perusahaan yang bertujuan untuk menciptakan dampak positif terhadap lingkungan, sosial, serta menjamin tata kelola perusahaan yang baik. Pilar *governance* dalam ESG mencerminkan integritas, transparansi, dan akuntabilitas manajemen, termasuk dalam hal pelaporan pajak (Krisna & Juliarto, 2024). Menurut Principles for Responsible Investment (PRI), praktik perpajakan yang adil merupakan bagian dari komitmen ESG karena mencerminkan kontribusi perusahaan terhadap pembangunan ekonomi yang berkelanjutan. Dengan demikian, kepatuhan pajak tidak hanya bernilai fiskal tetapi juga strategis dalam membentuk reputasi perusahaan.

Penjelasan mengenai ESG disclosure sebagai mekanisme kontrol dapat didukung oleh Legitimacy Theory dan Stakeholder Theory. *Legitimacy Theory* menyatakan bahwa perusahaan berupaya untuk menunjukkan bahwa aktivitasnya sesuai dengan norma dan ekspektasi sosial demi mempertahankan legitimasi di mata publik (Suchman, 1995). Sementara itu, *Stakeholder Theory* menekankan bahwa perusahaan harus memenuhi kepentingan berbagai pihak, termasuk regulator, investor, dan masyarakat, yang menuntut transparansi dan akuntabilitas dalam hal pengelolaan pajak (Freeman, 1984). Dalam konteks ini, ESG disclosure berperan sebagai *sinyal* bahwa perusahaan memiliki sistem kontrol internal yang

kuat dan komitmen terhadap kepatuhan fiskal.

Sebagai variabel moderasi, ESG disclosure dapat memperkuat pengaruh transformasi digital terhadap penghindaran pajak. Artinya, perusahaan yang memiliki tingkat ESG disclosure tinggi kemungkinan akan menghadapi tekanan reputasi yang lebih besar dan ekspektasi yang lebih tinggi dari pemangku kepentingan untuk patuh terhadap norma etis, termasuk dalam hal kewajiban pajak. Penelitian oleh Lv et al. (2025) menunjukkan bahwa perusahaan dengan ESG score tinggi cenderung memiliki praktik penghindaran pajak yang lebih rendah. Penelitian lainnya oleh Huseynov dan Klamm (2012) juga menemukan bahwa kualitas pengungkapan tanggung jawab sosial perusahaan (termasuk ESG) berkorelasi negatif dengan agresivitas pajak. Selain itu, Liu et al. (2023) menyatakan bahwa ESG disclosure dapat menurunkan dampak negatif dari praktik manajerial oportunistik, termasuk dalam konteks penghindaran pajak, dengan memperkuat sistem tata kelola.

Dengan demikian, ESG disclosure bukan hanya representasi komitmen keberlanjutan, tetapi juga berfungsi sebagai alat tata kelola dan mekanisme kontrol reputasi yang membatasi ruang manuver perusahaan dalam memanfaatkan celah pajak. Ketika transformasi digital memperkuat sistem informasi dan transparansi operasional, kehadiran ESG disclosure mempertegas ekspektasi kepatuhan publik terhadap praktik fiskal perusahaan. Kombinasi keduanya diperkirakan akan berdampak signifikan dalam menekan tax avoidance.

H2: ESG disclosure memoderasi hubungan antara transformasi digital dan penghindaran pajak.

METODE PENELITIAN

Populasi penelitian ini terdiri dari 85 perusahaan dari berbagai sektor yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2024. Dari populasi

tersebut, sebanyak 68 perusahaan dipilih sebagai sampel penelitian menggunakan metode *purposive sampling* dengan kriteria tertentu yaitu; memiliki nilai ESG yang terdaftar di IDX, memiliki laporan keuangan lengkap yang berakhir pada tanggal 31 Desember 2024, merupakan perusahaan non keuangan dan tidak

berlaba negatif. Data yang digunakan dalam penelitian ini merupakan data sekunder yang diperoleh dari laporan keuangan perusahaan yang tersedia secara publik melalui situs resmi Bursa Efek Indonesia. Rincian proses pemilihan sampel disajikan pada Tabel 1.

Tabel 1 – Pemilihan Sampel

Kriteria Sampel	Jumlah
Perusahaan yang memiliki Nilai ESG di IDX	85
Perusahaan yang tidak memenuhi kriteria <i>purposive sampling</i> :	
Perusahaan Keuangan	13
Laba Negatif	4
Jumlah perusahaan terpilih	68
Jumlah periode penelitian (tahun)	1
Jumlah sampel	68

Dalam penelitian ini, penghindaran pajak (*tax avoidance*) digunakan sebagai variabel dependen, transformasi digital berperan sebagai variabel independen dan ESG sebagai variabel moderasi. Selanjutnya, profitabilitas, leverage, dan ukuran perusahaan digunakan sebagai variabel kontrol untuk memastikan validitas model yang dibangun. Pengukuran masing-masing variabel dijelaskan secara rinci pada Tabel 2. Analisis regresi dilakukan dengan

menggunakan data cross section melalui perangkat lunak EViews. Sebelum pengujian hipotesis dilakukan, terlebih dahulu dilakukan uji asumsi klasik, yang mencakup uji normalitas, uji heteroskedastisitas, serta uji kelayakan model, guna memastikan bahwa model regresi memenuhi syarat statistik yang diperlukan. Hubungan antarvariabel dalam penelitian ini digambarkan melalui persamaan regresi moderasi di rumus TAI:

$$TA_i = \alpha + \beta_1 DT_i + \beta_2 ESG_i + \beta_3 (DT_i \times ESG_i) + \beta_4 UP_i + \beta_5 ROA_i + \beta_6 LV_i + \epsilon_i$$

Di mana:

TA_i = Tax Avoidance

DT_i = Transformasi Digital

ESG_i = ESG Disclosure

DT_i × ESG_i = Interaksi Transformasi Digital dan ESG Disclosure

UP_i = Ukuran Perusahaan

ROA_i = Aset Rasio Perusahaan

LV_i = Leverage Perusahaan

Tabel 2 – Pengukuran Variabel

No	Variabel	Jenis	Indikator / Proksi	Sumber Data	Referensi
1	Transformasi Digital	Independen	Logaritma Natural dari setiap kata "Transformasi Digital" di dalam laporan tahunan.	Laporan Tahunan, <i>Sustainability Report</i>	Tiantian et al. (2023) & Lestari et al. (2024)
2	Penghindaran Pajak	Dependen	ETR = Income Tax Expense/Profit Before Tax	Laporan Keuangan Audit	Sahrir et al. (2021) & Lestari et al. (2024)
3	ESG Disclosure	Moderasi	Skor ESG dari IDX	IDX Nilai ESG 2024	IDX Nilai ESG 2024
4	Ukuran Perusahaan	Kontrol	Ln Total Aset	Laporan Keuangan	Stawati (2020) & Lestari et al. (2024)
5	ROA	Kontrol	Net Income / Total Assets	Laporan Keuangan	Moeljono (2020) & Lestari et al. (2024)
6	Leverage	Kontrol	Total Utang / Total Aset	Laporan Keuangan	Stawati (2020) & Lestari et al. (2024)

HASIL DAN PEMBAHASAN

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh transformasi digital terhadap penghindaran pajak serta peran ESG disclosure sebagai variabel moderasi. Pengujian dilakukan menggunakan model regresi linier berganda dengan 68 observasi, melibatkan variabel independen DT (transformasi digital), ESG

disclosure sebagai variabel moderasi, dan variabel kontrol berupa Profitability (ROA), leverage (LV), dan ukuran perusahaan (UP). Sebelum menginterpretasikan hasil regresi, dilakukan serangkaian uji asumsi klasik untuk memastikan bahwa model yang digunakan memenuhi kriteria (Tabel 3).

Tabel 3. Statistik Deskriptif

Variable	Observations	Mean	Standard Deviation	Min	Max
DT	68	5.485294	6.223433	1.000000	37.000000
ESG	68	30.00485	10.46187	7.110000	54.02000
TA	68	0.220444	0.104019	-0.6251	-0.0056

Uji normalitas dilakukan untuk mengetahui apakah residual dalam model regresi terdistribusi secara normal. Berdasarkan hasil uji Jarque-Bera, diperoleh nilai sebesar 2.409501 dengan probabilitas sebesar 0.299767. Karena nilai probabilitas lebih besar dari tingkat signifikansi 0.05, maka residual berdistribusi normal. Uji heteroskedastisitas dilakukan dengan metode Breusch-Pagan-Godfrey. Hasil uji menunjukkan bahwa nilai probabilitas F-statistic

sebesar 0.1340 dan Obs*R-squared sebesar 0.1326, yang keduanya lebih besar dari 0.05. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa tidak terdapat gejala heteroskedastisitas dalam model regresi ini. Lalu, Uji kelayakan model dilakukan melalui pengujian F-statistic. Hasilnya menunjukkan nilai F-statistic sebesar 53.747 dengan probabilitas 0.000 (< 0.05), yang mengindikasikan bahwa model regresi secara simultan layak digunakan.

Tabel 4. Hasil Koefisien Determinasi dan Pengujian Hipotesis

Variable	Coefficient	t-Statistic	Prob.	
C	(0,23452)	(4,76439)	0,000 0	
DT	(0,00304)	(0,14776)	0,4416	
ESG	0,00704	5,78871	0,000 0	*
ROA	(0,04850)	(0,46061)	0,3235	
LV	0,03004	1,01784	0,1568	
UP	0,00042	0,26210	0,3972	
DT_ESG	(0,00007)	(0,10447)	0,458 6	
R-squared	0.878571			
Adjusted R-squared	0.862224			
F-statistic	5.374747			
Prob(F-statistic)	0.000000			**

Pada Tabel 4, hasil uji regresi untuk transformasi digital (DT) memiliki nilai koefisien sebesar -0.003 dan p-value sebesar 0.4416 (> 0,05), hal ini membuktikan bahwa meskipun koefisien transformasi digital menunjukkan arah negatif sesuai hipotesis, tetapi hasil uji regresi tidak berpengaruh signifikan (p-value 0.4416). maka dapat dikatakan bahwa transformasi digital belum terbukti menurunkan praktik penghindaran pajak. Hasil ini sejalan dengan penelitian dari Lestari et al (2024) yang juga menunjukkan bahwa transformasi digital tidak memiliki pengaruh yang signifikan terhadap praktik tax avoidance. Tetapi, Hasil ini tidak sejalan dengan studi yang dilakukan oleh Tiantian et al. (2023), yang menemukan bahwa transformasi digital memiliki pengaruh negatif terhadap penghindaran pajak. Dalam penelitiannya, Tiantian et al. (2023) menyatakan bahwa digitalisasi dapat menurunkan praktik penghindaran pajak jika diimbangi dengan tata kelola internal yang kuat. Digitalisasi dapat meningkatkan efisiensi dan transparansi, namun dalam praktiknya, perusahaan juga dapat menggunakan kecanggihan teknologi untuk

melakukan perencanaan pajak yang lebih kompleks. Studi Zhang dan She (2024) juga menggarisbawahi bahwa transformasi digital hanya efektif dalam konteks organisasi dengan sistem pengendalian internal yang memadai. Oleh karena itu, ketidaksignifikanan pengaruh transformasi digital terhadap tax avoidance dalam penelitian ini dapat dijelaskan oleh belum meratanya kualitas tata kelola dan integritas sistem di banyak perusahaan.

Selain itu, Tidak signifikannya pengaruh transformasi digital terhadap penghindaran pajak dalam penelitian ini juga dapat dijelaskan melalui pendekatan Technology-Organization-Environment (TOE) dan Resource-Based View (RBV). Menurut Tornatzky dan Fleischer (1990), dalam kerangka TOE, keberhasilan adopsi teknologi sangat dipengaruhi oleh kesiapan organisasi secara internal dan tekanan dari lingkungan eksternal. Artinya, teknologi digital tidak akan efektif dalam mendorong kepatuhan pajak apabila tidak didukung oleh struktur organisasi yang adaptif serta lingkungan regulasi dan sosial yang menekan praktik penghindaran pajak. Dari perspektif Resource-Based View

(RBV), keunggulan bersaing yang berkelanjutan hanya lahir dari sumber daya yang valuable, rare, inimitable, dan non-substitutable (VRIN) (Barney, 1991). Dalam kerangka ini, teknologi digital saja umumnya mudah ditiru dan tidak cukup menjadi sumber daya strategis tanpa kapabilitas pelengkap di dalam perusahaan seperti kapabilitas SI/IT, kompetensi manajerial IT, proses & tata kelola, serta pengaturan organisasi (Mata, Fuerst, & Barney, 1995; Bharadwaj, 2000; Wade & Hulland, 2004; Melville, Kraemer, & Gurbaxani, 2004). Kapabilitas inilah yang menerjemahkan investasi digital menjadi kualitas pelaporan dan integritas proses. Dengan kata lain, tanpa kapabilitas internal dan tata kelola yang memadai, investasi digital tidak otomatis meningkatkan integritas pelaporan maupun perilaku pajak yang etis. Sejalan dengan temuan penelitian ini, perusahaan dapat memiliki infrastruktur teknologi, namun tanpa pengelolaan yang strategis dan integrasi dengan tata kelola yang kuat, teknologi tersebut tidak cukup untuk menekan praktik tax avoidance secara signifikan.

Kemudian dalam penelitian ini, variabel ESG disclosure memiliki pengaruh positif signifikan terhadap penghindaran pajak dengan koefisien sebesar 0.007 dan p-value sebesar 0.000 ($< 0,05$). Hasil penelitian ini sejalan dengan studi dari Abdullah et al., 2024, Yanto et al., 2025 dan Arianti, 2025, yang menemukan bahwa ESG disclosure tidak selalu mencerminkan komitmen perusahaan terhadap kepatuhan pajak. Adanya hubungan positif dan signifikan antara ESG disclosure dan tax avoidance dapat mengindikasikan bahwa perusahaan menggunakan ESG sebagai strategi legitimasi, bukan sebagai upaya nyata untuk meningkatkan kepatuhan pajak (Abdullah et al., 2024). Hasil ini juga sejalan dengan hasil penelitian dari Yanto et al. (2025) yang menggunakan sampel perusahaan di sektor non-keuangan seperti manufaktur, agrikultur, tambang dan energi di Indonesia dan

Malaysia pada periode 2012–2021 yang menyatakan bahwa perusahaan dengan kinerja ESG tinggi justru cenderung melakukan praktik pajak agresif untuk menekan biaya keberlanjutan. Implementasi program ESG di sektor-sektor tersebut sering kali memerlukan biaya besar untuk kegiatan lingkungan dan sosial, sehingga perusahaan berupaya menyeimbangkan beban tersebut melalui strategi efisiensi pajak. Hasil penelitian tersebut menjelaskan bahwa kegiatan ESG dan pajak sering kali bersifat *substitutionary* ketika biaya ESG meningkat, perusahaan berusaha menurunkan pembayaran pajak untuk menjaga profitabilitas dan fleksibilitas keuangan.

Kemudian, uji moderasi memperlihatkan bahwa interaksi DT×ESG tidak signifikan dengan nilai koefisien interaksi adalah negatif ($-0,00007$) dan p-value 0,4586 ($>0,05$) yang menunjukkan hasil tidak berpengaruh secara signifikan. Hal Ini berarti ESG disclosure tidak memoderasi hubungan transformasi digital (DT) terhadap tax avoidance. Dengan kata lain, pengaruh transformasi digital terhadap penghindaran pajak tidak berbeda pada tingkat ESG yang rendah ataupun tinggi. Secara praktis, peningkatan ESG tidak mengubah (memperkuat/melemahkan) efek digital transformasi yang memang sudah tidak signifikan sejak awal.

Lalu, Hasil interaksi TAX×ESG memiliki nilai koefisien positif sebesar 0,03156 dan berpengaruh signifikan dengan nilai P-Value 0,0000. Hasil tersebut konsisten dengan temuan utama bahwa ESG disclosure berkorelasi positif dengan tax avoidance. Artinya, pada tingkat ESG yang lebih tinggi, level penghindaran pajak juga cenderung lebih tinggi. Pola ini sejalan dengan bukti empiris sebelumnya di pasar berkembang bahwa ESG disclosure berasosiasi positif dengan tax avoidance (Voon, Lee, Nik Abdullah, & Yi, 2024), dan dengan temuan hubungan timbal-balik antara ESG dan tax aggressiveness di Indonesia–Malaysia, di mana perusahaan

meningkatkan keduanya secara simultan (Yanto, Hajawiyah, & Baroroh, 2025). Dalam bingkai teori legitimasi, hasil ini menegaskan pola “ESG untuk legitimasi” ketika perusahaan membayar pajak efektif lebih tinggi/berada dalam sorotan fiskal, mereka meningkatkan pengungkapan ESG sebagai tameng reputasi, namun hal itu tidak menekan perilaku penghindaran pajak (Col & Patel, 2019; Cho & Patten, 2007; Voon et al., 2024).

Secara keseluruhan, hasil penelitian menunjukkan ketidakselarasan antara citra keberlanjutan (ESG) dan perilaku pajak. ESG disclosure tampak berfungsi sebagai alat legitimasi simbolik yang meningkatkan penerimaan sosial, namun tidak berujung pada perilaku pajak yang lebih patuh bahkan beriringan dengan tingkat penghindaran pajak yang lebih tinggi (Voon, Lee, Nik Abdullah, & Yi, 2024; Gu & Wang, 2023; Lee, 2024). Transformasi digital, tanpa dukungan kapabilitas tata kelola dan kontrol kepatuhan, tidak cukup untuk menekan tax avoidance. Temuan ini mendukung teori legitimasi yaitu ketika perusahaan memisahkan praktik substantif (kepatuhan pajak) dari praktik simbolik (pengungkapan ESG), sehingga legitimasi tetap terjaga meski perilaku pajak agresif berlangsung (Cho & Patten, 2007, Col & Patel, 2019). Selain itu, transformasi digital sendiri tidak cukup untuk menekan tax avoidance tanpa kapabilitas internal dan tata kelola yang relevan. Kerangka ini menegaskan bahwa nilai digitalisasi lahir ketika dikombinasikan dengan *governance & controls* yang baik, bukan hanya dari teknologinya saja. (Wade & Hulland, 2004; Melville, Kraemer, & Gurbaxani, 2004).

KESIMPULAN, IMPLIKASI DAN KETERBATASAN

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh transformasi digital terhadap penghindaran pajak serta peran ESG disclosure

sebagai variabel moderasi. Berdasarkan hasil analisis regresi, ditemukan bahwa transformasi digital tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap praktik penghindaran pajak. Temuan ini menunjukkan bahwa digitalisasi perusahaan belum cukup efektif dalam menekan strategi penghindaran pajak apabila tidak disertai dengan penguatan tata kelola internal yang memadai. Kemudian, peran moderasi ESG atas hubungan transformasi digital dengan penghindaran pajak tidak terkonfirmasi, sedangkan interaksi antara penghindaran pajak dan ESG menunjukkan pola yang sejalan dengan temuan utama yaitu pada tingkat ESG yang lebih tinggi, perilaku penghindaran pajak cenderung tidak menurun. Sementara itu, variabel kontrol seperti profitabilitas, leverage, dan ukuran perusahaan juga tidak menunjukkan pengaruh signifikan terhadap tax avoidance, yang menandakan bahwa faktor keuangan tradisional bukan penentu utama dalam konteks kepatuhan pajak. Ditinjau melalui lensa teori legitimasi, temuan ini mengindikasikan adanya *decoupling*: perusahaan memperkuat pengungkapan ESG untuk memperoleh penerimaan sosial dan proteksi reputasi, namun praktik pajak yang agresif tidak serta-merta terkoreksi.

Secara teoritis, penelitian ini memperkaya literatur mengenai integrasi antara digitalisasi dan tata kelola keberlanjutan dalam konteks perpajakan, khususnya di negara berkembang seperti Indonesia. Penelitian ini juga menegaskan bahwa ESG disclosure seharusnya bukan hanya alat komunikasi non-finansial, melainkan dapat berfungsi sebagai sarana tata kelola yang mampu meningkatkan akuntabilitas fiskal perusahaan. Selain itu, dari perspektif *resource-based view*, tidak ditemukannya pengaruh transformasi digital menegaskan bahwa teknologi saja bukan sumber keunggulan. Nilai baru muncul ketika didukung kapabilitas organisasi seperti tata kelola, kontrol internal, integritas pelaporan, serta kompetensi

perpajakan dan etika.

Secara praktis, hasil ini memberikan masukan bagi manajemen perusahaan untuk tidak hanya berinvestasi pada transformasi digital, tetapi juga memperkuat sistem tata kelola dan pengungkapan ESG sebagai upaya memperkuat reputasi dan mengurangi eksposur risiko perpajakan. Temuan ini juga memberikan masukan bagi otoritas pajak untuk memperketat pengawasan terhadap perusahaan yang menerapkan ESG agar tidak menjadikan kegiatan keberlanjutan sebagai pembenaran untuk strategi pajak agresif. Otoritas juga perlu memastikan bahwa komitmen keberlanjutan sejalan dengan praktik kepatuhan fiskal melalui regulasi dan sistem tata kelola yang terintegrasi.

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan. Pertama, cakupan data terbatas pada perusahaan yang memiliki skor ESG di

tahun 2024, sehingga generalisasi temuan mungkin belum dapat mewakili seluruh populasi perusahaan di Indonesia. Kedua, pengukuran transformasi digital menggunakan metode *content analysis* berbasis frekuensi kata kunci yang memiliki subjektivitas dan keterbatasan dalam menangkap kedalaman digitalisasi perusahaan secara menyeluruh. Ketiga, indikator penghindaran pajak hanya menggunakan Effective Tax Rate (ETR), yang meskipun umum digunakan, dapat terpengaruh oleh faktor-faktor akuntansi lainnya. Oleh karena itu, penelitian selanjutnya disarankan untuk menggunakan data panel multi-tahun, memperluas indikator digitalisasi dan tax avoidance, serta mempertimbangkan variabel moderasi atau mediasi tambahan seperti tekanan regulasi atau kualitas audit.

REFERENSI

- Zhang, Y., & She, J. (2024). Internal Control, Digitalization, and Tax Avoidance: Empirical Evidence from Chinese Listed Firms. *Asian Journal of Accounting Research*.
- Akhmadeeva, L., Koshelev, A., & Krasnobaeva, A. (2021). *Tax Digitalization and Tax Avoidance: Evidence from Emerging Economies*. *Journal of Tax Administration*, 7(2), 103–120.
- Chen, W., Zhang, L., & Hu, J. (2022). *Digital Transformation and Financial Reporting Quality: The Role of Internal Control*. *Journal of Accounting and Technology*.
- Chenxi, W. (2023). *Research on the Impact of Enterprise Digital Transformation on Internal Control*. *Sustainability*, 15(10), 8392. <https://doi.org/10.3390/su15108392>
- Guo, Z., Liu, H., & Wang, Q. (2023). *Digital Resources and Organizational Capabilities: Empirical Evidence from Chinese Firms*. *Journal of Business Research*.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). *Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure*. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360.
- Lestari, N. D., & Kholid, M. N. (2024). *Digital Governance and Tax Avoidance: Evidence from Indonesian Corporations*. *Jurnal Akuntansi Indonesia*.
- Suchman, M. C. (1995). *Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches*. *Academy of Management Review*, 20(3), 571–610.
- Tornatzky, L. G., & Fleischer, M. (1990). *The Processes of Technological Innovation*. Lexington Books.
- Wen, F., Zhang, X., & Liu, Y. (2022). *Digital Transformation and Enterprise Efficiency in Manufacturing Industries*. *Journal of Industrial Engineering*.

- Wernerfelt, B. (2024). *A Resource-Based View of the Firm Revisited*. Strategic Management Journal.
- Westerman, G., Bonnet, D., & McAfee, A. (2011). *Digital Transformation: A Roadmap for Billion-Dollar Organizations*. MIT Sloan Management.
- Freeman, R. E. (1984). *Strategic Management: A Stakeholder Approach*. Pitman.
- Suchman, M. C. (1995). *Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches*. *Academy of Management Review*, 20(3), 571–610.
- Huseynov, F., & Klamm, B. K. (2012). *Tax Avoidance, Tax Management, and Corporate Social Responsibility*. *Journal of Corporate Finance*, 18(4), 804–827.
- Liu, X., Tang, G., & Wang, X. (2023). *ESG Disclosure and Managerial Opportunism: Evidence from Emerging Markets*. *Journal of Business Ethics*.
- Lv, W., Meng, L., Cao, J., & Liu, Y. (2025). *Corporate Governance, ESG, and Tax Avoidance: Evidence from Chinese Firms*. *Asian Economic Journal*.
- Barney, J. B. (1991). Firm resources and sustained competitive advantage. *Journal of Management*, 17(1), 99–120.
- Oliveira, T., & Martins, M. F. (2011). Literature review of information technology adoption models at firm level. *The Electronic Journal Information Systems Evaluation*, 14(1), 110–121.
- Tornatzky, L. G., & Fleischer, M. (1990). *The Processes of Technological Innovation*. Lexington Books.
- Deegan, C. (2002). Introduction: The legitimising effect of social and environmental disclosures – a theoretical foundation. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(3), 282–311.
- Suchman, M. C. (1995). Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches. *Academy of Management Review*, 20(3), 571–610.
- Barney, J. (1991). Firm resources and sustained competitive advantage. *Journal of Management*, 17(1), 99–120. [SAGE Journals](#)
- Mata, F. J., Fuerst, W. L., & Barney, J. B. (1995). Information technology and sustained competitive advantage: A resource-based analysis. *MIS Quarterly*, 19(4), 487–505. (argumen: IT sendiri jarang menjadi sumber keunggulan; yang sulit ditiru adalah manajerial IT skills/organisational processes) [AIS eLibrary](#)
- Bharadwaj, A. (2000). A resource-based perspective on IT capability and firm performance. *MIS Quarterly*, 24(1), 169–196. (klasik: IT capability = infrastruktur, human IT resources, dan IT-enabled intangibles) [AIS eLibrary](#)
- Wade, M., & Hulland, J. (2004). The resource-based view and information systems research. *MIS Quarterly*, 28(1), 107–142. (tipologi sumber daya SI & atribut VRIN di konteks IS) [AIS eLibrary](#)
- Melville, N., Kraemer, K., & Gurbaxani, V. (2004). Information technology and organizational performance: An integrative model of IT business value. *MIS Quarterly*, 28(2), 283–322. (menekankan komplemen organisasi & proses untuk mewujudkan nilai IT) [JSTOR](#)
- Arianti, F. (2025). Environmental, Social, and Governance (ESG) and leverage have a positive effect on tax avoidance. *International Journal of Engineering and Management Research*.
- Yanto, H., Hajawiyah, A., & Baroroh, N. (2025). The reciprocal effect of environmental, social, and governance (ESG) practices and tax aggressiveness in Indonesian and Malaysian companies. *Problems and Perspectives in Management*, 23(1), 339–351. [https://doi.org/10.21511/ppm.23\(1\).2025.25](https://doi.org/10.21511/ppm.23(1).2025.25)
- Voon, K. J. S., Lee, K. Y. M., Nik Abdullah, N. H., & Yi, S. (2024). ESG disclosure and tax avoidance: Evidence from Malaysia. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance & Management Sciences*, 14(3). <https://doi.org/10.6007/IJARAFMS/v14-i3/22414>

- Col, B., & Patel, S. (2019). Going to haven? Corporate social responsibility and tax avoidance. *Journal of Business Ethics*, 154(4), 1033–1050. <https://doi.org/10.1007/s10551-016-3393-2> [IDEAS/RePEc](#)
- Davis, A. K., Guenther, D. A., Krull, L. K., & Williams, B. M. (2016). Do socially responsible firms pay more taxes? *The Accounting Review*, 91(1), 47–68. <https://doi.org/10.2308/accr-51224> [AAA PublicationsEconBiz](#)
- Cho, C. H., & Patten, D. M. (2007). The role of environmental disclosures as tools of legitimacy: A research note. *Accounting, Organizations and Society*, 32(7–8), 639–647. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2006.09.009> [ScienceDirectResearchGateIDEAS/RePEc](#)
- Godfrey, P. C. (2005). The relationship between corporate philanthropy and shareholder wealth: A risk management perspective. *Academy of Management Review*, 30(4), 777–798. <https://doi.org/10.5465/amr.2005.18378878>

