

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Landasan Teori

2.1.1 *Resource Based View Theory*

Resource Based View Theory (RBV) pertama kali dirumuskan oleh Wernerfelt (1984) yang menerangkan bahwa entitas sebagai sekumpulan sumber daya yang menjadi landasan dalam membentuk keunggulan kompetitif. Sumber daya perusahaan ialah aset berwujud maupun tidak berwujud yang melekat secara relatif permanen pada perusahaan, seperti teknologi, pengetahuan, keterampilan sumber daya manusia, prosedur organisasi, modal, dan aset lainnya yang dapat dimanfaatkan untuk menghasilkan nilai bagi perusahaan (Wernerfelt, 1984).

Konsep *RBV* kemudian dikembangkan oleh Barney (1991) yang mendefinisikan sumber daya entitas sebagai seluruh aktiva, kapabilitas, proses organisasi, atribut entitas, informasi, sekaligus pengetahuan yang dimonitoring entitas dalam merancang serta mengimplementasikan strategi yang mampu menambah efektivitas serta efisiensi organisasi. Barney menerangkan bahwa tidak semua sumber daya bisa membentuk keunggulan kompetitif yang berkelanjutan. Suatu sumber daya hanya bisa menjadi sumber keunggulan kompetitif apabila memenuhi empat karakteristik, yaitu *valuable*, *rare*, *imperfectly imitable*, serta *non substitutable*, yang dikenal sebagai kerangka *VRIN* (Barney, 1991).

Dalam perspektif *RBV*, keunggulan kompetitif perusahaan ditentukan oleh kapasitas entitas dalam mengatur serta memanfaatkan sumber daya strategis yang dimilikinya secara efektif (Barney, 1991). Dalam konteks penelitian ini, transformasi digital dipandang sebagai upaya strategis perusahaan dalam memanfaatkan teknologi digital untuk mendukung aktivitas bisnis, meningkatkan efisiensi operasional, memperbaiki kualitas informasi, serta menciptakan nilai bagi perusahaan (Vial, 2019). Entitas yang bisa menyatukan transformasi digital ke dalam proses bisnisnya diharapkan mempunyai kapabilitas yang lebih baik dalam menjalankan aktivitas operasional sehingga mampu meningkatkan daya saing perusahaan.

Sejalan dengan perspektif *RBV*, entitas yang bisa mengoptimalkan sumber daya serta kapabilitas strategis akan mempunyai kapasitas yang lebih maksimal dalam meningkatkan efisiensi operasional, kualitas informasi, serta efektivitas pengambilan keputusan (Barney, 1991). Transformasi digital juga mampu menciptakan sistem informasi yang lebih transparan, akurat, dan terintegrasi sehingga mendukung pengelolaan informasi keuangan yang lebih andal (Apriyani *et al.*, 2025). Kondisi tersebut diharapkan bisa menambah keterbukaan serta akuntabilitas pengelolaan informasi entitas sehingga peluang terjadinya manipulasi dalam pelaporan keuangan menjadi lebih kecil. Dengan demikian, kecenderungan perusahaan untuk melakukan praktik *tax avoidance* diperkirakan menjadi lebih kecil. Oleh sebab itu, *RBV Theory* dipakai sebagai landasan teoritis dalam studi ini dalam menerangkan keterkaitan antara transformasi digital serta *tax avoidance*.

2.1.2 Teori Keagenan

Teori keagenan pertama kali dirumuskan oleh Jensen & Meckling (1976) yang menerangkan relasi kontraktual antara *principal* (*shareholders*) serta *agent* (manajemen). Dalam hubungan tersebut, *principal* mendelegasikan wewenang pada *agent* agar mengelola perusahaan dengan ekspektasi bahwa *agent* akan bertindak selaras dengan kepentingan *principal* dalam memaksimalkan nilai perusahaan (Jensen & Meckling, 1976).

Hubungan tersebut berpotensi menimbulkan konflik keagenan sebab adanya perbedaan tujuan antara *principal* serta *agent* (Jensen & Meckling, 1976). Manajemen sebagai *agent* umumnya berupaya mengoptimalkan kepentingannya, sedangkan *shareholders* mengharapkan peningkatan nilai entitas (Jensen & Meckling, 1976). Konflik tersebut semakin diperparah oleh adanya asimetri informasi, yakni keadaan saat manajemen mempunyai informasi terkait entitas yang lebih lengkap dibandingkan *shareholders* sehingga membuka peluang terjadinya perilaku oportunistis (*opportunistic behavior*) (Jensen & Meckling, 1976).

Jensen & Meckling (1976) menerangkan bahwa konflik keagenan mengakibatkan *agency cost* yang mencakup *monitoring cost*, yakni biaya yang dikeluarkan *shareholders* dalam mengawasi tindakan manajemen; *bonding cost*, yakni biaya yang dibayarkan manajemen dalam meyakinkan *shareholders* bahwa tindakan yang dilaksanakan telah sesuai dengan kepentingan mereka; serta *residual loss*, yakni kerugian yang masih timbul akibat keputusan manajemen yang belum sepenuhnya selaras dengan kepentingan *shareholders*.

Perkembangan teori keagenan selanjutnya dijelaskan oleh Eisenhardt (1989) yang menyatakan bahwa teori keagenan menjadi salah satu landasan penting dalam menjelaskan penerapan mekanisme pengendalian organisasi untuk meminimalisir *conflict of interest* antara *principal* serta *agent*. Menurut Eisenhardt (1989), mekanisme monitoring yang efektif mampu meminimalisir perilaku oportunistis manajemen serta mendorong pengambilan keputusan yang lebih selaras dengan tujuan organisasi.

Selanjutnya, Hendrastuti & Harahap (2023) menjelaskan bahwa teori keagenan masih menjadi landasan utama dalam riset *corporate governance* sebab bisa menerangkan keterkaitan antara mekanisme pengawasan perusahaan dengan perilaku manajemen. Mekanisme pengawasan yang efektif diyakini dapat mengurangi konflik kepentingan, menekan asimetri informasi, dan meningkatkan kualitas pengambilan keputusan perusahaan (Hendrastuti & Harahap, 2023).

Dalam studi ini, teori keagenan dipakai sebagai landasan dalam menerangkan peran komisaris independen sebagai variabel moderasi dalam keterkaitan antara transformasi digital serta *tax avoidance*. Teori keagenan menerangkan bahwa *conflict interest* serta asimetri informasi antara *principal* dan *agent* memerlukan mekanisme monitoring yang efektif dalam meminimalisir perilaku oportunistis manajemen (Eisenhardt, 1989). Dalam konteks transformasi digital, monitoring yang dilaksanakan oleh komisaris independen diharapkan bisa memastikan bahwa pemanfaatan teknologi digital dilakukan secara efektif, transparan, dan akuntabel sehingga tidak dimanfaatkan

untuk mendukung perilaku oportunistik manajemen. Oleh sebab itu, teori keagenan dipakai sebagai landasan teoritis dalam menerangkan peran komisaris independen dalam memoderasi keterkaitan antara transformasi digital serta *tax avoidance*.

2.1.3 Tax Avoidance

Penghindaran pajak ialah tindakan yang dilaksanakan oleh wajib pajak, baik individu maupun entitas, guna menurunkan jumlah pajak yang harus dibayarkan (Nurhalisa & Machdar, 2025). Secara umum, penghindaran pajak terbagi menjadi dua bentuk, yaitu *tax avoidance* dan *tax evasion*, yang keduanya bertujuan mengurangi beban pajak. Perbedaan utama keduanya terletak pada status hukumnya. *Tax avoidance* dilaksanakan dengan mengoptimalkan ketentuan dalam peraturan regulasi sehingga masih berada dalam batas yang diperbolehkan, sementara *tax evasion* dilaksanakan dengan mekanisme pelanggaran regulasi perpajakan. Walaupun *tax avoidance* bersifat legal, praktik tersebut tetap menjadi perhatian pemerintah sebab bisa menekan potensi pemasukan negara dari pajak (Sulaeman, 2021).

Dalam praktiknya, *tax avoidance* sering dilakukan melalui beberapa strategi. Strategi tersebut misalnya memanfaatkan perbedaan antara aturan akuntansi dan ketentuan perpajakan, menggunakan berbagai fasilitas atau insentif pajak yang disediakan pemerintah, serta mengatur transaksi tertentu agar dapat mengurangi jumlah penghasilan kena pajak (Susanto, 2022). Melalui berbagai mekanisme tersebut, entitas bisa menekan kewajiban pajaknya.

Dengan demikian, pengurangan beban pajak bisa dilaksanakan tanpa secara langsung melanggar regulasi yang diakui.

Secara umum, terdapat tiga pendekatan yang dipakai dalam literatur guna mengevaluasi praktik *tax avoidance* entitas, yakni:

a) *Effective Tax Rate (ETR)*

ETR ialah proksi *tax avoidance* yang diukur dengan membandingkan beban PPh terhadap profit sebelum pajak. *ETR* memperlihatkan tingkat tarif pajak efektif yang dibayarkan entitas secara aktual. Makin rendah skor *ETR*, maka makin besar indikasi praktik *tax avoidance* sebab entitas bisa menekan beban pajak di bawah tarif pajak yang berlaku (Napitulu, 2025). Adapun rumus *ETR* yakni:

$$ETR = \frac{\text{Beban Pajak Penghasilan}}{\text{Laba Sebelum Pajak}}$$

b) *Cash Effective Tax Rate (CETR)*

CETR ialah proksi *tax avoidance* yang mengevaluasi persentase pembayaran pajak secara tunai terhadap laba sebelum pajak. Berbeda dengan *ETR* yang berbasis akrual, *CETR* memperlihatkan jumlah pajak yang betul-betul dibayarkan perusahaan kepada otoritas pajak sehingga tidak terpengaruh oleh kebijakan pajak tangguhan. Skor *CETR* yang besar memperlihatkan rendahnya praktik *tax avoidance*, sementara skor *CETR* yang rendah mengindikasikan entitas membayar pajak lebih kecil daripada

kewajiban yang sesungguhnya (Diningrum & Kurniawati, 2023).

Adapun rumus *CETR* yakni:

$$CETR = \frac{\text{Pajak Dibayar (Tax Payment in Cash)}}{\text{Laba Sebelum Pajak}}$$

c) *Book Tax Differences (BTD)*

BTD ialah proksi *tax avoidance* yang diukur berdasarkan selisih antara profit akuntansi yang disajikan dalam laporan finansial dengan profit fiskal yang menjadi landasan pengenaan pajak. Perbedaan tersebut timbul akibat adanya perbedaan ketentuan antara SAK serta regulasi perpajakan dalam pengakuan pendapatan maupun beban. Makin tinggi skor *BTD*, maka makin besar indikasi entitas melaksanakan praktik *tax avoidance* karena terdapat perbedaan yang makin besar antara profit akuntansi serta fiskal (Diningrum & Kurniawati, 2023). Adapun rumus *BTD* yakni:

$$BTD = \frac{\text{Laba Sebelum Pajak} - \text{Pendapatan Kena Pajak}}{\text{Total Aset}}$$

2.1.4 Transformasi Digital

Transformasi digital ialah proses saat entitas mengintegrasikan teknologi digital ke dalam berbagai aktivitas bisnisnya sehingga cara organisasi beroperasi ikut berubah serta nilai yang dihasilkan bagi *stakeholders* bisa bertambah (Putri & Hariyanti, 2022). Penerapan teknologi tersebut bukan sekedar menyentuh aspek teknis, melainkan turut menimbulkan dampak pada proses kerja, pola penetapan kebijakan, hingga model bisnis yang dijalankan entitas. Dalam hal ini, transformasi digital ialah perubahan organisasi yang

dipacu oleh mengoptimalkan teknologi digital dalam menambah efisiensi operasional, mendorong inovasi, sekaligus memperkuat penciptaan nilai ekonomi (Setyowati *et al.*, 2026). Artinya, pemakaian teknologi digital menjadi salah satu cara bagi entitas dalam menyelaraskan diri dengan perkembangan lingkungan bisnis yang makin dinamis.

Transformasi digital mencakup penerapan berbagai teknologi seperti *big data*, *cloud computing*, *AI*, *ERP*, serta sistem informasi berbasis digital. Proses tersebut bukan sekedar berhubungan dengan adopsi teknologi, melainkan turut membawa perubahan mendalam mekanisme entitas mengelola data finansial mereka (Hasanah, 2024). Melalui pemanfaatan teknologi tersebut, perusahaan dapat mengelola data dengan lebih efisien, meningkatkan transparansi informasi, serta mempercepat proses pengambilan keputusan (Faturahman *et al.*, 2025).

Selain meningkatkan efisiensi operasional, transformasi digital turut menimbulkan dampak pada mekanisme entitas mengelola informasi finansial serta kewajiban perpajakannya. Pemanfaatan sistem digital yang terintegrasi yang menyediakan kemungkinan entitas agar melakukan pencatatan serta pengolahan data transaksi secara lebih sistematis sehingga bisa menambah mutu pelaporan finansial. Ketersediaan data yang lebih akurat sekaligus transparan dapat membantu manajemen dalam melakukan pengawasan serta pengambilan keputusan yang berkaitan dengan aktivitas keuangan perusahaan (Safitri, 2025).

Di sisi lain, transformasi digital juga dapat memengaruhi strategi perusahaan dalam mengelola kewajiban perpajakannya. Penggunaan teknologi digital memungkinkan perusahaan memperoleh akses yang lebih besar terhadap informasi serta sistem pengolahan data yang lebih kompleks (Zhang & She, 2024). Kondisi tersebut dapat menyediakan peluang bagi entitas dalam melaksanakan perencanaan pajak secara lebih efektif maupun mengoptimalkan pengelolaan beban pajak perusahaan (Hidayatulloh *et al.*, 2024)

Transformasi digital sering diukur menggunakan beberapa indikator yang menggambarkan tingkat digitalisasi perusahaan. Beberapa evaluasi yang biasa dipakai yakni:

- a) Berdasarkan penelitian Lantip & Daljono (2023):

$$DT = \frac{\text{Digital Intangible Assets}}{\text{Total Intangible Assets}}$$

- b) Berdasarkan penelitian Amanda *et al.* (2025):

$$DT = \text{Natural logarithm of the word frequency "digital transformation"}$$

2.1.5 Komisaris Independen

Sesuai dengan Peraturan Otoritas Jasa Keuangan No. 33 /POJK.04/2014, komisaris independen ialah anggota dewan komisaris dari pihak eksternal emiten ataupun entitas publik serta tak mempunyai relasi afiliasi dengan direksi, anggota dewan komisaris lainnya, ataupun *shareholders* pengendali. Keberadaan komisaris independen dimaksudkan guna memastikan fungsi monitoring terhadap pengelolaan entitas berjalan secara objektif, independen,

sekaligus selaras dengan berbagai prinsip tata kelola entitas yang baik (Sa'diyah & Umaimah, 2025).

Untuk menjamin independensinya, Peraturan Otoritas Jasa Keuangan (POJK) No. 57/POJK.04/2017, mengatur bahwa seseorang hanya dapat diangkat sebagai komisaris independen apabila memenuhi sejumlah persyaratan. Persyaratan tersebut pada dasarnya menekankan bahwa calon komisaris independen tidak boleh memiliki keterlibatan dalam pengelolaan perusahaan dalam periode tertentu sebelum pengangkatan, tidak mempunyai kepemilikan saham pada entitas, tidak mempunyai relasi afiliasi dengan perusahaan maupun pihak-pihak yang mengendalikan perusahaan, serta tidak mempunyai hubungan usaha yang berpotensi memengaruhi objektivitas dalam menjalankan fungsi pengawasan.

Dalam perspektif teori keagenan, komisaris independen dipakai sebagai instrumen tata kelola entitas yang berperan meminimalisir potensi *conflict interest* antara manajemen sebagai *agent* serta *shareholders* sebagai *principal*. Melalui fungsi monitoring yang dijalankan secara objektif, komisaris independen diharapkan bisa meminimalisir asimetri informasi, meningkatkan akuntabilitas manajemen, serta mendorong pengambilan keputusan yang lebih selaras dengan kepentingan *shareholders*. Lebih lanjut, keberadaan komisaris independen juga bisa membatasi peluang terjadinya perilaku *oportunistik*, termasuk dalam penentuan kebijakan yang berkaitan dengan perpajakan perusahaan (Deviansyah *et al.*, 2024).

Komisaris independen memiliki fungsi strategis dalam menjamin bahwa aktivitas entitas dijalankan selaras dengan ketentuan yang diakui. Monitoring yang efektif dari komisaris independen dapat meningkatkan kualitas tata kelola perusahaan serta mendorong manajemen untuk mengambil keputusan secara lebih bertanggung jawab. Makin besar jumlah komisaris independen dalam dewan komisaris, makin kuat monitoring yang diterapkan sehingga peluang manajemen melakukan praktik penghindaran pajak yang bersifat agresif diharapkan semakin kecil (Ibrahim *et al.*, 2025).

Komisaris independen dievaluasi memakai proporsi jumlah komisaris independen terhadap keseluruhan anggota dewan komisaris. Pengukuran ini dimanfaatkan dalam memperlihatkan besarnya keterlibatan pihak independen dalam menjalankan fungsi pengawasan perusahaan (Pavetria & Andayani, 2026). Adapun rumus pengukurannya adalah sebagai berikut:

$$DKI = \frac{\text{Jumlah Komisaris Independen}}{\text{Jumlah Dewan Komisaris}} \times 100\%$$

2.1.6 Profitabilitas

Profitabilitas ialah rasio finansial yang memperlihatkan kapasitas entitas dalam mencetak laba dari aktivitas operasionalnya, yang menggambarkan efisiensi serta efektivitas perusahaan dalam mengelola sumber daya, baik berupa aset, modal, maupun penjualan, untuk mencapai keuntungan (Hendra *et al.*, 2025). Menurut Hendra *et al.* terdapat beberapa jenis rasio yang umum dimanfaatkan dalam mengevaluasi profitabilitas entitas, yakni:

a) *Gross Profit Margin (GPM)*

$$GPM = \frac{\text{Laba Kotor}}{\text{Penjualan Bersih}} \times 100\%$$

b) *Net Profit Margin (NPM)*

$$NPM = \frac{\text{Laba Bersih}}{\text{Penjualan Bersih}} \times 100\%$$

c) *Return on Investment (ROI)*

$$ROI = \frac{\text{Laba Bersih}}{\text{Total Investasi}} \times 100\%$$

d) *Return on Assets (ROA)*

$$ROA = \frac{\text{Laba Setelah Pajak}}{\text{Total Aset}} \times 100\%$$

e) *Return on Equity (ROE)*

$$ROE = \frac{\text{Laba Bersih}}{\text{Total Ekuitas}} \times 100\%$$

Profitabilitas mempunyai keterkaitan yang erat dengan *tax avoidance* sebab entitas yang mencetak laba lebih tinggi umumnya didukung oleh SDM yang lebih optimal, termasuk tenaga profesional di bidang perpajakan, sehingga lebih mampu menyusun strategi perencanaan pajak (Hidayatulloh *et al.*, 2024). Sebaliknya, entitas dengan profitabilitas kecil biasanya mempunyai keterbatasan dalam melaksanakan strategi tersebut. Hubungan tersebut didukung oleh riset Wardana *et al.* (2024), serta Asih & Darmawati (2021) dan Gustiana *et al.* (2025) yang membuktikan bahwa profitabilitas menimbulkan dampak signifikan pada *tax avoidance*. Oleh sebab itu, studi ini memasukkan profitabilitas sebagai variabel kontrol agar pengaruh transformasi digital

terhadap *tax avoidance* bisa dianalisis secara lebih akurat tanpa terpengaruh oleh variasi tingkat profitabilitas entitas.

2.2 Penelitian Terdahulu

Tabel 2.1
Penelitian Terdahulu

No	Peneliti (Tahun)	Judul (Teori)	Variabel	Hasil Penelitian
1.	Zhang & She (2024)	<i>“Digital transformation and corporate tax avoidance: An analysis based on multiple perspectives and mechanisms” (Signal Theory, Information Asymmetry Theory, Agency Theory)</i>	• Dependen: <i>Tax Avoidance.</i> • Independen: <i>Digital Transformation</i> • Kontrol: <i>Firm size, Leverage ratio, Return on equity, Growth, Investment opportunities, Prior-year loss, Firm age, Duality, Equity concentration, Fixed asset ratio, Intangible asset ratio, Independent director ratio, Ownership nature, Big Four auditing, Audit opinion.</i>	1. <i>Digital transformation</i> mengurangi <i>tax avoidance</i>. 2. <i>Digital transformation</i> mengurangi <i>tax avoidance</i> melalui peningkatan inovasi dan efisiensi dalam alokasi sumber daya, peningkatan kualitas pengendalian, dan penurunan persaingan industri. 3. Dampak <i>digital transformation</i> dalam mengurangi <i>tax avoidance</i> jauh lebih besar bagi perusahaan yang berada dalam fase pertumbuhan, yang mengalami kendala pembiayaan yang lebih

				rendah, terutama yang berlokasi di wilayah tengah dan barat. 4. Mengurangi risiko bisnis sangat penting untuk memaksimalkan efektivitas <i>digital transformation</i> dan mengurangi <i>tax avoidance</i> perusahaan.
2.	Xie & Huang (2023)	<i>“The Impact of Digital Transformation on Corporate Tax Avoidance: Evidence from China”</i> (Agency Theory)	• Dependen: <i>Tax avoidance</i>. • Independen: <i>Digital Transformation</i>. • Mediasi: <i>Internal Control Quality</i>. • Moderasi: <i>Tax Administration Intensity, Government Subsidies</i>. • Kontrol: <i>year-end assets (Size), gearing ratio (Lev), ROA, equity concentration (TOPI), institutional ownership (Inst), equity checks and balances (Balance1), nature of equity</i>	1. <i>Digital Transformation</i> secara signifikan menghambat <i>tax avoidance</i> dengan meningkatkan kualitas pengendalian internal perusahaan. 2. Efek penghambatan <i>digital transformation</i> terhadap <i>tax avoidance</i> entitas lebih terasa pada perusahaan yang berlokasi di wilayah dengan intensitas administrasi pajak yang tinggi dan pada perusahaan

			(SOE), <i>tangible assets ratio (FA)</i>, <i>intangible assets ratio (IA)</i>, <i>marketability index (MTK)</i>, <i>whether the four major (Big4)</i>.	yang menerima lebih banyak subsidi pemerintah. 3. <i>Digital transformation</i> dapat secara signifikan meningkatkan efisiensi investasi perusahaan dengan menghambat <i>tax avoidance</i> perusahaan.
3.	Tiantian <i>et al.</i> (2023)	“Does corporate digital transformation affect the level of corporate tax avoidance? Empirical evidence from Chinese listed tourism companies” (Agency Theory)	• Dependen: <i>Tax Avoidance</i>. • Independen: <i>Digital Transformation</i>.	1. Transformasi digital signifikan menekan <i>tax avoidance</i> 2. Penekanan tersebut terjadi melalui peningkatan kualitas pengendalian internal (<i>internal control</i>), yang membatasi perilaku oportunistik manajer dalam mencari keuntungan pribadi.
4.	Chen <i>et al.</i> (2024)	“Corporate digital transformation and tax avoidance: evidence from China” (Agency Theory)	• Dependen: <i>Tax Avoidance</i>. • Independen: <i>Digital Transformation</i>.	1. Makin tinggi transformasi digital perusahaan, makin rendah tingkat <i>tax avoidance</i>.

5.	Azenzoul <i>et al.</i> (2025)	“ <i>Digital Transformation and Corporate Tax Avoidance: Evidence from Moroccan Listed Firms</i> ” (Agency Theory, Signal Thoery)	• Dependen: <i>Tax Avoidance.</i> • Independen: <i>Digital Transformation</i> . • Kontrol: <i>Board Independence, CEO Duality, ROA, Firm Size, Leverage, Firm Age, Ownership Concentration, Board Size.</i>	1. Transformasi digital menurunkan <i>tax avoidance</i> secara signifikan 2. Struktur tata kelola yang lebih kuat, termasuk keberadaan direktur independen serta pemisahan posisi CEO dan ketua dewan, turut berperan menekan <i>tax avoidance</i>.
6.	Novita <i>et al.</i> (2024)	“ <i>Digital Transformation And Tax Avoidance of The Indonesian Basic Materials And Energy Sector</i> ” (Stakeholder Theory, Agency Theory)	• Dependen: <i>Tax Avoidance.</i> • Independen: <i>Profitability, Digital Transformation , CFO Cooptation, Fixed Aset Intensity, Institutional Ownership, Independent Commissioner.</i> • Kontrol: <i>Leverage, Firm Size.</i>	1. <i>CFO Cooptation</i> dan <i>Fixed Asset Intensity</i> menimbulkan dampak positif signifikan pada <i>tax avoidance</i>. 2. <i>Digital Transformation , Institutional Ownership</i>, dan <i>Independent Commissioner</i> tidak menimbulkan dampak signifikan pada <i>tax avoidance</i>.
7.	Hidayatullo h <i>et al.</i> (2024)	“ <i>Digital Transformation , Media Attention, and Tax Avoidance: A Study of Indonesian Multinationals</i> ”	• Dependen: <i>Tax Avoidance.</i> • Independen: <i>Digital Transformation , Media Attention.</i>	1. <i>Digital transformation</i> menimbulkan dampak positif signifikan pada <i>tax avoidance</i>, memperlihatkan bahwa

		" (Agency Theory, Agenda Setting Theory)	• Kontrol: Profitability, Firm Size, Leverage.	strategi perencanaan pajak yang lebih canggih, memaksimalkan potensi penghematan pajak. 2. Media attention tidak menimbulkan dampak signifikan pada tax avoidance.
8.	Amanda et al. (2025)	"The Influence Of Digital Transformation , Internal Control and Earning Management on Tax Avoidance" (Slip Slop Theory, Agency Theory)	• Dependen: Tax Avoidance. • Independen: Digital Transformation , Internal Control, Earning Management.	1. Digital Transformation dan Internal Control tidak menimbulkan dampak signifikan pada Tax Avoidance. 2. Earning Management menimbulkan dampak signifikan pada Tax Avoidance.
9.	Karlinah, Tallane, et al. (2024)	"Hubungan Capital Intensity Ratio, Firm Size, Digital Transformation terhadap Tax Avoidance dengan CSR sebagai Moderasi" (Teori Agensi, Teori Legitimasi)	• Dependen: Tax Avoidance. • Independen: Capital Intensity Rasio, Firm Size, Digital Transformation . • Moderasi: Corporate Social Responsibility.	1. Capital Intensity Ratio, Firm Size, serta Digital Transformation menimbulkan dampak positif signifikan pada Tax Avoidance. 2. CSR tidak memoderasi keterkaitan antara ketiga variabel independen dengan Tax Avoidance.

10 .	Deviansyah <i>et al.</i> (2024)	“Does Independent Commissioner Decrease The Positive Association Between Transfer Pricing And Tax Avoidance?” (Agency Theory)	• Dependen: <i>Tax Avoidance</i>. • Independen: <i>Transfer Pricing</i>. • Moderasi: Komisaris Independen. • Kontrol: <i>Firm Size, Leverage</i>.	1. <i>Transfer Pricing</i> menimbulkan dampak positif signifikan pada <i>Tax Avoidance</i>. 2. Komisaris Independen mampu memperlemah keterkaitan positif antara <i>Transfer Pricing</i> serta <i>Tax Avoidance</i>.
11.	Almeida & Pramono (2026)	“Pengaruh Kepemilikan Institusional, Karakter Eksekutif, dan Ukuran Perusahaan terhadap <i>Tax Avoidance</i> dengan Komisaris Independen sebagai Variabel Moderasi” (Agency Theory)	• Dependen: <i>Tax Avoidance</i>. • Independen: Kepemilikan Institusional, Karakter Eksekutif, Ukuran Perusahaan. • Moderasi: Komisaris Independen.	1. Kepemilikan Institusional. Karakter Eksekutif, serta Ukuran Perusahaan menimbulkan dampak signifikan pada <i>Tax Avoidance</i>. 2. Komisaris Independen tidak memoderasi keterkaitan antara variabel independen dengan <i>Tax Avoidance</i>.
12 .	Gustiana <i>et al.</i> (2025)	“Pengaruh Ukuran Perusahaan, <i>Leverage</i> , dan Profitabilitas Terhadap Penghindaran Pajak dengan Komisaris Independen sebagai Variabel	• Dependen: Penghindaran Pajak. • Independen: Ukuran Perusahaan, <i>Leverage</i>, Profitabilitas. • Moderasi: Komisaris Independen.	1. Ukuran Perusahaan, <i>Leverge</i>, serta Profitabilitas menimbulkan dampak pada Penghindaran Pajak. 2. Komisaris Independen dapat memoderasi

		Moderating” (<i>Agency Theory</i>)		keterkaitan antara variabel Ukuran Perusahaan dan <i>Leverage</i> terhadap <i>Tax Avoidance</i> . 3. Komisaris Independen tidak memoderasi keterkaitan antara variabel Profitabilitas terhadap Penghindaran Pajak.
13 .	Junaidi & Febriani (2026)	“Peran Moderasi Komisaris Independen dalam Pengaruh <i>Transfer Pricing</i> dan <i>Tax Haven Country</i> terhadap <i>Tax Avoidance</i> ” (Teori Agensi)	• Dependen: <i>Tax Avoidance</i>. • Independen: <i>Transfer Pricing, Tax Haven Country</i>. • Moderasi: Komisaris Independen.	1. <i>Transfer Pricing</i> menimbulkan dampak negatif signifikan (menekan) pada <i>Tax Avoidance</i> , sementara <i>Tax Haven Country</i> tidak menimbulkan dampak signifikan. 2. Komisaris Independen mampu memperkuat dampak <i>Transfer Pricing</i> terhadap <i>Tax Avoidance</i> , akan tetapi tak memoderasi dampak <i>Tax Haven Country</i> terhadap <i>Tax Avoidance</i> .

14 .	Wardana <i>et al.</i> (2024)	“Pengaruh <i>Return On Asset (ROA)</i> dan <i>Debt To Equity Ratio (DER)</i> Terhadap <i>Tax Avoidance</i> Pada Perusahaan Sub Sektor Ritel Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia Periode 2019-2023” (Teori Agensi)	• Dependen: <i>Tax Avoidance</i>. • Independen: ROA serta DER.	1. ROA menimbulkan dampak signifikan pada <i>Tax Avoidance</i>. 2. DER menimbulkan dampak signifikan pada <i>Tax Avoidance</i>.
15 .	Asih & Darmawati (2021)	“ <i>The Role of Independent Commissioners in Moderating the Effect of Profitability, Company Size and Company Risk on Tax Avoidance</i> ” (Agency Theory)	• Dependen: <i>Tax Avoidance</i>. • Independen: <i>Profitability, Company Size, Company Risk</i>. • Moderasi: Komisaris Independen.	1. <i>Profitability</i> dan <i>Company Risk</i> menimbulkan dampak positif signifikan pada <i>Tax Avoidance</i>, 2. <i>Company Size</i> tidak menimbulkan dampak signifikan pada <i>Tax Avoidance</i>. 3. Komisaris Independen mampu memperlemah dampak positif <i>Profitability</i> serta <i>Company Risk</i> terhadap <i>Tax Avoidance</i>.

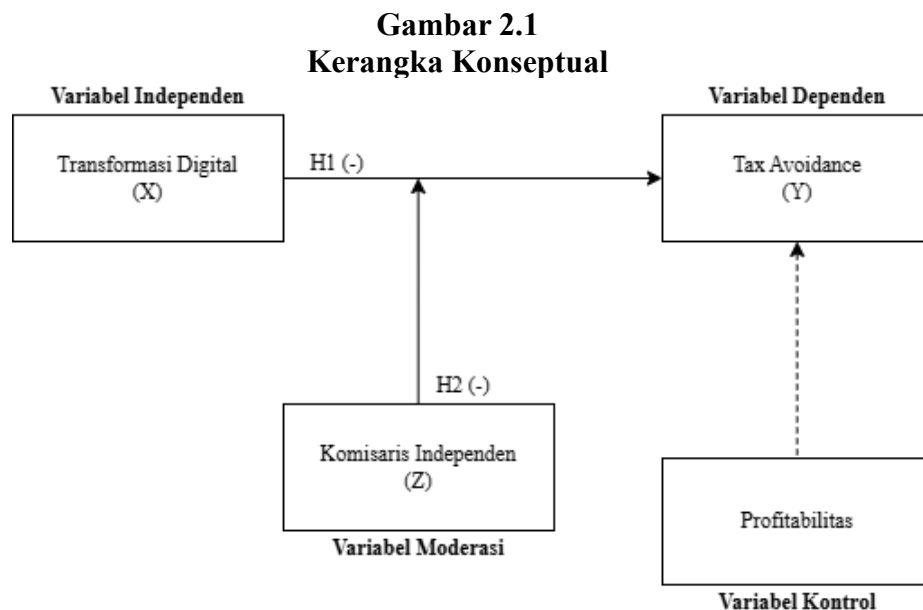
Sumber: Data diolah, 2026

Berlandaskan pada temuan riset terdahulu pada Tabel 2.1, studi ini merujuk pada riset Xie & Huang (2023), Zhang & She (2024), Tiantian *et al.* (2023), Chen *et al.* (2024), serta Azenzoul *et al.* (2025) yang menguji pengaruh transformasi

digital terhadap *tax avoidance*. Selain itu, studi ini juga mengacu pada riset Asih & Darmawati (2021) serta Deviansyah *et al.* (2024) dalam penggunaan komisaris independen sebagai variabel moderasi pada riset *tax avoidance*.

Studi ini mempunyai sejumlah perbedaan dengan berbagai riset sebelumnya. Pertama, riset Xie & Huang (2023), Zhang & She (2024), Tiantian *et al.* (2023), serta Chen *et al.* (2024) dilakukan pada perusahaan di China, sementara Azenzoul *et al.* (2025) dilakukan di Maroko, yang keduanya mempunyai karakteristik lingkungan institusional serta sistem perpajakan yang berbeda dengan Indonesia, sehingga hasilnya belum tentu dapat digeneralisasikan pada perusahaan di Indonesia. Kedua, penelitian Asih & Darmawati (2021) serta Deviansyah *et al.* (2024) menguji komisaris independen sebagai variabel moderasi pada hubungan antara profitabilitas sekaligus *tax avoidance* serta antara *transfer pricing* dan *tax avoidance*, bukan pada keterkaitan antara transformasi digital serta *tax avoidance*. Ketiga, studi ini secara khusus menitikberatkan pada entitas sektor teknologi yang *terlisting* di BEI periode 2021–2025, yang memiliki karakteristik tingkat transformasi digital yang relatif tinggi dan masih terbatas diteliti dalam kaitannya dengan *tax avoidance*. Keempat, studi ini memakai dua landasan teoritis, yakni *Resource Based View Theory* untuk menjelaskan pengaruh transformasi digital terhadap *tax avoidance* dan *Agency Theory* untuk menjelaskan peran komisaris independen sebagai variabel moderasi, sehingga diharapkan bisa menyediakan perspektif yang lebih komprehensif dalam menerangkan keterkaitan antarvariabel riset.

2.3 Kerangka Konseptual



2.4 Hipotesis

2.4.1 Pengaruh Transformasi Digital Terhadap *Tax Avoidance*

Transformasi digital ialah usaha entitas dalam memadukan teknologi digital ke dalam berbagai aktivitas bisnis untuk meningkatkan efisiensi operasional, kualitas informasi, serta efektivitas pengambilan keputusan (Vial, 2019). Berdasarkan *Resource Based View Theory (RBV)*, sumber daya bisa menjadi sumber keunggulan kompetitif berkelanjutan apabila memenuhi empat karakteristik dalam kerangka *VRIN*, yakni *valuable*, *rare*, *imperfectly imitable*, serta *non substitutable* (Barney, 1991). Pada entitas sektor teknologi, transformasi digital memenuhi keempat karakteristik, yaitu bernilai (*valuable*) karena menambah efisiensi operasional serta menekan biaya transaksi, misalnya melalui pemanfaatan *enterprise resource planning (ERP)* yang mengintegrasikan pencatatan transaksi lintas divisi, *big data* serta *artificial intelligence* yang mendukung deteksi kesalahan dalam pelaporan keuangan,

sekaligus *cloud computing* yang memungkinkan pengelolaan data secara real-time (Hasanah, 2024); langka (*rare*) karena tingkat integrasi aset digital tidak seragam antarentitas, sebagaimana tercermin dari variasi rasio *digital intangible assets*; sukar ditiru (*imperfectly imitable*) karena sistem digital yang terintegrasi bersifat ketergantungan pada jalur (*path-dependent*), dibangun bertahap, serta melekat pada proses bisnis spesifik entitas. Menurut Barney (1991), sifat *imperfectly imitable* suatu sumber daya ditentukan oleh *causal ambiguity*, yakni ketidakjelasan hubungan sebab-akibat antara sumber daya dengan keunggulan kompetitif yang dihasilkannya, serta *social complexity*, yakni keterikatan sumber daya pada jaringan relasi, budaya organisasi, dan pengetahuan yang terbentuk seiring waktu. Kedua karakteristik tersebut relevan pada transformasi digital entitas sektor teknologi, sebab keberhasilan integrasi sistem digital ke dalam proses bisnis tidak semata bergantung pada kepemilikan teknologi, melainkan juga pada kapasitas organisasi serta pengetahuan yang menyertainya, sehingga sukar direplikasi oleh entitas lain hanya dengan mengadopsi teknologi yang serupa; dan tidak mudah tergantikan (*non substitutable*) karena belum ada alternatif lain yang setara dalam mendukung sistem pelaporan yang terintegrasi serta transparan. Dengan terpenuhinya keempat kriteria tersebut, transformasi digital pada entitas sektor teknologi bukan sekadar alat pendukung operasional, melainkan sumber daya strategis inti yang menentukan keunggulan kompetitif serta kapabilitas entitas dalam mengelola informasi dan menjalankan proses bisnis secara lebih efektif (Vial, 2019).

Penerapan transformasi digital memungkinkan perusahaan memiliki sistem informasi yang lebih transparan, akurat, dan terintegrasi sehingga mendukung pengelolaan informasi keuangan yang lebih andal (Apriyani *et al.*, 2025). Pada entitas sektor teknologi, kondisi ini relevan sebab tingkat transformasi digital diukur melalui rasio *digital intangible assets* terhadap *total intangible assets* (Lantip & Daljono, 2023), sehingga skor yang tinggi mencerminkan sejauh mana entitas telah menyatukan aset digitalnya ke dalam sistem pencatatan serta pelaporan yang formal dan terstruktur. Semakin terintegrasi sistem tersebut, semakin kecil ruang bagi manajemen untuk memanipulasi pencatatan pendapatan maupun beban yang berbasis jasa dan aset tak berwujud, sebagaimana karakteristik pendapatan entitas sektor teknologi. Kondisi tersebut diharapkan dapat meningkatkan transparansi dan akuntabilitas perusahaan serta mengurangi peluang terjadinya manipulasi dalam pelaporan keuangan (Apriyani *et al.*, 2025). Artinya, kecenderungan entitas dalam melaksanakan praktik *tax avoidance* diperkirakan menjadi lebih rendah.

Konsistensi temuan riset terdahulu turut memperkuat argumentasi tersebut, khususnya melalui empat jalur mekanisme yang saling melengkapi. Pertama, transformasi digital menekan *tax avoidance* melalui peningkatan kualitas pengendalian internal (*internal control quality*), sebagaimana dibuktikan oleh Xie & Huang (2023) pada perusahaan di China serta Tiantian *et al.* (2023) pada perusahaan pariwisata yang terdaftar di China, di mana sistem digital yang terintegrasi membatasi ruang gerak manajer dalam berperilaku oportunistik. Kedua, transformasi digital menekan *tax avoidance* melalui

peningkatan efisiensi alokasi sumber daya, dorongan inovasi, serta penurunan risiko bisnis entitas, sebagaimana dibuktikan oleh Zhang & She (2024). Ketiga, kekuatan pengaruh transformasi digital terhadap *tax avoidance* bergantung pada konteks insentif manajerial serta tekanan institusional yang dihadapi entitas, sebagaimana dibuktikan oleh Chen *et al.* (2024), di mana dampak penekanan *tax avoidance* lebih kuat pada perusahaan dengan insentif ekuitas manajemen tinggi maupun tekanan fiskal pemerintah yang besar. Keempat, dampak negatif transformasi digital terhadap *tax avoidance* turut dikonfirmasi pada konteks geografis yang berbeda oleh Azenzoul *et al.* (2025) dengan mengontrol sejumlah karakteristik tata kelola perusahaan. Konsistensi temuan dari berbagai konteks geografis, sektoral, serta mekanisme tersebut memperkuat argumentasi bahwa transformasi digital memiliki efek penghambatan terhadap *tax avoidance*. Maka hipotesis dalam studi ini dirumuskan sebagai berikut:

H1: Transformasi digital berpengaruh negatif terhadap *tax avoidance*.

2.4.2 Pengaruh Transformasi Digital pada *Tax Avoidance* dengan Komisaris Independen Sebagai Variabel Moderasi

Teori keagenan menerangkan bahwa hubungan antara *principal* serta *agent* berpotensi mengakibatkan *conflict interest* dan asimetri informasi karena adanya perbedaan tujuan antara kedua belah pihak (Jensen & Meckling, 1976). Asimetri informasi tersebut cenderung lebih besar pada entitas yang padat aset tak berwujud (*intangible-intensive*), sebab manajemen memegang lebih banyak informasi terkait nilai serta pemanfaatan aset tersebut dibandingkan

shareholders, yang menyulitkan penilaian objektif atas kewajaran perlakuan akuntansinya (Eisenhardt, 1989).

Salah satu bentuk aset tak berwujud yang memiliki peran strategis dalam perusahaan modern adalah *intellectual capital*, yaitu modal intelektual yang mencakup pengetahuan, keterampilan, pengalaman, inovasi, sistem organisasi, serta hubungan perusahaan dengan pelanggan maupun pemangku kepentingan yang mampu menciptakan nilai tambah dan keunggulan kompetitif (Juan & Oliver, 2025). Besarnya kepemilikan *intellectual capital* dan aset tak berwujud lainnya dapat semakin meningkatkan asimetri informasi apabila perusahaan tidak mengungkapkannya secara memadai dalam laporan tahunan (Juan & Oliver, 2025). Kondisi tersebut menjadi relevan bagi perusahaan sektor teknologi yang menjadi objek penelitian ini, mengingat karakteristik bisnisnya sangat bergantung pada aset digital, perangkat lunak, inovasi, serta aset tak berwujud lainnya sebagai sumber utama penciptaan nilai perusahaan.

Menurut teori keagenan, guna meminimalisir permasalahan tersebut dibutuhkan mekanisme *monitoring* yang efektif supaya perilaku oportunistic manajemen bisa diminimalkan (Eisenhardt, 1989). Salah satu mekanisme *monitoring* tersebut ialah keberadaan komisaris independen yang bertugas mengawasi tindakan manajemen supaya pengelolaan entitas berjalan secara objektif, terbuka, serta akuntabel (Sa'diyah & Umaimah, 2025). Keberadaan komisaris independen dapat dipandang sebagai bagian dari *monitoring cost* yang dikeluarkan *shareholders* guna mengawasi tindakan manajemen (Jensen

& Meckling, 1976), termasuk dalam pengelolaan aset digital serta pelaporan pajak entitas.

Dalam konteks transformasi digital, pemanfaatan teknologi digital bisa menambah efisiensi operasional, kualitas informasi, sekaligus keterbukaan dalam pengelolaan entitas (Vial, 2019). Namun, manfaat transformasi digital akan lebih maksimal bila didukung oleh mekanisme *monitoring* yang efektif, mengingat kompleksitas transaksi digital yang meningkat tidak serta-merta menghilangkan asimetri informasi, bahkan berpotensi memperbesar *opacity* transaksi apabila tidak diimbangi pengawasan yang memadai (Azenzoul *et al.*, 2025). Urgensi peran *monitoring* tersebut semakin relevan pada entitas sektor teknologi, mengingat karakteristik transaksi yang didominasi aset tak berwujud serta model bisnis berbasis jasa membuka celah bagi manajemen untuk memanfaatkan skema penghindaran pajak, seperti manipulasi harga transfer atas aset tak berwujud maupun pengaturan pengakuan pendapatan lintas periode (Radja *et al.*, 2025). Dalam konteks tersebut, komisaris independen berperan mengawasi kewajaran perlakuan akuntansi atas investasi maupun pemanfaatan aset digital entitas. Keberadaan komisaris independen diharapkan bisa menjamin bahwa optimalisasi teknologi digital dimanfaatkan dalam menambah keterbukaan, akuntabilitas, serta kepatuhan entitas sehingga tidak dipakai dalam mendukung perilaku oportunis manajemen yang bisa mengarah pada praktik *tax avoidance* (Hendrastuti & Harahap, 2023).

Secara spesifik, terdapat beberapa peran strategis yang dapat dilakukan oleh komisaris independen sehingga mampu memperkuat pengaruh negatif

transformasi digital terhadap *tax avoidance*. Pertama, komisaris independen dapat memastikan bahwa sistem digital yang diterapkan perusahaan dirancang dengan mekanisme *internal control* yang memadai, termasuk di dalamnya pengawasan atas pencatatan transaksi berbasis aset tak berwujud yang rentan terhadap manipulasi (Xie & Huang, 2023). Kedua, komisaris independen berperan dalam mengevaluasi kebijakan perpajakan perusahaan secara berkala guna memastikan bahwa pemanfaatan teknologi digital tidak digunakan untuk menyembunyikan transaksi atau memperbesar celah penghindaran pajak (Raja *et al.*, 2025). Ketiga, komisaris independen dapat mendorong transparansi pelaporan keuangan dengan memastikan bahwa sistem informasi terintegrasi yang dihasilkan dari transformasi digital digunakan secara optimal untuk menyajikan data yang akurat dan dapat dipertanggungjawabkan (Apriyani *et al.*, 2025). Keempat, komisaris independen bertindak sebagai pengawas independen yang dapat mendeteksi dan mencegah potensi penyalahgunaan teknologi digital oleh manajemen untuk kepentingan pribadi, termasuk dalam konteks perencanaan pajak yang agresif (Ibrahim *et al.*, 2025). Dengan demikian, keberadaan komisaris independen tidak hanya memperkuat fungsi pengawasan, tetapi juga memastikan bahwa transformasi digital benar-benar dimanfaatkan untuk meningkatkan kepatuhan pajak, bukan sebaliknya.

Argumentasi tersebut didukung oleh penelitian Deviansyah *et al.* (2024) yang memperlihatkan bahwa komisaris independen bisa memoderasi keterkaitan antara *transfer pricing* serta *tax avoidance*. Selain itu, Gustiana *et al.* (2025) juga membuktikan bahwa komisaris independen bisa memoderasi

hubungan antara karakteristik perusahaan serta *tax avoidance*. Sejalan dengan hal tersebut, Azenzoul *et al.* (2025) turut menemukan bahwa struktur tata kelola yang lebih kuat, termasuk keberadaan direktur independen serta pemisahan posisi CEO dan ketua dewan, berperan dalam menekan *tax avoidance*. Menurut teori keagenan, mekanisme tata kelola tersebut berkontribusi pada penurunan asimetri informasi antara *shareholders* serta manajer, sejalan dengan argumentasi yang dibangun dalam penelitian ini. Selaras dengan temuan tersebut, Asih & Darmawati (2021) juga membuktikan bahwa komisaris independen mampu memperlemah dampak positif profitabilitas dan risiko perusahaan terhadap *tax avoidance*. Penelitian Almeida & Pramono (2026) menunjukkan bahwa komisaris independen memiliki peran dalam memoderasi pengaruh karakteristik perusahaan terhadap *tax avoidance*, meskipun dalam konteks yang berbeda. Junaidi & Febriani (2026) juga menemukan bahwa komisaris independen mampu memperkuat pengaruh negatif *transfer pricing* terhadap *tax avoidance*, yang mengindikasikan bahwa komisaris independen memiliki peran penting dalam tata kelola perpajakan perusahaan.

Berlandaskan pada teori keagenan serta temuan riset terdahulu tersebut, keberadaan komisaris independen diperkirakan mampu memperkuat dampak negatif transformasi digital terhadap *tax avoidance*. Maka hipotesis dalam studi ini dirumuskan sebagai berikut:

H2: Komisaris independen memperkuat pengaruh negatif transformasi digital terhadap *tax avoidance*.