

ANALISIS PENGARUH *FRAUD HEXAGON THEORY* TERHADAP *FRAUDULENT FINANCIAL STATEMENT* DENGAN SISTEM PENGENDALIAN INTERN PEMERINTAH SELAKU VARIABEL MODERASI PADA KEMENTERIAN NEGARA/LEMBAGA REPUBLIK INDONESIA

Gabriella Debora L.B

Akuntansi Sektor Publik, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Padjadjaran

Email : gabriella20003@mail.unpad.ac.id

ABSTRAK

Merujuk pada pada *A Report to the Nations* (RTTN) 2024 oleh *Associate of Certified Fraud Examiners* yang merupakan hasil dari investigasi kecurangan di seluruh dunia pada Januari 2022 - September 2023 mengungkapkan terdapat peningkatan untuk *fraud* pada laporan keuangan antara tahun 2022-2024 yakni dengan peningkatan sebesar 29%. Berdasarkan Survei *Fraud* Indonesia disampaikan bahwa pemerintah merupakan sektor paling dirugikan akibat *Fraud*. Adapun penyebab terjadinya kecurangan termasuk kecurangan atas laporan keuangan kita cegah dengan mengetahui penyebab seseorang melakukan kecurangan atau kita kenal dengan *fraud theory* yang mana terus mengalami perkembangan hingga perkembangan theory terakhir dikenal dengan *fraud hexagon theory*. Penelitian ini bertujuan untuk mengidentifikasi pengaruh dari *fraud hexagon theory* dalam mengetahui faktor-faktor penyebab terjadinya *fraudulent financial statement* khususnya pada Kementerian Negara/Lembaga di Indonesia selaku bagian dari Pemerintahan Indonesia. Selain itu, dalam penelitian ini juga ditambahkan peran Sistem Pengendalian Intern Pemerintah dalam memoderasi *fraud hexagon theory* terhadap *fraudulent financial statement*.

Adapun data yang diidentifikasi merupakan data sekunder yang dianalisis menggunakan metode kuantitatif dengan melakukan uji statistik. Dalam penentuan sampel penelitian digunakan pula teknik purposive sampling untuk mengidentifikasi sampel yang ada sehingga penelitian ini melibatkan 106 data sampel. Hasil dari analisis secara kuantitatif, penelitian ini dapat menyimpulkan bahwasannnya *Pressure* dan *Collusion* sebagai komponen dari *Fraud Hexagon Theory* dapat mempengaruhi terjadinya *Fraudulent Financial Statement*. Namun, berdasarkan pengujian statistik terhadap *Capability*, *Opportunity*, *Rationalization*, *Arrogance* tidak mampu mempengaruhi *Fraudulent Financial Statement*. Selain itu, Sistem Pengendalian Intern Pemerintah juga tidak dapat memoderasi *Fraud Hexagon Theory* dalam mempengaruhi *Fraudulent Financial Statement* pada Kementerian Negara/Lembaga.

Article History

Received: Agustus 2024
Reviewed: Agustus 2024
Published: Agustus 2024

Plagirism Checker No 223
DOI : Prefix DOI :
10.8734/Musytari.v1i2.365

Copyright : Author
Publish by : Musytari



This work is licensed under a [Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License](#)

Kata Kunci : *Fraud Hexagon Theory, Fraudulent Financial Statement, Sistem Pengendalian Intern Pemerintah*

ABSTRACT

A Report to the Nations (RTTN) 2024 by the Associate of Certified Fraud Examiners which is the result of fraud investigations around the world in January 2022 - September 2023 revealed an increase in fraud in financial statements between 2022-2024, with an increase of 29%. Based on the Indonesian Fraud Survey, it is stated that the government is the most disadvantaged sector due to fraud. As for the causes of fraud, including fraud on financial statements, we prevent it by knowing the causes of someone committing fraud or we are familiar with fraud theory, which continues to experience developments until the latest theory development is known as the fraud hexagon theory. This study aims to identify the effect of fraud hexagon theory in understanding the factors that cause fraudulent financial statements, especially in the Ministry of State / Institutions in Indonesia as part of the Indonesian Government. In addition, this study also added the role of the Government's Internal Control System in moderating the fraud hexagon theory on fraudulent financial statements.

The data identified is secondary data analyzed using quantitative methods by conducting statistical tests. In determining the research sample, purposive sampling technique was also used to identify existing samples so that this study involved 106 sample data. As a result of quantitative analysis, this study can conclude that Pressure and Collusion as components of the Fraud Hexagon Theory can affect the occurrence of Fraudulent Financial Statements. However, based on statistical testing of Capability, Opportunity, Rationalisation, and Arrogance are unable to influence Fraudulent Financial Statements. In addition, the Government's Internal Control System also cannot moderate the Fraud Hexagon Theory in influencing the Fraudulent Financial Statement at the Ministry of State / Institution.

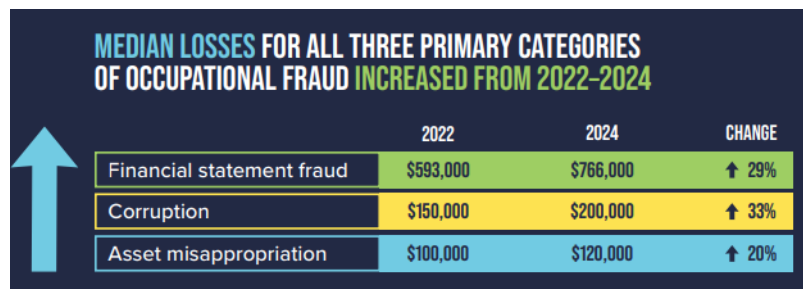
Keywords : *Fraud Hexagon Theory, Fraudulent Financial Statement, Government Internal Control System*

PENDAHULUAN

Laporan keuangan merupakan bagian penting dari suatu entitas. Laporan keuangan menjadi sarana bagi suatu entitas untuk dapat menampilkan kualitas dari kondisi keuangannya serta sebagai bentuk komunikasi terkait data keuangan serta aktivitas operasional dari entitas yang mana menjadi pertanggungjawaban kepada berbagai macam aliran kredit dan investasi yang masuk bagi kepada suatu entitas (Zahara, 2020). Laporan keuangan juga sering kali menjadi cerminan bagi publik untuk dapat menilai kinerja dari suatu entitas. Berangkat dari hal ini

banyak upaya yang dilakukan oleh instansi untuk dapat memperlihatkan bahwasannya instansi memiliki kinerja yang baik salah satunya dengan melakukan kecurangan atas laporan keuangannya. Kecurangan atau *fraud* merupakan suatu perbuatan melawan hukum yang dengan sadar sengaja dilakukan guna mendapatkan keuntungan pribadi dan merugikan orang lain. *Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE) juga pada *A Report to the Nations* (RTTN) 2024 yang merupakan hasil dari investigasi kecurangan di seluruh dunia pada Januari 2022 - September 2023 mengungkapkan terdapat peningkatan untuk *fraud* pada laporan keuangan antara tahun 2022-2024 yakni dengan peningkatan sebesar 29%.

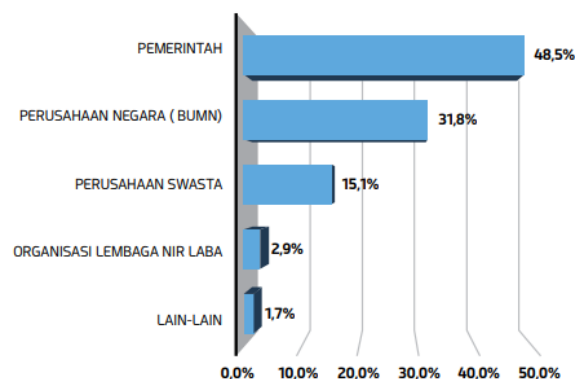
Gambar 1 Total Kerugian 3 Kategori Utama Fraud tahun 2022-2024



Sumber : Report to the Nations 2024 (ACFE, 2024)

(ACFE, 2018) pada survei ACFE Indonesia *Sector* 2019 juga didapati informasi bahwa Lembaga yang paling dirugikan akibat terjadinya *fraud* yakni adalah pemerintah sebesar 48,5%.

Gambar 2 Organisasi/Lembaga yang Paling dirugikan Akibat Fraud



Sumber: Survei *Fraud* Indonesia (ACFE Indonesia Chapter, 2019)

Organisasi pemerintahan dikenal sebagai organisasi dengan karakteristik komitmen akan pembelanjaan terhadap anggaran sebagai bentuk tolak ukur terealisasinya suatu program kerja, pengambilang keputusan yang dilakukan dengan sistem sentralisasi, bahkan ekspektasi akan pencapaian outcome yang berlebihan membuat *fraud* termasuk juga *fraud* atas laporan keuangan menjadi lebih mudah terjadi pada organisasi pemerintahan (Cipta, 2021).

Masih maraknya kasus *fraud* atas laporan membuktikan bahwa masih terus dibutuhkannya upaya dalam mengatasi *fraud* (kecurangan). *Fraudulent financial statement* dapat terjadi pastinya disebabkan oleh beberapa faktor pendukung. Teori yang mempelajari terkait

faktor-faktor seseorang melakukan *fraud* diperkenalkan pertama kali oleh (Cressey, 1953) yang dikenal dengan istilah *Fraud Triangle Theory* dengan tiga determinan yang menjadi faktor penyebab dari terjadinya *fraud* diantaranya *Pressure* (tekanan), *Opportunity* (kesempatan), dan *Rationalization* (rasionalisasi). Teori-Teori berkaitan dengan penyebab terjadinya *fraud* juga mengalami perkembangan seiring dengan semakin beragamnya alasan seseorang melakukan kecurangan. Penelitian terakhir mengenai faktor penyebab dari terjadinya *fraud* diperkenalkan oleh Georgios L. Vousinas (2019) yang dikenal sebagai *Fraud Hexagon Theory* dengan enam determinan yang menjadi faktor penyebab dari terjadinya *fraud* yakni *pressure* (tekanan), *capability* (kemampuan), *opportunity* (kesempatan), *rationalization* (rasionalisasi), *arrogance* (ego), dan *collusion* (kolusi).

Penelitian ini kali ini akan membahas terkait pengungkapan kecurangan (*fraud*) khususnya *fraudulent financial statement* yang menggunakan pendekatan *fraud hexagon theory* sebagai penyebab dari seseorang melakukan *fraudulent financial statement*.

TINJAUAN PUSTAKA

Fraud bukanlah hal baru dan asing lagi saat ini. (ACFE, 2024) mengklasifikasikan *fraud* ke dalam 3 kategori utama, diantaranya yakni: *Aset Misappropriation*, *Corruption*, *Fraudulent* dan *Financial Statement*. Berdasarkan pengklasifikasian ACFE pada *Report to the Nations 2024* didapati bahwa terdapat dua atau lebih kasus sejenis yang tumpang tindih dengan jenis *fraud* lainnya. Namun menariknya hanya 1% kasus yang terlibat dalam kasus *fraudulent financial statement* yang mana menandakan bahwa jika seseorang didapati melakukan *fraud* atas laporan keuangan, kemungkinan besar juga melakukan penipuan jenis lainnya. Satu-satunya yang menjadi konsisten dalam *fraud* adalah perubahan karena merupakan suatu proses yang dinamis serta berlapis-lapis sementara pelaku *fraud* selalu menemukan metode baru untuk melakukan *fraud* beserta upaya untuk menutupinya (Vousinas, 2019). *Fraud* memiliki grafik yang akan selalu naik yang mana akan selalu menjadi ancaman bagi suatu entitas. Oleh karenanya, untuk mencegah atau mengurangi kemungkinan terjadinya *fraud* pada suatu entitas, dibutuhkan untuk memiliki pencegahan dan pengendalian dari kemungkinan *fraud* yang akan terjadi.

Untuk mengungkapkan alasan-alasan dan faktor yang memotivasi seseorang melakukan sebuah *fraud*, maka sebuah entitas perlu untuk terus mencari tahu dan menganalisis hal yang mendorong seseorang melakukan *fraud* (Putri S. Y., 2021). Teori terkait *fraud* pertama kali berkembang dan diperkenalkan pada tahun 1953 oleh Donal R. Cressey yang menjelaskan bahwa terdapat tiga motivasi utama seseorang melakukan *fraud*, adapun ketiga motivasi utama ini dikenal dengan istilah *Fraud Triangle*. Teori-Teori itu terus berkembang mengikuti perkembangan zaman hingga teori terakhir dikenal dengan istilah *Hexagon Theory*. Adapun penelitian ini menggunakan *fraud hexagon theory* sebagai variabel bebas untuk mengukur pengaruh *fraudulent financial statement* dan melihat peranan sistem penendalian intern pemerintah dengan hipotesis sebagai berikut:

Pressure (tekanan) merupakan kondisi dan pemicu awal dimana seseorang berpotensi untuk melakukan kecurangan. Adanya pengendalian Intern dan tekanan eksternal yang berat dapat menjadi penyebab seorang pegawai/pejabat melakukan tindakan kecurangan (*fraud*)

(Wolfe D. T., 2004). Pada Kementerian Negara/Lembaga di Indonesia, salah satu indikator penilaian atas pencapaian kinerja ditunjukkan dengan persentase penyerapan dana anggaran. Semakin tinggi anggaran yang terserap menandakan bahwa suatu kementerian negara/lembaga memiliki kinerja yang cukup baik (Sukmadilaga, 2022). Hal ini juga lah yang menyebabkan suatu entitas menilai bahwa penyerapan anggaran sebagai target keuangan yang tinggi sebagai prestasi tanpa mempertimbangkan kembali dari segi efektif dan efisien (Izzati, 2023).

H.1 : Semakin tinggi *pressure* maka semakin besar kemungkinan terjadinya *fraudulent financial statement* pada Kementerian Negara/Lembaga.

(Wolfe D. T., 2004) menjelaskan bahwa sebuah kecerdasan, posisi, paksaan, yang didukung pula dengan ego, tipu daya, dan stres mampu menjadi faktor pendorong dari adanya *capability*. Seorang pemimpin umumnya mempunyai kepribadian yang persuasif sehingga dapat melihat peluang dan memaksa seseorang untuk berperan aktif dalam melakukan tindak kecurangan (Rudewicz, 2011). Selain itu, (Wolfe D. T., 2004) juga menyampaikan bahwa adanya pergantian pemimpin berkaitan juga dengan adanya kepentingan politik dan pribadi yang menimbulkan *conflict of interest* dan menjadi potensi dari adanya *fraudulent financial statement*. Oleh karena itu, penelitian yang dilakukan oleh (Ulfah, 2017) dan (Bawekes, 2018) mendeskripsikan bahwa terjadinya pergantian pemimpin dapat berpengaruh terhadap terjadinya *fraudulent financial statement*

H.2 : Semakin tinggi *capability* maka semakin besar kemungkinan terjadinya *fraudulent financial statement* pada Kementerian Negara/Lembaga.

Collusion merupakan cara seseorang dalam menciptakan suatu strategi untuk memperoleh keuntungan dengan menajak orang lain untuk melakukan tindakan kecurangan (Marks, 2012). Kolusi sering kali terjadi pada proses pengadaan. Pada masa reformasi di Indonesia, pengadaan atas barang/jasa pada Kementerian Negara/Lembaga pembiayaannya berasal dari APBN. Oleh karenanya, dibutuhkan sebuah sistem yang mengawasi pengadaan yang tepat sasaran serta bermanfaat, tetapi tetap mengutamakan etika dari persaingan usaha yang transparan serta tidak berpihak. Selaras dengan penelitian yang dilakukan oleh (Aviantara, 2021) yang pada penelitian menggunakan sistem yang mengatur terkait persediaan barang dan jasa (*e-procurement*) pada sebuah pemerintahan untuk mengukur pengaru kolusi terhadap *fraudulent financial statement*

H.3 : Semakin tinggi *collusion* maka semakin besar kemungkinan terjadinya *fraudulent financial statement* pada Kementerian Negara/Lembaga.

Opportunity adalah kondisi dimana seseorang memiliki peluang untuk melakukan kecurangan karena lemahnya kontrol pada suatu organisasi. Secara umum, peluang didapatkan oleh seseorang untuk melakukan kecurangan dikarenakan lemahnya monitoring atau tidak efektifnya sistem pengendalian yang ada. Pada penelitian sebelumnya (Aprillia, 2023) dan (Sukmadilaga, 2022) dalam penelitiannya menggunakan ketersediaan *whistleblowing system* dalam memproksikan *opportunity* yang mana menyampaikan bahwa adanya *whistleblowing system* pada suatu entitas berpengaruh terhadap penurunan *fraudulent financial statement*

H.4 : Semakin tinggi *oportunity* maka semakin besar kemungkinan terjadinya *fraudulent financial statement* pada Kementerian Negara/Lembaga.

Rationalization adalah pembenaran nyata untuk penipuan terang-terangan dan kebodohan yang menyertainya. Auditor memberikan opini atas instansi yang diaudit berdasarkan kesesuaian dengan keadaan yang terjadi pada entitas tersebut (Nugraheni, 2017). Adanya opini yang diberikan auditor memungkinkan suatu entitas merasionalisasi atau mengklaim bahwa apa yang dilakukan mereka bukanlah kesalahan (Nugraheni, 2017). (Suprpto F. M., 2023) pada penelitiannya menyampaikan bahwa adanya opini audit yang menyatakan bebas dari salah saji dapat mempengaruhi pelaku merasionalisasikan terjadinya *fraud* sehingga mampu melakukan *fraudulent financial statement*.

H.5 : Semakin tinggi *rationalization* maka semakin besar kemungkinan terjadinya *fraudulent financial statement* pada Kementerian Negara/Lembaga.

Arrogance merupakan suatu perilaku yang menggambarkan bahwa seorang pemimpin memiliki sikap superior yang serakah atas yang dimiliki, serta beranggapan kurang menyadari bahwa aturan yang berlaku pada suatu entitas adalah hal yang wajib untuk di patuhi oleh semua kalangan tanpa terkecuali oleh pemimpin entitas tersebut (Nugroho N. I., 2024). Adanya latar pendidikan yang tinggi juga di nilai dapat membuat seseorang handal dalam mengolah informasi dengan cepat dan mentransformasikannya dalam suatu organisasi. Selain itu, pendidikan yang tinggi juga dapat menjembatani seseorang untuk memiliki kecerdasan dan keunggulan yang lebih kompetitif sehingga membuat seseorang ini merasa bahwa dirinya memiliki status yang tinggi sehingga dapat kebal dari tuntutan hukum (Suprpto F. M., 2023).

H.6 : Semakin tinggi *arrogance* maka semakin besar kemungkinan terjadinya *fraudulent financial statement* pada Kementerian Negara/Lembaga.

Lemahnya tingkat pengendalian Intern yang mana pada konteks pemerintahan (level APIP) mampu menjadi pendorong seseorang untuk menjadikan tindakan kecurangan khususnya pada laporan keuangan (Khatwani, 2019). Kementerian negara/lembaga sebagai bagian dari struktur pemerintahan yang dalam pengukuran keberhasilan suatu program menjadikan target realisasi anggaran sebagai tolak ukurnya. Berdasarkan hal ini terdapat *pressure* untuk menggunakan anggaran sebagaimana telah ditetapkan sebelumnya pada proposal anggaran. Oleh karenanya, diperlukan sistem pengendalian Intern pemerintah melalui APIP untuk mengawasi penggunaan anggaran yang ada agar dapat dilaksanakan tetap sesuai dengan kebutuhan dan pastinya tepat sasaran bukan hanya untuk penyerapan anggaran saja.

H.7 : Semakin baik Sistem Pengendalian Intern Pemerintah maka dapat mempengaruhi pengaruh *pressure* terhadap *fraudulent financial statement* pada Kementerian Negara/Lembaga.

Pada penelitiannya (Sukmadilaga, 2022) menyampaikan bahwa kemampuan dari seseorang dapat mempengaruhi keinginan dari seseorang untuk melakukan tindak kecurangan. Pada sebuah situasi, pemimpin selaku pemegang kendali tertinggi dalam suatu organisasi dapat dengan mudah memiliki akses terhadap aset organisasi sehingga dapat membuka peluang untuk melakukan *fraud*. Adanya pergantian pemimpin dalam suatu organisasi dapat mencerminkan

dari adanya keberadaan masalah dari lingkungan Intern organisasi yang buruk yang menyebabkan terjadinya *fraud*. Adapun pada kementerian negara/lembaga sebagai bagian dari pemerintahan yang mana memiliki Aparat Pengawas Intern Pemerintah (APIP) seharusnya dapat membatasi ruang gerak dari suatu menteri atau kepala lembaga untuk melakukan kecurangan dikarenakan memiliki kapabilitas dan pemahaman yang menyeluruh terkait organisasi yang dipimpinnya (Suprpto F. M., 2023). Dalam mengawasi tata kelola Intern instansi, kemampuan APIP diwujudkan dalam bentuk level yang diawasi pula oleh BPKP yang mana sudah seharusnya terjamin integritasnya.

H.8 : Semakin baik Sistem Pengendalian Intern Pemerintah maka dapat mempengaruhi pengaruh *capability* terhadap *fraudulent financial statement* pada Kementerian Negara/Lembaga

Adanya kolusi menjadi tantangan tersendiri bagi APIP dalam pelaksanaan kewajibannya untuk menjamin terselenggaranya tata kelola Kementerian Negara/Lembaga yang kredibel. Dalam pengadaan barang dan jasa APIP juga diharapkan dapat mengikuti seluruh tahapan dalam penyediaan barang dan jasa mulai dari perencanaan, persiapan, pelaksanaan, dan serah terima kegiatan penyediaan barang/jasa sehingga dapat menghindari adanya *conflict of interest* atau bahkan kolusi yang dapat merugikan banyak pihak (Alfianto, 2019). Berdasarkan tujuan tersebut, maka APIP harus memiliki kredibilitas yang tinggi untuk menguasai dan memahami segala regulasi dibidang penyediaan barang atau jasa pemerintah.

H.9 : Semakin baik Sistem Pengendalian Intern Pemerintah maka dapat mempengaruhi pengaruh *collusion* terhadap *fraudulent financial statement* pada Kementerian Negara/Lembaga.

Instansi pemerintahan yakni kementerian negara/lembaga dalam upaya penanganan kecurangan turut mengadopsi *whistleblowing* system dalam tata kelola organisasinya. Kecurangan yang dilakukan oleh pelapor (*whistleblower*) akan ditindak lanjuti oleh Inspektorat bersama Unit Kepatuhan Intern dan Unit Tertentu yang merupakan bagian dari APIP akan mengadministrasikan pengaduan, menganalisis, melakukan pemeriksaan, memberikan rekomendasi, dan membuat laporan terkait laporan yang disampaikan selaku Dalam penanganan. Oleh sebab itu, dibutuhkan Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) yang memiliki kapabilitas yang memadai sehingga APIP sendiri dapat terbantu terkait pendeteksian kecurangan yang ada dan pelaku kecurangan tidak mendapatkan peluang untuk dapat memanipulasi laporan keuangan yang akan dilaporkan.

H.10 : Semakin baik Sistem Pengendalian Intern Pemerintah maka dapat mempengaruhi pengaruh *opportunity* terhadap *fraudulent financial statement* pada Kementerian Negara/Lembaga.

Adapun laporan keuangan perlu untuk dilakukan sebagai bentuk pertanggungjawaban atas pengelolaan keuangan sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2019 maka pemeriksaan atas pelaporan keuangan dilakukan oleh BPK selaku auditor eksternal pemerintah. Hasil dari pemeriksaan oleh BPK nantinya akan memuat mengenai opini audit. Berdasarkan UU Nomor 15 Tahun 2004 menyampaikan bahwa opini yang diberikan oleh BPK dipengaruhi juga oleh beberapa faktor yakni salah satunya Sistem Pengendalian Intern. Oleh karena itu, dibutuhkan peran serta dan kapabilitas APIP yang merupakan pengendali Intern pada

kementerian negara/lembaga untuk mengawasi dan memastikan bahwa laporan keuangan yang dilaporkan oleh instansi tidak hanya andal dan terbebas dari salah saji saja, tetapi juga APIP ikut serta untuk memperhatikan sikap dari pejabat maupun pegawai terkait hasil audit berupa opini dari BPK dikarenakan sangat rentan adanya kemampuan dari berbagai pihak untuk merasionalisasikan dan menjustifikasi opini tersebut untuk melakukan kecurangan.

H.11 : Semakin baik Sistem Pengendalian Intern Pemerintah maka dapat mempengaruhi pengaruh *rationalization* terhadap *fraudulent financial statement* pada Kementerian Negara/Lembaga

Adapun menurut Nazaruddin Malik arogan merupakan kondisi dimana seseorang merasa dirinya lebih hebat dibanding dengan yang lainnya. Adapun tingkat pendidikan seringkali mempengaruhi seseorang untuk memiliki sifat yang arogan (Suprpto F. M., 2023). Berdasarkan hal ini, keberadaan APIP diharapkan dapat mengurangi sikap arogan dari seorang pejabat Kementerian Negara/Lembaga dengan cara memperkuat keberadaannya sebagai pengawas atau dengan kata lain APIP sebagai pengawas intern memiliki kapabilitas yang cukup baik sehingga dapat memperkecil cela kecurangan akibat sikap arogan dari seorang pemimpin. Adapun arogansi yang dimiliki oleh seseorang khususnya sebagai pemimpin suatu organisasi dapat dimanfaatkan untuk menutupi informasi yang mengarah pada kecurangan-kecurangan yang ada termasuk kecurangan atas laporan keuangan.

H.12 : Semakin baik Sistem Pengendalian Intern Pemerintah maka dapat mempengaruhi pengaruh *arrogance* terhadap *fraudulent financial statement* pada Kementerian Negara/Lembaga.

METODE PENELITIAN

1. Sampel

Sampel yang digunakan dalam penelitian ini yakni Kementerian Negara/Lembaga Republik Indonesia pada periode jabatan 2021 dan 2022. Selanjutnya, Kementerian Negara/Lembaga dijadikan sampel dalam penelitian ini dikarenakan sektor pemerintahan merupakan lembaga yang paling dirugikan dari terjadinya kecurangan atas laporan keuangan dengan persentase sebesar 48,5% (ACFE Indonesia Chapter, 2019). Penelitian ini kemudian mengadopsi teknik *purposive sampling* yakni proses pengambilan sampel berlandaskan karakteristik tertentu (Uma Sekaran, 2016). Penggunaan teknik *purposive sampling* pada penelitian ini dikarenakan tidak semua sampel dapat memenuhi kondisi fenomena yang akan diteliti. Sampel penelitian tersebut yaitu Kementerian Negara/Lembaga dengan kriteria sebagai berikut :

1. Jumlah Kementerian Negara/Lembaga yang ada pada periode jabatan 2021 dan 2022
2. Jumlah Kementerian Negara/Lembaga yang memiliki data lengkap terkait variabel penelitian selama periode penelitian

Tabel 1 Purposive Sampling

Kriteria Sampel	Jumlah
Jumlah Kementerian Negara/Lembaga yang lengkap ada pada periode jabatan 2021 dan 2022	79
Jumlah Kementerian Negara/Lembaga yang tidak memiliki data lengkap terkait variabel penelitian selama periode penelitian	19
Jumlah Sampel	60
Tahun Pengamatan	2
Total Sampel (60x2)	120
Data Outlier	14
Total Sample	106

(Sumber : Olahan Penulis)

2. Pengumpulan Data

Dalam penelitian ini menggunakan data sekunder sebagai sumber data. Data sekunder sendiri adalah data yang berasal dari informasi yang telah ada (Uma Sekaran, 2016). Data sekunder dalam penelitian ini bersumber dari laporan keuangan kementerian negara/lembaga, hasil audit BPK RI atas LKKL (laporan keuangan Kementerian Negara/Lembaga), dan laporan kinerja BPKP yang kemudian dioperasionalkan. Operasionalisasi variabel merupakan kegiatan mengubah suatu konsep yang abstrak menjadi hal yang dapat diukur (Sekaran, 2016). Adapun pada penelitian ini, variabel dioperasionalkan sebagai berikut :

Tabel 2 Operasionalisasi Variabel

Variabel	Definisi Variabel	Indikator Pengukuran	Skala
<i>Fraudulent financial statement</i>	Kesalahan atas penyajian laporan keuangan yang secara sengaja dilakukan untuk tujuan menyesatkan pengguna laporan keuangan	Leverage Indeks = $\frac{Total\ Debt}{Total\ Asset}$	Rasio

Tekanan Keuangan	Tekanan yang dirasakan oleh organisasi yang diukur dari kemampuannya untuk mencapai target anggaran yang telah direncanakan sebelumnya	Tekanan Keuangan = $\frac{\text{Realisasi Anggaran}}{\text{Proposal Anggaran}}$	Rasio
Pergantian Pemimpin	Adanya kapabilitas yang dimiliki oleh seseorang untuk dapat melihat kesempatan yang ada dalam melaksanakan kecurangan melalui pergantian pemimpin	Pergantian Pemimpin Ya = 1 Tidak = 0	Nominal
Ketersediaan Whistleblowing System	Adanya upaya untuk mengurangi kecurangan atas laporan keuangan melalui sistem pengaduan yang ada dalam organisasi	Ketersediaan Whistleblowing System Ya = 1 Tidak = 0	Nominal
Opini Audit	Penilaian yang dilakukan oleh auditor dalam menilai akuntabilitas dan kredibilitas laporan keuangan suatu organisasi	Opini Wajar Tanpa Pengecualian Ya = 1 Tidak = 0	Nominal
Latar Belakang Pendidikan Pemimpin	Latar belakang pendidikan yang tinggi yang dimiliki oleh seorang pemimpin yang kemudian mengakibatkan adanya sikap sombong dan arogan yang mana dapat memicu pikiran untuk dalam memanipulasi laporan keuangan	Menteri/Kepala Lembaga berpendidikan tinggi Ya : 1 Tidak : 0	Nominal
Ketersediaan E-procurement	Adanya sistem yang disediakan oleh pemerintah dalam memenuhi kebutuhan pengadaan barang/jasa dalam upaya pencegahan kecurangan	Ketersediaan E-Procurement Ya = 1 Tidak = 0	Nominal

Aparat Pengawasan Intern Pemerintah	Instansi yang memiliki tanggungjawab untuk melakukan pengawasan atas pengendalian intern dari Kementerian Negara/Lembaga	Nilai kapabilitas APIP: <i>Initial</i> (level 1) <i>Infrastructure</i> (level 2) <i>Integrated</i> (level 3) <i>Managed</i> (level 4) <i>Optimizing</i> (level 5)	Interval
-------------------------------------	--	--	----------

Sumber : Olahan Penulis (2024)

HASIL DAN PEMBAHASAN

Adapun analisis data pada penelitian kuantitatif dalam penelitian ini menggunakan metode statistik. Dalam penelitian ini, pengujian statistik dilakukan dengan menggunakan aplikasi SPSS guna memberikan hasil penelitian yang akurat berdasarkan data penelitian yang digunakan untuk menghasilkan suatu kesimpulan terkait hal-hal yang diteliti. Adapun hasil penelitian sebagai berikut :

Tabel 3 Deskriptif Kuantitatif

Descriptive Statistics					
	N	Minimum	Mean	Maximum	Std. Deviation
Tekanan Keuangan	106	-2.53	-.0104	1.73	.33671
Pergantian Pimpinan	106	.00	.1509	1.00	.35969
Sistem Pengadaan	106	.00	.9340	1.00	.24953
Whistleblowing System	106	.00	.9057	1.00	.29369
Opini Audit	106	.00	.9717	1.00	.16662
Latar belakang Pendidikan	106	.00	.6604	1.00	.47583
APIP	106	1.00	2.7075	3.00	.51579
Fraudulent Financial Statement	106	-9.21	-5.3135	-.99	1.84970
Valid N (listwise)	106				

(Sumber : Olahan Data Sekunder di SPSS, 2024)

Diketahui nilai minimum dan maksimum tekanan keuangan adalah -2,53 dan 1,73 dengan standar deviasi sebesar 0,33671. Selama sampel tahun 2021-2022, rata-rata terjadi pergantian pimpinan 15,09%. Rata-Rata Kementerian Negara/Lembaga pada tahun 2021-2022 yang menyediakan sistem pengadaan yakni 93,40%. Sedangkan untuk sistem pengaduan (*whistleblowing system*) rata-rata Kementerian Negara/Lembaga yang menyediakannya dan dapat

di akses pada website yang ada yakni sebesar 90,57%. Opini Audit atas Laporan Keuangan Kementerian/Lembaga tahun 2021-2022 rata-rata mendapat opini WTP dengan persentase sebesar 97,17%. Rata-Rata Menteri/Ketua Lembaga yang menjabat pada Kementerian Negara/Lembaga tahun 2021 & 2022 memiliki gelar doktor sebanyak 66,04%. Untuk nilai tertinggi APIP untuk Kementerian Negara/Lembaga adalah 3 dengan nilai terendahnya adalah 1. Sedangkan, nilai minimum kecurangan laporan keuangan sebesar -9,21 dan nilai maksimum sebesar 0,99.

Tabel selanjutnya menjelaskan mengenai hasil dari uji normalitas, uji multikolinearitas, uji autokorelasi, dan uji heteroskedastisitas. Tabel 4 menjelaskan bahwasannya data yang diolah telah berdistribusi dengan normal dengan nilai signifikansi sebesar 0,070 yang mana hasil ini lebih besar dari $> 0,05$ dan menandakan bahwasannya data berdistribusi secara normal. Selanjutnya, tabel 5 menyampaikan bahwa tidak terdapat Multikolinearitas karena setiap variabel telah memenuhi ketentuannya yakni nilai VIF < 10 dan Tolerance $> 0,10$ dan setiap variable tidak terjadi gejala dari multikolinieritas.

Tabel 4 Uji Normalitas

			Unstandardized Residual
N			106
Normal Parameters ^{a,b}	Mean		0,0000000
	Std. Deviation		1,69388591
Most Extreme Differences	Absolute		0,083
	Positive		0,083
	Negative		-0,046
Test Statistic			0,083
Asymp. Sig. (2-tailed) ^c			0,070
Monte Carlo Sig. (2-tailed) ^d	Sig.		0,071
	99% Confidence Interval	Lower Bound	0,064
		Upper Bound	0,077

(Sumber : Olahan Data Sekunder di SPSS, 2024)

Tabel 5 Uji Multikolinearitas

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1	(Constant)	2,492	0,781		3,192	0,002		
	Tekanan Keuangan	-0,084	0,287	-0,029	-0,295	0,769	0,991	1,009
	Pergantian Pemimpin	0,462	0,270	0,168	1,710	0,090	0,977	1,024
	Sistem Pengadaan	-0,676	0,394	-0,170	-1,717	0,089	0,956	1,047
	Whistleblowing System	0,121	0,330	0,036	0,366	0,715	0,981	1,019
	Opini Auditor	-0,802	0,585	-0,135	-1,371	0,173	0,971	1,030
	Latar Belakang Pendidikan Pemimpin	0,161	0,206	0,077	0,782	0,436	0,959	1,042

(Sumber : Olahan Data Sekunder di SPSS, 2024)

Kemudian, berdasarkan tabel 6 dapat disimpulkan bahwa data yang digunakan telah memenuhi syarat sehingga dikatakan tidak terjadi autokorelasi. Adapun Nilai dari Sig. yakni 0,172 yang mana berdasarkan syarat (Sig. $> 0,05$) dapat disimpulkan tidak terdapat autokorelasi.

Terakhir, disajikan pada tabel 7 bahwa nilai Sig. yang dihasilkan pada pengujian tersebut adalah lebih besar dari 0,05 yakni sebesar 0,258 sehingga dapat disimpulkan bahwa data yang ada tidak menunjukkan gejala heteroskedastisitas.

Tabel 6 Uji Autokorelasi

Runs Test	
	ABS_RES
Test Value ^a	1,26
Cases < Test Value	53
Cases >= Test Value	53
Total Cases	106
Number of Runs	47
Z	-1,366
Asymp. Sig. (2-tailed)	0,172

(Sumber : Olahan Data Sekunder di SPSS, 2024)

Tabel 7 Uji Heteroskedastisitas

ANOVA ^a						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	8,893	7	1,270	1,302	.258 ^b
	Residual	95,640	98	0,976		
	Total	104,533	105			

(Sumber : Olahan Data Sekunder di SPSS, 2024)

Tabel 8 menyajikan hasil pengujian terhadap hipotesis menggunakan analisis regresi berganda tanpa variabel moderasi. Berdasarkan pengujian terhadap H1 disampaikan bahwa $t_{hitung} 2,373 >$ dari nilai t_{tabel} yang mana sebesar 1,983 ($t_{hitung} > t_{tabel}$). Oleh sebab itu, dengan tingkat signifikansi yang ditentukan maka diputuskan untuk **menolak Ho dan menerima Ha dengan pengaruh positif signifikan**. Pada dasarnya, pelaksanaan anggaran pada kementerian negara/lembaga dapat dikatakan telah efektif jika nilai penyerapan terhadap anggarannya semakin besar. Hal ini lah kemudian yang memungkinkan suatu instansi untuk dapat melakukan manipulasi atas laporan keuangannya khususnya pada anggaran atas pengeluaran atau belanjanya. Oleh sebab itu, tak jarang ditemukan bahwasannya pada instansi pemerintah termasuk kementerian negara/lembaga melakukan pengeluaran tidak efektif bahkan fiktif guna mencapai target yang ada sebagaimana hasil dari temuan dalam pada penelitian (Tarjo, 2022) yang menemukan bahwasannya pada setiap akhir tahun anggaran banyak tindak kecurangan sebagai akibat dari sisa anggaran yang belum terserap. Hipotesis ini kemudian sejalan dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh (Mukaromah, 2021) dan (Suprpto F. M., 2023) yakni *Pressure* berpengaruh terhadap *Fraudulent Financial Statement*. Akan tetapi, hipotesis ini tidak sejalan dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh (Dina Indriana, 2022) yang menyebutkan bahwasannya *pressure* atau tekanan tidak berpengaruh terhadap *fraudulent financial statement*.

Pengujian terhadap H2 $t_{hitung} 0,567 <$ dari nilai t_{tabel} yang mana sebesar 1,983 ($t_{hitung} < t_{tabel}$). Oleh sebab itu, dengan tingkat signifikansi yang ditentukan maka diputuskan untuk **menerima Ho dan menolak Ha dengan pengaruh tidak signifikan**. Hipotesis ini kemudian didukung oleh hasil penelitian yang dilakukan oleh (Suprpto F. M., 2023) yang mana hasil penelitian atas hipotesis yang sama menghasilkan kesimpulan bahwa *Capability* tidak berpengaruh positif signifikan terhadap kecurangan atas laporan keuangan. Adapun pergantian pemimpin dapat disimpulkan tidak sebagai bentuk menutupi tindak kecurangan atas laporan keuangan, tetapi dapat sebagai upaya peningkatan kinerja instansi tidak menjadi pembatas untuk kemudian seseorang melakukan kecurangan karena adanya kemampuan untuk menutupi tindakannya. Penelitian ini tidak sejalan dengan hasil dari penelitian yang dilakukan (Aviantara, 2021) yang mana dalam penelitiannya menyimpulkan bahwasannya *Capability* yang diukur dengan pergantian pemimpin mampu membuktikan bahwa pergantian pemimpin erat kaitannya dengan kepentingan politik dan pihak tertentu.

Tabel 8 Uji Regresi Berganda

Coefficients ^a						
		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
Model 1	(Constant)	-1.650	1.383		-1.193	0.236
	TK	1.205	0.508	0.219	2.373	0.020
	PP	0.271	0.479	0.053	0.567	0.572
	SP	-1.611	0.698	-0.217	-2.308	0.023
	WS	-0.329	0.585	-0.052	-0.562	0.576
	OA	-1.370	1.037	-0.123	-1.321	0.190
	LP	-0.846	0.365	-0.218	-2.317	0.023

Sumber : Output SPSS, 2024

Pengujian terhadap H3 didapati bahwa nilai $t_{hitung} -2,308 <$ dari nilai t_{tabel} yang mana sebesar 1,983 ($t_{hitung} < t_{tabel}$). Oleh sebab itu, dengan tingkat signifikansi yang ditentukan maka diputuskan untuk **menolak Ho dan menerima Ha dengan pengaruh positif signifikan**. Tersedianya sistem pengadaan (*e-procurement system*) terbukti dapat mengurangi adanya kecurangan atas laporan keuangan pada kementerian negara/lembaga Adanya sistem pengadaan pada suatu instansi pada kementerian negara/lembaga diklaim mampu mengurangi adanya praktik persekongkolan (kerjasama) kolusi dalam menurunkan kualitas barang/jasa karena informasi terkait pengadaan tersaji bebas akses secara elektronik yang mana lebih transparan dan dapat dilacak keberadaan serta progresnya. Hipotesis ini kemudian sejalan dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh (Aviantara, 2021) yang menyampaikan bahwa tersedianya sistem pengadaan (*eprocurement*) terhadap *fraudulent financial statement* dapat mencegah upaya kolusi melalui sistem pengadaan terhadap barang dan jasa yang mana akan sangat merugikan jika dilakukan dengan cara menaikkan harga barang/jasa atau bahkan menurunkan kualitas dari barang/jasa. Akan tetapi, hipotesis ini tidak sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh (Suprpto F. M., 2023) yang mana adanya sistem pengadaan (*eprocurement*) tidak dapat mengurangi niat seseorang untuk melakukan kecurangan.

Selanjutnya, H4 menunjukkan hasil bahwa nilai $t_{hitung} -0,562 <$ dari nilai t_{tabel} yang mana sebesar 1,983 ($t_{hitung} < t_{tabel}$). Oleh sebab itu, dengan tingkat signifikansi yang ditentukan maka

diputuskan untuk **menerima H_0 dan menolak H_a dengan pengaruh tidak signifikan**. Tersedianya *whistleblowing system* sebagai sarana pengaduan atas kecurangan ternyata tidak dapat mengurangi peluang atau dan menyurutkan niat seseorang untuk melakukan tindak kecurangan termasuk manipulasi atas laporan keuangan. Temuan ini kemudian sejalan juga dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh (Suprpto F. M., 2023) yang mana mengatakan bahwa adanya *whistleblowing system* tidak dapat mencegah peluang seseorang untuk melakukan kecurangan terhadap laporan keuangan. Hal tersebut dapat dindikasikan juga dengan adanya peluang koneksi pelaku kecurangan yang lebih kuat untuk dapat melindungi pelaku kecurangan.

Pengujian terhadap H_5 didapati bahwa nilai $t_{hitung} -1,321 <$ dari nilai t_{tabel} yang mana sebesar 1,983 ($t_{hitung} < t_{tabel}$). Oleh sebab itu, dengan tingkat signifikansi yang ditentukan maka diputuskan untuk **menerima H_0 dan menolak H_a dengan pengaruh tidak signifikan**. Berdasarkan *fraud triangle theory* (Cressey, 1953) adanya tekanan dan kesempatan untuk seseorang dapat melakukan kecurangan atas laporan keuangan tidak akan membuat pelaku melancarkan aksinya jika tidak ada rasionalisasi yang mencerminkan pembenaran atas perilaku kecurangan. Berdasarkan hal ini rasionalisasi saja tidak cukup untuk menjadikan seseorang melakukan tindak kecurangan. Oleh karenanya, dibutuhkan ketiga elemen *fraud* (FTT) untuk kemudian seseorang melakukan *fraud*. Temuan ini juga konsisten dengan hasil temuan yang dilakukan oleh (Sukmadilaga, 2022) dan (Suprpto F. M., 2023) yang mana mengatakan bahwasannya opini auditor tidak memiliki pengaruh terhadap kecurangan atas laporan keuangan.

Pengujian H_6 disampaikan bahwa nilai $t_{hitung} -2,317 <$ dari nilai t_{tabel} yang mana sebesar 1,983 ($t_{hitung} < t_{tabel}$). Oleh sebab itu, dengan tingkat signifikansi yang ditentukan maka diputuskan untuk **menerima H_0 dan menolak H_a dengan pengaruh tidak signifikan**. Perilaku kecurangan adalah tindakan yang berkaitan dengan etis yang mana lebih besar dipengaruhi oleh Pendidikan informal seperti pengaruh lingkungan, tingkat religious seseorang, dsb yang mana sangat berbeda dengan hal yang diajarkan melalui Pendidikan formal sehingga siapa pun yang berpendidikan tinggi, tindakan kecurangan berada pada hal yang berbeda (Aviantara, 2021). Hasil temuan ini juga konsisten terhadap hasil temuan yang dilakukan oleh (Aviantara, 2021), (Sukmadilaga, 2022), dan (Suprpto F. M., 2023) yang mana pemimpin dengan berlatar belakang pendidikan yang tinggi tidak dapat mempengaruhi *arrogance* pemimpin untuk kemudian melakukan *fraudulent financial statement*.

Tabel 9 Hasil Pengujian Hipotesis Secara Simultan (Uji F)

ANOVA ^a						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	57,976	6	9,663	3,175	.007 ^b
	Residual	301,271	99	3,043		
	Total	359,247	105			

Sumber : Output SPSS, 2024

Tabel 9 menyajikan hasil pengujian hipotesis secara simultan tanpa adanya variabel moderasi yang mana nilai F_{hitung} yang adalah diperoleh yakni sebesar 3,175. Demikian juga dengan nilai $F_{hitung} > F_{tabel}$ ($3,175 > 0,634$) dan Sig. F sebesar $0,007 < 0,05$ (α).

Tabel 10 Hasil Pengujian Koefisien Determinasi (R^2)

Model Summary ^b				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.402 ^a	0,161	0,111	1,74446

Sumber : Output SPSS, 2024

Sedangkan, tabel 10 menyajikan hasil pengujian koefisien determinasi tanpa adanya variabel moderasi yang mana berdasarkan hasil dari pengujian koefisien determinasi tersebut, diketahui bahwasannya nilai dari R^2 adalah sebesar 0,161 atau 16,1 dengan begitu dapat disimpulkan bahwasannya kemampuan *Fraud Hexagon Theory* bersama-sama memberikan kontribusi sebesar 16,1% terhadap *Fraudulent Finansial Statement*.

Pada tabel 11 disajikan hasil pengujian terhadap hipotesis menggunakan analisis regresi berganda dengan variabel moderasi. Berdasarkan uji regresi moderasi adapun H7 dengan nilai dari $t_{hitung} 0,068 < t_{tabel} 1,983$. Oleh sebab itu, dengan tingkat signifikansi yang ditentukan maka diputuskan untuk **menerima H_0 dan menolak H_a dengan pengaruh tidak signifikan**. Interaksi antara Target Keuangan sebagai indikator penilaian untuk *pressure* dengan Kapabilitas APIP sebagai indikator penilaian dari SPIP tidak dapat mempengaruhi hubungan antara target keuangan yang diperoleh instansi dengan kecenderungan pelaku dalam memanfaatkan peluang untuk melakukan kecurangan laporan keuangan. Temuan ini selaras dengan hasil temuan yang dilakukan oleh (Dina Indriana, 2022). Akan tetapi, berbanding terbalik dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh (Suprpto F. M., 2023) yang mana menyampaikan bahwasannya Sistem

Pengendalian Intern yang maksimal dapat mempengaruhi pelaku kecurangan dalam melakukan kecurangan atas laporan keuangan untuk memenuhi target keuangan.

Pengujian untuk H8 diketahui nilai $t_{hitung} -1,398 < t_{tabel} 1,983$. Oleh sebab itu, dengan tingkat signifikansi yang ditentukan maka diputuskan untuk **menerima Ho dan menolak Ha dengan pengaruh tidak signifikan**. Interaksi antara Pergantian Pemimpin sebagai indikator penilaian untuk *capability* dengan Kapabilitas APIP sebagai indikator penilaian dari SPIP tidak dapat mempengaruhi hubungan antara pergantian pemimpin yang diperoleh instansi dengan kecenderungan pelaku dalam memanfaatkan peluang untuk melakukan kecurangan laporan keuangan. Temuan ini berbanding terbalik dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh (Suprpto F. M., 2023) yang mana menyampaikan bahwasannya Sistem Pengendalian Intern yang maksimal tidak dapat mempengaruhi pelaku kecurangan dalam melakukan kecurangan atas laporan keuangan.

Kemudian, H9 nilai $t_{hitung} -1,185 < t_{tabel} 1,983$. Oleh sebab itu, dengan tingkat signifikansi yang ditentukan maka diputuskan untuk **menerima Ho dan menolak Ha dengan pengaruh tidak signifikan**. Interaksi antara ketersediaan sistem pengadaan (*eprocurement*) sebagai indikator penilaian untuk *collusion* dengan Kapabilitas APIP sebagai indikator penilaian dari SPIP tidak dapat mempengaruhi hubungan antara ketersediaan sistem pengadaan yang dimiliki oleh instansi dengan kecenderungan pelaku kecurangan untuk melakukan kolusi guna melakukan kecurangan laporan keuangan. Temuan ini selaras dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh (Suprpto F. M., 2023) yang mana menyampaikan bahwasannya Sistem Pengendalian Intern yang maksimal tidak dapat mempengaruhi pelaku kecurangan dalam melakukan tindak kolusi untuk melakukan kecurangan atas laporan keuangan.

Tabel 11 Uji Regresi Moderasi

Coefficients ^a						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	15,898	14,654		1,085	0,281
	TK	0,921	3,230	0,168	0,285	0,776
	PP	4,666	3,289	0,907	1,419	0,159
	SP	2,830	3,709	0,382	0,763	0,447
	WS	-3,343	2,533	-0,531	-1,320	0,190
	OA	-36,941	24,628	-3,328	-1,500	0,137
	LP	1,013	2,041	0,261	0,496	0,621
	APIP	-5,631	4,988	-1,570	-1,129	0,262
	TK*APIP	0,079	1,160	0,040	0,068	0,946
	PP*APIP	-1,635	1,169	-0,887	-1,398	0,166
	SP*APIP	-1,847	1,558	-0,839	-1,185	0,239
	WS*APIP	1,184	0,954	0,594	1,241	0,218
	OA*APIP	20,608	14,187	3,592	1,453	0,150
	LP*APIP	-0,716	0,738	-0,526	-0,970	0,335

Sumber : Output SPSS, 2024

Pengujian terhadap H10 nilai $t_{hitung} 1,241 < t_{tabel} 1,983$. Oleh sebab itu, dengan tingkat signifikansi yang ditentukan maka diputuskan untuk **menerima Ho dan menolak Ha dengan pengaruh tidak signifikan**. Interaksi antara ketersediaan *whistleblowing system* sebagai indikator penilaian untuk *opportunity* dengan Kapabilitas APIP sebagai indikator penilaian dari SPIP tidak dapat mempengaruhi hubungan antara ketersediaan WBS yang dimiliki oleh instansi dengan kecenderungan pelaku dalam memanfaatkan peluang dalam upaya melakukan *fraudulent financial statement*. Hasil penelitian ini juga selaras dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh (Suprpto F. M., 2023) yang mana menyampaikan bahwasannya Sistem Pengendalian Intern yang maksimal tidak dapat mempengaruhi pelaku kecurangan dalam melihat peluang untuk melakukan *fraudulent financial statement*.

Selanjutnya, untuk H11 bahwa nilai $t_{hitung} 1,453 < t_{tabel} 1,983$. Oleh sebab itu, dengan tingkat signifikansi yang ditentukan maka diputuskan untuk **menerima Ho dan menolak Ha dengan pengaruh tidak signifikan**. Interaksi antara Opini Auditor sebagai indikator penilaian untuk *rationalization* dengan Kapabilitas APIP sebagai indikator penilaian dari SPIP tidak dapat mempengaruhi hubungan antara opini auditor yang diperoleh instansi dengan kecenderungan pelaku dalam memanfaatkan peluang untuk melakukan kecurangan laporan keuangan. Temuan ini berbanding terbalik dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh (Suprpto F. M., 2023) yang mana menyampaikan bahwasannya Sistem Pengendalian Intern yang maksimal dapat mempengaruhi pelaku kecurangan dalam merasionalisasi keinginannya untuk melakukan *fraudulent financial statement*.

Hipotesis terakhir yakni H12 memiliki nilai $t_{hitung} -0,970 < t_{tabel} 1,983$. Oleh sebab itu, dengan tingkat signifikansi yang ditentukan maka diputuskan untuk **menerima Ho dan menolak Ha dengan pengaruh tidak signifikan**. Berdasarkan temuan yang ada, keberadaan SPIP dengan kapabilitas yang baik tidak dapat memoderasi sikap arogan dari pejabat kementerian negara/lembaga sehingga tidak memiliki peran dalam memperkuat/memperlemah sikap *arrogance* terhadap upaya dari pelaksanaan kecurangan atas laporan keuangan. Selain itu, dapat disimpulkan bahwasannya tidak terdapat hubungan antara latar belakang pendidikan pemimpin dan Kapabilitas APIP dalam pengaruhnya terhadap terjadinya kecurangan atas laporan keuangan pada Kementerian Negara/Lemabga Republik Indonesia. Umumnya pemimpin khususnya sebagai pemimpin instansi publik perlu untuk tetap menjaga citra positif guna mencerminkan tingkat kinerja dari instansi yang dipimpinnya. beranggapan bahwasannya haPemimpin pemerintahan yang berpendidikan beranggapan bahwa citra positif harus dijaga untuk meningkatkan kinerja instansi. Temuan ini kemudian sejalan dengan penemuan yang dilakukan oleh (Suprpto F. M., 2023).

Tabel 12 Hasil Pengujian Hipotesis secara Simultan (*Uji F*)

ANOVA ^a						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	88,289	13	6,791	2,306	.011 ^b
	Residual	270,958	92	2,945		
	Total	359,247	105			

Sumber : *Output SPSS, 2024*

Tabel 12 menyajikan hasil pengujian hipotesis secara simultan dengan adanya variabel moderasi yang mana nilai F_{hitung} yang diperoleh adalah sebesar 2,306 dengan Sig. F sebesar 0,011 < 0,05 (α).

Tabel 13 Hasil Pengujian Koefisien Determinasi (R^2)

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.496 ^a	0,246	0,139	1,71616

Sumber : *Output SPSS, 2024*

Sedangkan, tabel 13 menyajikan hasil pengujian koefisien determinasi dengan adanya variabel moderasi yang mana berdasarkan hasil dari pengujian koefisien determinasi tersebut, diketahui bahwasannya nilai dari R^2 adalah sebesar 0,246 atau 24,6%. Dengan begitu dapat disimpulkan bahwasannya kemampuan *Fraud Hexagon Theory* yang di moderasi oleh Sistem Pengendalian Intern Pemerintah bersama-sama memberikan kontribusi sebesar 24,6% terhadap *Fraudulent Financial Statement*.

KESIMPULAN

Berdasarkan hasil penelitian yang telah dilakukan dengan pembahasan atas penelitian yang telah diuraikan, dengan mempertimbangkan pendekatan yang digunakan dalam melaksanakan penelitian pengaruh *Fraud Hexagon Theory* terhadap *Fraudulent Financial Statement* yang kemudian dimoderasi dengan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, penelitian ini dapat disimpulkan sebagai berikut :

1. *Pressure* yang diukur dengan Tekanan Keuangan dan *Collusion* yang diukur dengan ketersediaan Sistem Pengadaan (*e-procurement*) berpengaruh terhadap terjadinya *Fraudulent Financial Statement*.
2. *Capability* yang diukur dengan Pergantian Pemimpin, *Opportunity* yang diukur dengan ketersediaan *Whistleblowing System*, *Rationalization* yang diukur dengan Opini Auditor dan

Arrogance yang diukur dengan Latar Belakang Pendidikan pemimpin tidak berpengaruh terhadap *Fraudulent Financial Statement*.

3. Sistem Pengendalian Intern Pemerintah tidak dapat berperan sebagai pemoderasi atas pengaruh *Pressure*, *Capability*, *Collusion*, *Opportunity*, *Rationalization*, dan *Arrogance* terhadap terjadinya *Fraudulent Financial Statement*

Berdasarkan pembahasan dan kesimpulan sebelumnya, adapun saran dari peneliti pada penelitian selanjutnya yakni pada penelitian serupa pada penelitian berikutnya diharapkan dapat menggunakan analisis yang lebih mendalam pada variabel yang berpengaruh atau menambahkan variabel lain yang sekiranya dinilai dapat memicu kecurangan atas laporan keuangan. Selain itu, pada penelitian selanjutnya diharapkan dapat mengurangi bias statistik yang terjadi akibat dari penggunaan metode kuantitatif dalam pengukuran fraud risk factor terdapat variabel yang tidak bisa dijelaskan dengan analisis kuantitatif seperti: Pergantian Pemimpin, Sistem Pengadaan, ketersediaan Whistleblowing System, Opini Auditor yang terbatas pada penggunaan variabel dummy sebagaimana yang dilakukan penelitian ini. Selanjutnya, untuk penggunaan variabel Sistem Pengendalian Intern Pemerintah lebih baik untuk melakukan penelitian secara langsung seperti melakukan wawancara kepada instansi terkait untuk lebih mengetahui peran dari pengendalian internal pada kementerian negara/lembaga sehingga tidak terbatas dari penilaian menggunakan laporan kinerja yang dikeluarkan oleh BPKP.

DAFTAR PUSTAKA

- ACFE. (2024). *Occupational Fraud 2024 : A Report to the Nations*. Association of Certified Fraud Examiners.
- Alfianto, D. (2019). Peran Aparat Pengawas Intern Pemerintah (APIP) untuk Mewujudkan Good Governance dalam Pencegahan Tindak Pidana Korupsi di Bidang Penyediaan Barang dan Jasa. *Hukum Pidana dan Pembangunan Hukum*, 1(2).
- Aprillia, R. &. (2023). Pengaruh audit internal, kompetensi auditor, kesesuaian kompensasi dan whistleblowing system terhadap pencegahan fraud. *Postgraduate Management Journal*(3), 36-48.
- Aviantara, R. (2021). The association between fraud hexagon and government's fraudulent financial report. *Asia Pacific Fraud Journal*, 6(1), 26-42.
- Bawekes, H. F. (2018). Pengujian teori fraud pentagon terhadap fraudulent financial reporting. *Jurnal akuntansi dan keuangan daerah*, 13(1), 114-134.
- Cipta, W. (2021). Kecurangan Pelaporan Keuangan pada Pemerintah Daerah di Indonesia: Pengujian Peran Aspek Religiusitas. *Jurnal Ilmiah Akuntansi dan Humaika*, 11(1), 89-103.
- Cressey, D. R. (1953). *Other people's money; a study of the social psychology of embezzlement*.
- Dina Indriana, . M. (2022). PENGENDALIAN INTERNAL MEMODERASI PENGARUH THE FRAUD HEXAGON TERHADAP FINANCIAL STATEMENT FRAUD. *Berkala Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 7(2), 239 - 265.

- Izzati, A. K. (2023). FRAUD DIAMOND THEORY, EFEKTIVITAS BELANJA PEMERINTAH DAN KOMITMEN ORGANISASI. *Media Riset Akuntansi, Auditing & Informasi*, 23(1), 65-90.
- Khatwani, R. K. (2019). Predictor of financial dishonesty: Self control, opportunity, attitudes. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 23(5), 1-13.
- Marks, J. (2012). The mind behind the fraudsters crime: key behavioral and environmental elements discussion leader: Crowe Horwarth. *Crowe Horwarth*.
- Mukaromah, I. &. (2021). Fraud Hexagon Theory dalam Mendeteksi Kecurangan Laporan Keuangan pada Perbankan yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Tahun 2015-2019. *Kompak: Jurnal Ilmiah Komputerisasi Akuntansi*, 14(1), 61-72.
- Nugraheni, N. K.-f.-2. (2017). Analisis faktor-faktor yang mempengaruhi terjadinya financial statement fraud: perspektif diamond fraud theory (Studi pada perusahaan perbankan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia Periode 2014-2016). *Jurnal Akuntansi dan Auditing*, 14(2), 118-143.
- Nugroho, N. I. (2024). PENGARUH FRAUD HEXAGON, INTERNAL CONTROL, DAN FINANCIAL DISTRESS TERHADAP PENDETEKSAN KECURANGAN LAPORAN KEUANGAN. *Jurnal Akuntansi Trisakti*, 11(1), 45-66.
- Padhilah, S. F. (2020). *PENGARUH SISTEM PENGENDALIAN INTERN PEMERINTAH, PENEGAKAN PERATURAN, DAN KESESUAIAN KOMPENSASI TERHADAP FRAUD (SURVEY PADA DINAS-DINAS DI KABUPATEN BANDUNG BARAT)*. Bandung: Politeknik Negeri Bandung.
- Putri, S. Y. (2021). Perkembangan Fraud Theory Dan Relevansi Dalam Realita. *In Seminar Nasional Akuntansi dan Call for Paper*, 1(2), 726-735.
- Rudewicz, F. (2011). The fraud diamond: use of investigative due diligence to identify the "Capability Element of Fraud". *The Connecticut Turnaround Association Management Newsletter*, 4(1), 1-3.
- Sekaran, U. &. (2016). *Research Methods for Business*. Retrieved from www.wileypluslearningspace.com
- Sugiyono. (2023). *Metode Penelitian Kombinasi (Mixed Method) Dengan 9 Design*. BANDUNG: PENERBIT ALFABETA BANDUNG.
- Sukmadilaga, C. W. (2022). Fraudulent financial reporting in ministerial and governmental institutions in Indonesia: An analysis using hexagon theory. *Economies*, 10(4), 8.
- Suprpto, F. M. (2023). The Analysis of Fraudulent Financial Statements Prevention Using Hexagon's Fraud and Government Internal Auditor as Moderating Variable in Local Government in Indonesia. *In Forum for Development Studies*, 50(3), 513-537.

Suprpto, F. M. (2023). The Analysis of Fraudulent Financial Statements Prevention Using Hexagon's Fraud and Government Internal Auditor as Moderating Variable in Local Government in Indonesia. *In Forum for Development Studies*, 50(3), 513-537.

Tarjo, T. &. (2022). Revealing the fraud at the end of the fiscal year at local government agencies in Indonesia. *International Journal of Public Sector Performance Management*, 9(4), 451-464.

Ulfah, M. N. (2017). Pengaruh Fraud Pentagon dalam Mendeteksi Fraudulent Financial Reporting (Studi Empiris pada Perbankan di Indonesia Yang Terdaftar di Bei. *In FIPA: Forum Ilmiah Pendidikan Akuntansi*, 5(1).

Vousinas, G. L. (2019). Advancing theory of fraud: the SCORE model. *Advancing theory of fraud: the SCORE model. Journal of Financial Crime*, 26(1), 372-381.

Wolfe, D. T. (2004). The fraud diamond: Considering the four elements of fraud. *The CPA Journal*, 74(12), pp. 38.

Wolfe, D. T. (2004). The fraud diamond: Considering the four elements of fraud.

Zahara. (2020). CROWE'S FRAUD PENTAGON DALAM MENGINDIKASIKAN KECURANGAN LAPORAN KEUANGAN. *E-Prosiding Akuntansi*, 2(1).