

Kualitas Auditor sebagai Pemoderasi Hexagon Fraud Theory, Fraudulent Financial Statement & Tax Avoidance

**Moch. Wahyudi¹, Hanifah Puspita Sari²
Marhaendra Kusuma^{3*},**

^{1,3}Fakultas Ekonomi, Universitas Islam Kediri

²Politeknik Negeri Malang

*Email Corresponding Author: marhaenis@uniska-kediri.ac.id

Abstrak

Kajian akuntansi tentang tindakan fraud dalam pelaporan keuangan sejauh ini sebagian besar hanya berfokus pada pengujian pengaruh dimensi hexagon fraud theory terhadap fraudulent financial statement, dan belum banyak studi yang menguji peran moderasi kualitas audit eksternal dan mengaitkannya dengan tindakan Tax Avoidance. Tujuan penelitian ini menguji kualitas auditor sebagai pemoderasi hexagon fraud theory, fraudulent financial statement & tax avoidance. Data pengamatan 1.083 perusahaan terdaftar di BEI untuk semua sektor industri periode 2021-2022, pengujian hipotesis dengan moderation regression analysis. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kualitas auditor eksternal yang diprosikan dengan fee audit mampu memoderasi empat dari enam dimensi hexagon fraud theory terhadap fraudulent financial statement dan tax avoidance, yaitu stimulus, opportunity, rasionalisasi, dan kapabilitas. Manajemen menghindari melakukan kecurangan dan penghindaran pajak karena takut terdeteksi KAP yang berdampak pada opini audit, citra manajemen dan perusahaan dimata pasar.

Kata kunci: Hexagon Fraud Theory; Fraudulent Financial Statement; Tax Avoidance; Fee Audit.

Abstract

Accounting studies on fraud in financial reporting so far have mostly only focused on testing the influence of the hexagon fraud theory dimension on fraudulent financial statements, and there have not been many studies that have tested the moderating role of external audit quality and linked it to Tax Avoidance actions. The aim of this research is to test the quality of auditors as a moderator of hexagon fraud theory,

fraudulent financial statements & tax avoidance. Observation data for 1,083 companies registered on the IDX for all industrial sectors for the 2021-2022 period, hypothesis testing using moderated regression analysis. The research results show that the quality of external auditors as proxied by audit fees is able to moderate four of the six dimensions of the hexagon fraud theory regarding fraudulent financial statements and tax avoidance, namely stimulus, opportunity, rationalization and capability. Management avoids committing fraud and tax evasion for fear of being detected by KAP which will have an impact on audit opinions, the image of management and the company in the eyes of the market.

Keywords: *Hexagon Fraud Theory; Fraudulent Financial Statement; Tax Avoidance; Fee Audit*

A. PENDAHULUAN

Kecurangan penyajian laporan keuangan atau Fraudulent Financial Statement (selanjutnya disingkat FFS) masih menjadi topik yang menarik untuk dikaji. Studi Narsa et al., (2023) menunjukkan bahwa 50,35% data pengamatan pada 143 perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI periode 2017-2019 terindikasi melakukan kecurangan pelaporan keuangan yang ditunjukkan dari nilai Beneish M-Score sebagai proksi pengukur. Demikian juga penelitian yang dilakukan oleh Larum et al., (2021) pada perusahaan go publik milik negara, nilai Beneish M-Score menunjukkan 26,7% data pengamatan 86 BUMN terdaftar BEI periode 2016-2019 terindikasi memanipulasi laporan keuangannya. Dengan menggunakan proksi pengukuran yang berbeda, yaitu menggunakan Decow F-Score, studi Handoko (2021) pada data observasi 205 pada 41 bank terdaftar BEI periode 2015-2019 menunjukkan bank yang diduga manipulator sebanyak 29,2%. Temuan ini tidak jauh beda dengan hasil kajian Oktaviany & Reskino (2023) dengan memperluas objek pada sektor keuangan dimana 36% terindikasi memanipulasi penyajian laporan keuangan dengan indeks pengukuran kecurangan menggunakan Decow F-Score.

Hasil penelitian tentang pengaruh enam dimensi HFT (Vousinas, 2019) terhadap tindakan kecurangan laporan keuangan (FFS) masih memberikan bukti yang belum konsisten, baik dari signifikansi pengaruh, maupun arah pengaruhnya. Suharsana & Prisiena (2019) dalam studinya me-nyimpulkan bahwa dimensi stimulus berpengaruh positif signifikan, namun menurut Sari & Khoiriah (2021) stimulus berpengaruh negatif, dan menurut Narsa et al., (2023) stimulus tidak signifikan mempengaruhi FFS. Kedua pada dimensi opportunity, menurut Meidijati & Amin (2022) opportunity berpengaruh negatif signifikan, namun studi Larum et al., (2021) opportunity tidak signifikan mempengaruhi FFS. Ketiga pada dimensi rasionalisasi, studi oleh Purnaningsih menyimpulkan bahwa rasionalisasi berpengaruh positif signifikan, sedangkan menurut Narsa et al., (2023) berpengaruh negatif signifikan, dan menurut Handoko (2021) rasionalisasi justru tidak signifikan mempengaruhi FFS. Keempat pada dimensi kapabilitas, studi oleh Nugroho & Diyanty (2022) me-nyimpulkan bahwa kapabilitas berpengaruh positif signifikan, namun menurut Aviantara ber-pengaruh negatif signifikan, sedangkan menurut Oktaviany & Reskino (2023) kapabilitas tidak signifikan mempengaruhi FFS. Kelima pada dimensi arogansi, studi oleh Sukmadilaga et al., (2022) berpengaruh positif signifikan, namun menurut Sagala & Siagian (2021) arogansi tidak signifikan mempengaruhi FFS. Keenam pada dimensi kolusi, studi oleh Christian (2022) membuktikan bahwa kolusi berpengaruh positif signifikan, namun menurut Sagala & Siagian (2021) kolusi tidak signifikan mempengaruhi FFS.

Penelitian selama ini tentang kecurangan laporan keuangan sebagian besar hanya menguji pengaruh enam dimensi HFT terhadap tindakan manipulasi laporan keuangan dengan objek studi yang berbeda-beda, diantaranya pada perusahaan yang terdaftar di BEI sektor properti dan konstruksi (Suharsana & Prisiena, 2019), sektor manufaktur (Narsa et al., 2023), BUMN semua sektor industri (Larum et al., 2021), sektor makanan dan minuman (Sagala & Siagian, 2021), sektor keuangan (Oktaviany & Reskino, 2023), sub sektor bank (Handoko, 2021), dan sektor non keuangan (Komang & Purnaningsih, 2022). Objek studi tidak hanya perusahaan go public, tetapi juga kementerian dan lembaga pemerintahan (Sukmadilaga et al., 2022) dan Pemerintah Kabupaten/Kota di Jawa Timur (Sari & Khoiriah, 2021). Beberapa studi tidak hanya menguji pengaruh enam dimensi HFT terhadap FFS, tetapi telah mengembangkan studi fraud dengan menambahkan variabel mod-erasi atau mediasi dalam pengujian model FFS, seperti penelitian (Oktaviany & Reskino, 2023) pada sektor keuangan dan juga oleh Nugroho & Diyanty (2022) pada sektor non keuangan dengan menambahkan variabel moderasi komite audit, Meidijati & Amin (2022) dengan menambahkan variabel corporate tax rate, Lastanti et al., (2022) dengan menambahkan variabel moderasi tata kelola dan budaya perusahaan dan Christian (2022) pada sektor non keuangan dengan menambahkan variabel mediasi tingkat kesulitan keuangan yang diprosikan dengan Altman Z-Score. Penelitian ini mencoba untuk menyajikan bukti empiris yang baru tentang peran moderasi kualitas audit eksternal. Sepengetahuan kami, studi tentang pengujian moderasi kualitas audit eksternal dalam mendeteksi FFS dalam perspektif dimensi HFT masih sangat jarang dilakukan.

Posisi penelitian ini yaitu mengembangkan studi sebelumnya yang sebagian besar menguji pengaruh stimulus, opportunity, rasionalisasi, kapabilitas, arogansi dan kolusi terhadap FFS (Suharsana & Prisiena, 2019; Narsa et al., 2023; Larum et al., 2021; Sagala & Siagian, 2021) dan TA (Mundiroh & Ningsih, 2022; Oktaviani, 2020). Letak pengembangan sebagai novelty penelitian ini adalah pengujian peran moderasi kualitas audit eksternal dalam pengaruh dimensi HFT yaitu stimulus, opportunity, rasionalisasi, kapabilitas, arogansi dan kolusi terhadap FFS dan TA. Pengujian ini penting untuk dilakukan sebagai bukti empiris bahwa selain pengawasan internal oleh komisaris independen yang berfungsi efektif, peran auditor eksternal independen yang menjalankan prosedur audit berkualitas tinggi yang tercermin dari harga jasa audit, juga merupakan bentuk “pengawasan” karena dapat meredam hasrat manajer melakukan FFS dan tindakan TA.

B. TINJAUAN PUSTAKA

Fraudulent Financial Statement

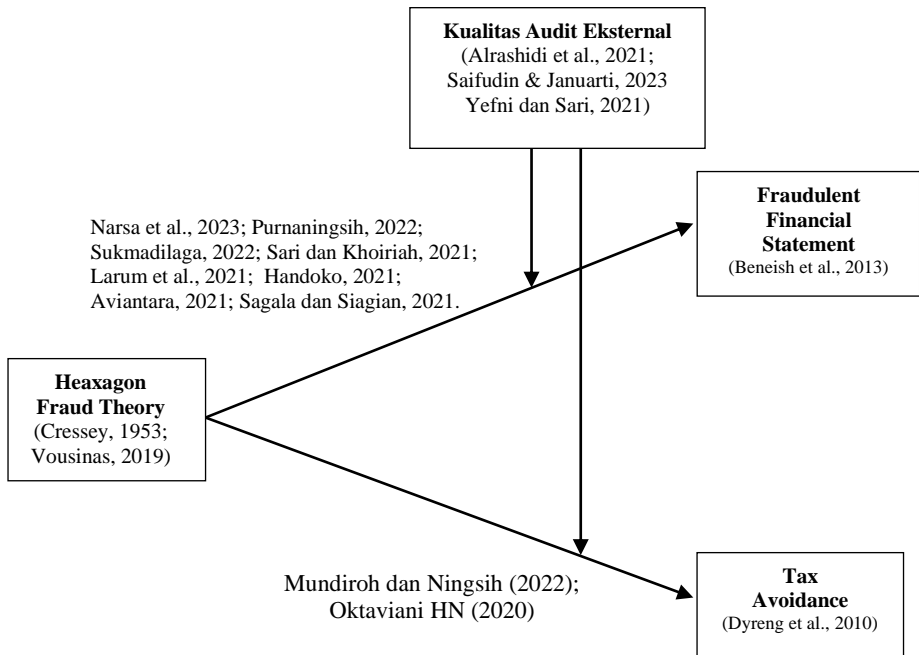
Fraudulent Financial Statement (FFS) adalah tindakan kecurangan penyajian laporan keuangan dalam bentuk manipulasi angka-angka akuntansi yang salah saji (Albrecht et al., 2015). Menurut *Association Certified Fraud Examination* (ACFE) FFS dilakukan dalam bentuk antara lain pemalsuan bukti transaksi untuk mendukung salah saji material dalam laporan keuangan, menghilangkan transaksi dan informasi penting yang seharusnya diungkapkan dalam laporan keuangan yang dapat dilakukan dengan cara menambah atau mengurangi secara material informasi aset, pendapatan, dan beban yang berujung pada informasi nilai laba sesuai kepentingannya (ACFE,

2020). FFS diukur dengan indeks yang disebut Beneish M-Score. Indeks ini menghasilkan angka akhir yang digunakan untuk mengklasifikasikan entitas penyaji sebagai manipulator atau bukan dalam menyajikan laporan keuangannya.

Kualitas Audit Eksternal

Permasalahan agensi memerlukan pihak independen untuk menjamin informasi. Kualitas auditor eksternal mempengaruhi kredibilitas informasi yang terkandung dalam laporan keuangan (Armadiyanti & Iswati, 2019). Kualitas audit eksternal diproksikan dengan besaran fee audit. Fee audit eksternal yang tinggi mencerminkan audit kualitas tinggi (Saifudin & Januarti, 2023), dimana semakin mahal tarif audit eksternal semakin berkualitas KAP tersebut (Alrashidi et al., 2021). Semakin tinggi fee audit, semakin berkualitas pekerjaan audit karena semakin lama jam terbang dan pengalaman auditornya (Ding, 2019). Fee audit merupakan harga kesepakatan atau titik ekuilibrium bertemunya *supply* (penawaran KAP) dengan *demand* (permintaan perusahaan sebagai klien). Klien bersedia membayar pada harga tertentu, atas value yang dimiliki oleh KAP tersebut. *Value* tersebut berupa reputasi nama KAP termasuk didalamnya kualitas auditor sebagai personal dan profesional yang meliputi tingkat pendidikan, pengalaman, kompetensi, integritas, independensi, etika dan sebagainya.

Kerangka Konseptual Penelitian



Gambar 1. Kerangka Konseptual Penelitian

C. METODE

Jenis penelitian ini adalah penelitian dengan pendekatan metode kuantitatif, khususnya pengujian hipotesis sebab akibat. Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh perusahaan semua sektor industri yang terdaftar di BEI periode 2020-2023 dengan jumlah populasi 825 perusahaan. Metode pemilihan sampel dengan purposive sampling sebagaimana dijelaskan dalam tabel berikut, hingga didapatkan data pengamatan sejumlah 1.083.

Tabel 2. Variabel Penelitian dan Pengukuran

Dimensi	Variabel	Notasi	Pengukuran
Variabel Dependen <i>Fraudulent Financial Statement</i>	Indeks kecurangan pelaporan keuangan	<i>FFS</i>	Beneish M-Score 1 = Manipulator 0 = Non manipulator

<i>Corporate Tax Avoidance (CTA)</i>	Indeks tindakan penghindaran pajak	<i>TA</i>	Effective Tax Rate (ETR)= $\frac{\text{Total beban pajak } i, t}{\text{Laba bersih sebelum pajak } i, t}$
Variabel Independen			
<i>Hexagon Fraud</i>	Stimulus	<i>ROA</i>	$ROA_{i,t} = \frac{\text{Net Income}_{i,t}}{\text{Total Aset}_{i,t}}$
	Opportunity	<i>KOMIN</i>	$\frac{\text{Jumlah Komisaris Independen}}{\text{Total Dewan Komisaris}}$
	Rasionalisasi	<i>ΔAUD</i>	Dummies variable: 1 = Ada Pergantian KAP 0 = Otherwise
	Kapabilitas	<i>EMBA</i>	Dummies variable: 1 = CEO berpendidikan EMBA 0 = Otherwise
	Arogansi	<i>CEOPict</i>	Jumlah foto CEO dalam annual reports
	Kolusi	<i>Doub</i>	Dummies variable: 1 = Komisaris independen rangkap jabatan 0 = Otherwise
Variabel Moderasi			
Kualitas Auditor Eksternal	Fee Audit Eksternal	<i>LnFee</i>	Log N Fee Audit Eksternal
Variabel Kontrol			
Ukuran Perusahaan	Ukuran Perusahaan	<i>SIZE</i>	Log N Total Aset
Tingkat Leverage	Tingkat Leverage	<i>LEV</i>	Debt to Asset Ratio

$$FFS_{i,t} = \alpha_0 + \beta_1 ROA_{i,t} + \beta_2 KOMIN_{i,t} + \beta_3 \Delta Aud_{i,t} + \beta_4 EMBA_{i,t} + \beta_5 CEOPict_{i,t} + \beta_6 Doub_{i,t} + \beta_7 LnFee_{i,t} + \beta_8 ROA * LnFee + \beta_{10} KOMIN * LnFee + \beta_{11} \Delta Aud * Ln Fee + \beta_{12} EMBA * Ln Fee + \beta_{13} CEOPict * Ln Fee + \beta_{14} Doub * Ln Fee + \beta_{15} SIZE_{i,t} + \beta_{16} LEV_{i,t} + \epsilon_{i,t} \quad (1)$$

$$TA_{i,t} = \alpha_0 + \beta_1 ROA_{i,t} + \beta_2 KOMIN_{i,t} + \beta_3 \Delta Aud_{i,t} + \beta_4 EMBA_{i,t} + \beta_5 CEOPict_{i,t} + \beta_6 Doub_{i,t} + \beta_7 LnFee_{i,t} + \beta_8 ROA * LnFee + \beta_{10} KOMIN * LnFee + \beta_{11} \Delta Aud * Ln Fee + \beta_{12} EMBA * Ln Fee + \beta_{13} CEOPict * Ln Fee + \beta_{14} Doub * Ln Fee + \beta_{15} SIZE_{i,t} + \beta_{16} LEV_{i,t} + \epsilon_{i,t} \quad (2)$$

D. HASIL DAN PEMBAHASAN

Penelitian ini berhasil membuktikan bahwa ROA berpengaruh positif terhadap FFS dan penghindaran pajak. Hal ini berarti target capaian kinerja keuangan khususnya profitabilitas, menstimulus perilaku manajemen untuk memanipulasi laporan keuangan agar

menghasilkan perhitungan angka-angka analisis rasio keuangan yang mencerminkan kinerja bagus, guna menarik atau memenuhi ekspektasi stakeholder. Temuan ini mendukung teori agensi bahwa manajemen akan bekerja memenuhi harapan prinsipal dan apabila mencapai target ROA akan diberi insentif atau bonus, dengan demikian maka akan mengalami kondisi pressure untuk melakukan FFS apabila nilai ROA terancam oleh aktivitas operasional internal maupun lingkungan eksternal makro ekonomi. ROA berpengaruh positif terhadap TA sejalan dengan temuan Nasirudin dan Trisnawati (2023).

Penelitian ini berhasil membuktikan bahwa pergantian KAP berpengaruh positif terhadap FFS dan penghindaran pajak. Hal ini berarti pergantian KAP adalah upaya manajemen untuk merasionalisasi tindakan FFS dan TA. KAP baru akan berbeda level perikatannya dengan perusahaan dibandingkan KAP lama. Semakin lama suatu perikatan audit, semakin mampu KAP tersebut memahami seluk beluk perusahaan, termasuk indikasi terjadinya FFS dan TA. Dengan mengganti KAP baru, perlu tenaga ekstra untuk menemukan fraud dibandingkan KAP yang sudah bertahun-tahun terlibat dalam perikatan audit. Rasionalisasi berpengaruh positif terhadap TA sejalan dengan penelitian. Penelitian ini juga berhasil membuktikan bahwa fee audit eksternal memperlemah pengaruh positif pergantian KAP terhadap FFS dan tax avoidance. Hal ini berarti semakin berkualitas KAP baru yang tercermin dari harga audit yang dibayarkan kepadanya, membuat manajemen meninjau ulang hasratnya melakukan FFS & TA karena berpikir tindakannya akan mudah dideteksi oleh KAP baru dengan reputasi kualitasnya.

E. PENUTUP

Makna teoritis dari temuan penelitian ini adalah faktor yang mendorong terjadinya kecurangan pelaporan keuangan dan penghindaran pajak adalah : 1) tekanan untuk mencapai ROA yang tinggi, 2) kesempatan karena lemahnya pengawasan oleh komisaris independen, 3) upaya merasionalisasi dengan melakukan pergantian KAP, dan 4) kapabilitas CEO karena berlatarbelakang pendidikan formal bidang EMBA atau memiliki pengalaman di posisi pekerjaan sebelumnya dibidang keuangan. Namun ke-empat faktor tersebut akan berkurang koefisien pengaruhnya ketika diaudit oleh KAP dengan kualitas pekerjaan yang tinggi yang direpresentasikan dari besarnya tarif yang dibayarkan kepadanya, sebagai harga atas kualitas audit yang diberikan. Keterbatasan dalam penelitian ini hanya menggunakan olahan data statistik untuk menarik kesimpulan, yang resiko kualitas representatif proksi pengukur variabel mungkin bisa terjadi. Penelitian selanjutnya diharapkan dapat menambah ulasan pembahasan deteksi FFS dan TA dengan hexagon fraud theory dengan mengkombinasikan out-put olahan statistik dengan hasil kajian kualitatif. Peneliti selanjutnya juga dapat menguji keterkaitan skor Beneish dengan return investasi dan nilai perusahaan.

Hasil penelitian ini berkontribusi bagi dunia akademik berupa tambahan literatur yang mengisi kekosongan peran moderasi kualitas audit dengan proksi Ln Fee audit dalam pengaruh enam dimensi hexagon fraud theory terhadap FFS dan TA. Bagi investor, temuan penelitian ini dapat menjadi pertimbangan dalam melakukan keputusan investasi, khususnya memperhatikan klasifikasi perusahaan apakah

dia manipulator atau bukan, dan melakukan penghindaran pajak atau tidak.

DAFTAR PUSTAKA

- ACFE. (2020). Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse: 2020 Global Fraud Study. *Association of Certified Fraud Examiners, Inc.*, 1–88.
- Albrecht, C., Holland, D., Malagueño, R., Dolan, S., & Tzafrir, S. (2015). The Role of Power in Financial Statement Fraud Schemes. *Journal of Business Ethics*, *131*(4), 803–813.
- Alrashidi, R., Baboukardos, D., & Arun, T. (2021). Audit fees, non-audit fees and access to finance: Evidence from India. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation. Elsevier*, *43*, 100397. <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2021.100397>
- Armadiyanti, P., & Iswati, S. (2019). CORPORATE POLITICAL CONNECTION AND AUDIT QUALITY. *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan (JAK)*, *16*(2), 122-140s. <https://doi.org/10.21002/jaki.2019.07>
- Astuti, & Aryani. (2016). Tren Penghindaran Pajak Perusahaan Manufaktur di Indonesia yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2001-2014. *Jurnal Akuntansi*, *20*(3), 375–388.
- Aviantara, R. (2021). The Association Between Fraud Hexagon and Government's Fraudulent Financial Report. *Asia Pacific Fraud Journal*, *6*(1D), 26–42. <https://doi.org/10.21532/apfjournal.v6i1.192>
- Chen, E., & Gavius, I. (2016). Unrealized earnings, dividends and reporting aggressiveness: An examination of firms' behavior in the era of fair value accounting. *Z*, *56*(1), 217–250. <https://doi.org/10.1111/acfi.12187>
- Christian, N. (2022). Efek Mediasi Kesulitan Keuangan dalam Mendeteksi Corporate Fraud di Indonesia. *Jurnal Kajian Akuntansi*, *6*(1), 44. <https://doi.org/10.33603/jka.v6i1.5576>
- Cressey, D. R. (1953). Other people's money: A study in the social psychology of embezzlement. *The American Journal of Sociology*.
- Davis-nozemack, R. B. K. (2016). Tax Avoidance as a Sustainability Problem. *Journal of Business Ethics*, *April*. <https://doi.org/10.1007/s10551-016-3162-2>
- Desai, M. A., & Dharmapala, D. (2006). Corporate Tax Avoidance and

- High-Powered Incentives. *Journal of Financial Economics*, 79(1), 12–26.
- Ding, Z. (2019). Other Comprehensive Income, Auditor Practice Experience and Audit Pricing. *American Journal of Industrial and Business Management*, 09(01), 233–252. <https://doi.org/10.4236/ajibm.2019.91015>
- Dyreg, S. D., Hanlon, M., Maydew, E. L., & Thornock, J. R. (2017). Changes in corporate effective tax rates over the past 25 years. *Journal of Financial Economics*, 124(3), 441–463. <https://doi.org/10.1016/j.jfineco.2017.04.001>
- García-Meca, E., López-Iturriaga, F. J., & Santana-Martín, D. J. (2022). Board gender diversity and dividend payout: The critical mass and the family ties effect. *International Review of Financial Analysis*, 79. <https://doi.org/10.1016/j.irfa.2021.101973>
- Handoko, B. L. (2021). Fraud Hexagon dalam Mendeteksi Financial Statement Fraud Perusahaan Perbankan di Indonesia. *Jurnal Kajian Akuntansi*, 5(2), 176. <https://doi.org/10.33603/jka.v5i2.5101>
- Karampinis, N. I., & Hevas, D. L. (2013). Effects of IFRS Adoption on Tax-induced Incentives for Financial Earnings Management: Evidence from Greece ☆. *International Journal of Accounting*, 48(2), 218–247. <https://doi.org/10.1016/j.intacc.2013.04.003>
- Kim, C., & Zhang, L. (2016). Corporate Political Connections and Tax Aggressiveness. *Contemporary Accounting Research*, 33(1), 78–114.
- Komang, N., & Purnaningsih, C. (2022). Fraudulent Financial Reporting Analysis on Non-Financial Companies Listed on IDX in Hexagon Fraud Perspective. *Budapest International Research and Critics Institute-Journal (BIRCI-Journal)*, 5(2), 11331–11343.
- Kusuma, M. (2023). Can the Reclassification of Others Comprehensive Income Narrow Opportunities for Creative Accounting: Earnings Management and Income Smoothing? *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan*, 25(1).
- Kusuma, M. (2021a). Measurement of Return on Asset (ROA) based on Comprehensive Income and its Ability to Predict Investment Returns: an Empirical Evidence on Go Public Companies in Indonesia before and during the Covid-19 Pandemic. *Ekulibrium : Jurnal Ilmiah Bidang Ilmu Ekonomi*, 16(1), 94.

- <https://doi.org/10.24269/ekuilibrium.v16i1.3238>
- Kusuma, M. (2021b). Modification of Profitability Measures with Comprehensive Income and Reclassification of Other Comprehensive Income as A Mediation of Effects Asset Utilization on Firm Value. *Jurnal Keuangan Dan Perbankan*, 25(4), 855–879. <https://doi.org/10.26905/jkdp.v25i4.6132>
- Kusuma, M. (2023). Can the Reclassification of Others Comprehensive Income Narrow Opportunities for Creative Accounting: Earnings Management and Income Smoothing? *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan*, 25(1).
- Kusuma, M. (2020). Penghasilan komprehensif lain dan prediksi arus kas masa depan: Bukti dari Indonesia. *Seminar Nasional SENIMA Ke 5 Universitas Negeri Surabaya*, *Senima 5*, 815–832. <http://bit.ly/ProsidingSenima5>
- Kusuma, M., Assih, P., & Zuhroh, D. (2021). Pengukuran Kinerja Keuangan : Return on Equity (ROE) Dengan Atribusi Ekuitas. *Jurnal Ilmiah Manajemen Dan Bisnis*, 22(2), 223–244. <https://doi.org/10.30596/jimb.v22i2.7935>
- Kusuma, M., & Athori, A. (2023). Can Income and Equity Attribution Minimize Agency Costs ? (Effect of Attribution Policy on Earnings Management and Firm Value). *Proceeding Medan International Conference Economics and Business (MICEB)*, 1(January), 1950–1962. <https://proceeding.umsu.ac.id/index.php/Miceb/index>
- Kusuma, M., Chandrarin, G., Cahyaningsih, D. S., & Lisetyati, E. (2022). Reclassification of Others Comprehensive Income, Earnings Management, and Earnings Quality : Evidence From Indonesia. *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, 17(3), 205–237. <https://apmaj.uitm.edu.my/index.php/current/20-cv17n3/165-av17n3-8>
- Kusuma, M., & Rahayu, P. (2022). Can Others Comprehensive Income Be Used For Tax Avoidance? *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan (JAK)*, 24(2), 68–79. <https://jurnalakuntansi.petra.ac.id/>
- Kusuma, M., & Saputra, B. M. (2022). Pengaruh Fundamental Makro Ekonomi Terhadap Penghasilan Komprehensif Lain dan Persistensi Laba Komprehensif. *Jurnal Kajian Akuntansi*, 6(1), 145–176.
- Kusuma, M., Zuhroh, D., Assih, P., & Chandrarin, G. (2021). The Effect of Net Income and Other Comprehensive Income on Future's Comprehensive Income With Attribution of

- Comprehensive Income as Moderating Variable. *International Journal of Financial Research*, 12(3), 205–219.
- Larum, K., Zuhroh, D., & Subiyantoro, E. (2021). Fraudulent Financial Reporting: Menguji Potensi Kecurangan Pelaporan Keuangan dengan Menggunakan Teori Fraud Hexagon. *AFRE (Accounting and Financial Review)*, 4(1), 95–106. <https://doi.org/10.26905/afr.v4i1.5957>
- Kusuma, M., & Luayyi, S. (2024). Do others comprehensive income, profit, and equity attributable impact external audit fee? *Journal of Accounting and Investment*, 25(1), 112–136.
- Manurung, J. T. P. (2020). *Praktik Penghindaran Pajak di Indonesia*. Praktik Penghindaran Pajak Di Indonesia. <https://pajak.go.id/id/artikel/praktik-penghindaran-pajak-di-indonesia>
- Mappadang, A. (2021). Corporate Governance and Corporate Tax Avoidance: an Interactive Effects (Evidence from Indonesia Capital Market). *Jurnal Keuangan Dan Perbankan*, 25(1), 81–92. <https://doi.org/10.26905/jkdp.v25i1.5043>
- Marks, J. (2012). The mind behind the fraudsters crime: Key behavioral and environmental elements. *ACFE Global Fraud Conference*.
- Meidijati, & Amin, M. N. (2022). Detecting Fraudulent Financial Reporting Through Hexagon Fraud Model: Moderating Role of Income Tax Rate. *International Journal of Social and Management Studies (IJOSMAS)*, 3(2), 311–322. <http://www.ijosmas.org>
- Mundiroh, S., & Ningsih, F. E. (2022). Pengaruh Fraud Pentagon Terhadap Tax Avoidance. *Jurnal Ilmiah Raflesia Akuntansi*, 8(2015), 33–43.
- Murdiyanto, E., & Kusuma, M. (2022). Moderasi Leverage dalam Pengaruh Ukuran Bank dan Aset Keuangan Terhadap Kinerja Keuangan Komprehensif BPR Konvensional dan BPR Syariah Se-Kediri Raya. *Jurnal Ekonika: Jurnal Ekonomi Universitas Kadiri*, 7(2). <http://ojs.unik-kediri.ac.id/index.php/ekonika/index>
- Muslim, A. I., & Setiawan, D. (2020). a Literature Review of Tax Avoidance. *Assets: Jurnal Akuntansi Dan Pendidikan*, 9(2), 83. <https://doi.org/10.25273/jap.v9i2.6112>
- Narsa, N. P. D. R. H., Afifa, L. M. E., & Wardhaningrum, O. A. (2023). Fraud triangle and earnings management based on the modified M-score: A study on manufacturing company in

- Indonesia. *Heliyon*, 9(2), e13649.
<https://doi.org/10.1016/j.heliyon.2023.e13649>
- Nasirudin, I. M., & Trisnawati, R. (2023). FAKTOR-FAKTOR YANG MEMPENGARUHI TAX AVOIDANCE PADA PERUSAHAAN PROPERTY DAN REAL ESTATE. *Jurnal Akuntansi Dan Keuanganc*, 8(01), 54–68.
- Nugroho, D., & Diyanty, V. (2022). Hexagon Fraud in Fraudulent Financial Statements: the Moderating Role of Audit Committee. *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan Indonesia*, 19(1), 46–67.
<https://doi.org/10.21002/jaki.2022.03>
- Sukmadilaga, C., Winarningsih, S., Handayani, T., Herianti, E., & Ghani, E. K. (2022). Fraudulent Financial Reporting in Ministerial and Governmental Institutions in Indonesia: An Analysis Using Hexagon Theory. *Economies*, 10(4).
<https://doi.org/10.3390/economies10040086>
- Vousinas, G. L. (2019). Advancing theory of fraud: The S.C.O.R.E. Model. *Journal of Financial Crime*, 26(1), 372–381.
- Widyastuti, R. A. Y. (2021). 2020, Penerimaan Pajak Capai Rp 1.069,98 Triliun atau 89,25 Persen dari Target. *Bisnis Tempo*.
https://bisnis.tempo.co/read/1440165/2020-penerimaan-pajak-capai-rp-1-06998-triliun-atau-8925-persen-dari-target?page_num=2
- Wolfe, D. T., & Hermanson, D. R. (2004). The fraud diamond: Considering the four elements of fraud. *CPA Journal*, 38–42.
http://biblioteca.usac.edu.gt/tesis/08/08_2469_C.pdf
- Yefni, & Sari, P. (2021). Akankah Fee Audit dan Karakteristik Auditor Menentukan Kualitas Audit? *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 12(1), 173–185.
- Yuanita, D. W., Dewi, C. N., Susilo, A. Z., & Kusharyanti, K. (2020). Foreign investor's interest and tax avoidance: contingency perspectives depending on coun-try's protection level and law systems. *Gadjah Mada International Journal of Business*, 22(1), 74–98. <https://doi.org/10.22146/gamaijb.43521>
- Zeng, T. (2019). Relationship Between Corporate Social Responsibility And Tax Avoidance International Evidence. *Social Responsibility Journal*, 15(2), 244–257.