



DOI: <https://doi.org/10.38035/jmpd.v4i3>
<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>

***SERVQUAL* Pada Audit Sektor Publik: Peran *Assurance* dan *Reliability* Dalam Membentuk Kepuasan dan Niat Berperilaku**

Deni Agusta Nugraha¹, Endi Rekarti², Kasful Anwar³

¹Univesitas Terbuka, Jakarta, Indonesia, d3ni.an@gmail.com

²Univesitas Terbuka, Jakarta, Indonesia, endi.rekarti@ecampus.ut.ac.id

³Univesitas Terbuka, Jakarta, Indonesia, kasful@ecampus.ut.ac.id

Corresponding Author: d3ni.an@gmail.com¹

Abstract: *The public sector audit services conducted by the Supreme Audit Agency (BPK) are intended to ensure that audit recommendations provided to auditees are implemented, thereby enabling the organization's objectives to be achieved. This study was motivated by the fact that the level of follow-up on BPK recommendations remains suboptimal, even though auditees' satisfaction with BPK's audit services is relatively high. A research gap in this study is the limited number of studies that specifically measure satisfaction with public sector audit services. This study aims to analyze the influence of audit reliability and audit assurance on auditees' intention to implement audit recommendations, mediated by auditee satisfaction. Data analysis was conducted using Partial Least Squares–Structural Equation Modeling (PLS-SEM). The results indicate that audit assurance has a significant positive effect on auditee satisfaction and on auditees' intention to implement audit recommendations, and indirectly influences this intention through auditee satisfaction. Conversely, audit reliability did not show a significant effect on either auditee satisfaction or the intention to implement audit recommendations. These findings suggest that the assurance dimension—which represents the functional quality of public sector audit services—plays a more prominent role than technical quality in encouraging auditees to implement audit recommendations.*

Keyword: *Audit Service, Satisfaction, Behaviorial Intention, SERVQUAL.*

Abstrak: Layanan audit sektor publik yang dilakukan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) bertujuan agar produk rekomendasi audit yang diberikan kepada entitas yang diaudit (*auditee*) dapat dijalankan, sehingga tujuan organisasi dapat tercapai. Penelitian dilatarbelakangi oleh belum optimalnya tingkat tindak lanjut rekomendasi BPK, meskipun tingkat kepuasan *auditee* terhadap layanan audit BPK relatif tinggi. **Research gap** penelitian ini adalah masih terbatasnya penelitian yang secara khusus mengukur kepuasan terhadap layanan audit sektor publik. Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaruh keandalan audit dan *assurance* audit terhadap intensi *auditee* untuk melaksanakan rekomendasi audit dengan mediasi kepuasan *auditee*. Analisis data dilakukan menggunakan Partial Least Squares–Structural Equation Modeling (PLS-SEM). Hasil penelitian menunjukkan bahwa

assurance audit memiliki pengaruh positif yang signifikan terhadap kepuasan *auditee*, niat *auditee* untuk menjalankan rekomendasi audit, serta secara tidak langsung memengaruhi niat tersebut melalui kepuasan *auditee*. Sebaliknya, keandalan audit tidak menunjukkan pengaruh yang signifikan baik terhadap kepuasan *auditee* maupun niat untuk menjalankan rekomendasi audit. Temuan ini menunjukkan bahwa dimensi *assurance*, yang mewakili kualitas fungsional layanan audit sektor publik, memainkan peran yang lebih menonjol daripada kualitas teknis dalam mendorong *auditee* untuk menjalankan rekomendasi audit.

Kata Kunci: Layanan Audit, Kepuasan, Niat Berperilaku, SERVQUAL

PENDAHULUAN

Konsep pemasaran sektor publik menekankan pentingnya penerimaan dan kepatuhan pengguna layanan terhadap produk atau layanan yang dihasilkan organisasi publik (Kotler & Lee, 2008). Dalam layanan audit sektor publik, mengacu pada pendapat Kotler & Lee (2008) tersebut, maka keberhasilan audit tidak hanya diukur dari kualitas proses audit, tetapi juga dari sejauh mana produk berupa rekomendasi audit diterima, dipahami, dan dijalankan oleh entitas yang diperiksa atau disebut dengan *auditee*. Berdasarkan Pasal 23E UUD 1945, audit sektor publik atas keuangan negara dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Selanjutnya sesuai ketentuan dalam Pasal 20 Ayat (1) Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004, *auditee* wajib menjalankan atau menindaklanjuti rekomendasi audit BPK dalam waktu selambat-lambatnya 60 hari sejak laporan audit diterima.

Namun demikian, implementasi rekomendasi audit BPK oleh *auditee* masih menjadi tantangan tersendiri. Berdasarkan data Ikhtisar Hasil Pemeriksaan BPK Tahun 2025 atau IHPS (2025), diketahui bahwa belum seluruh rekomendasi dapat ditindaklanjuti secara optimal oleh *auditee*. Sampai dengan tahun 2025, jumlah *auditee* yang telah menindaklanjuti minimal 75% rekomendasi BPK baru mencapai 71,90%. Persentase tersebut masih di bawah target BPK sebesar 75%. Jika dirinci berdasarkan rekomendasi, jumlah rekomendasi yang selesai ditindaklanjuti *auditee* baru sebanyak 632.389 rekomendasi atau 80,53%. Sedangkan rekomendasi yang belum ditindaklanjuti dan belum selesai ditindaklanjuti total sebanyak 145.250 rekomendasi atau 18,50%. Adapun rekomendasi yang tidak dapat ditindaklanjuti oleh *auditee* sebanyak 7.618 rekomendasi atau 0,97%. Di sisi lain, hasil survei kepuasan yang dilakukan BPK pada tahun 2020 – 2024 menunjukkan bahwa *auditee* merasa sangat puas terhadap kinerja BPK (Renstra BPK, 2025).

Fenomena tersebut memperlihatkan adanya paradoks antara tingginya kepuasan *auditee* terhadap layanan audit BPK dengan belum optimalnya implementasi rekomendasi audit. Menurut Tam (2000), kualitas layanan yang unggul seharusnya berdampak positif pada kepuasan pelanggan dan niat berperilaku (*intentions*) yang diharapkan. Sedangkan menurut Dain & Rahmat (2017), kualitas audit seharusnya berpengaruh terhadap intensi klien atau *auditee* untuk menjalankan rekomendasi yang diberikan auditor. Namun, kondisi empiris pada audit sektor publik menunjukkan hubungan tersebut belum sepenuhnya terjadi. Hal ini mengindikasikan bahwa terdapat faktor-faktor tertentu yang memengaruhi hubungan antara kualitas layanan audit dan perilaku *auditee* dalam melaksanakan rekomendasi hasil audit.

Berbagai penelitian sebelumnya menunjukkan bahwa kualitas layanan audit berpengaruh terhadap kepuasan klien maupun niat berperilaku. Namun demikian, sebagian besar penelitian tersebut dilakukan oleh kantor akuntan publik atau audit sektor swasta, sehingga karakteristik hubungan auditor – *auditee* berbeda dengan audit sektor publik yang memiliki kewajiban hukum untuk menindaklanjuti rekomendasi audit. Selain itu, penelitian mengenai kualitas audit pada umumnya lebih banyak menitikberatkan pada aspek teknis audit, seperti independensi auditor, kompetensi auditor, kepatuhan terhadap standar

pemeriksaan, dan kualitas temuan audit. Di sisi lain, penelitian mengenai dimensi kualitas layanan audit dari perspektif *auditee* masih relatif terbatas, khususnya pada sektor publik.

Dalam konteks audit BPK, belum banyak penelitian yang secara khusus membedakan pengaruh keandalan audit (*reliability*) sebagai representasi kualitas teknis dan *assurance* audit sebagai representasi kualitas fungsional terhadap intensi *auditee* untuk melaksanakan rekomendasi audit. Selain itu, peran kepuasan *auditee* sebagai mekanisme mediasi dalam hubungan tersebut masih relatif jarang dikaji. Berdasarkan kesenjangan tersebut, penelitian ini hendak mengembangkan model perilaku *auditee* dengan mengintegrasikan konsep kualitas layanan, kepuasan pelanggan, dan *behavioral intention* pada audit sektor publik.

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis:

1. Pengaruh keandalan (*reliability*) audit BPK terhadap intensi *auditee* dalam menjalankan rekomendasi audit;
2. Pengaruh *assurance* audit BPK terhadap intensi *auditee* dalam menjalankan rekomendasi audit; dan
3. Peran mediasi dari kepuasan *auditee* atas layanan audit BPK terhadap intensi *auditee* dalam menjalankan rekomendasi audit.

METODE

Penelitian ini merupakan penelitian dengan jenis kuantitatif yang bertujuan menguji hubungan antar variabel melalui pengumpulan data numerik dan analisis statistik (Creswell, 2003). Pendekatan kuantitatif digunakan karena penelitian ini bertujuan menguji hubungan kausal antarvariabel. Melalui analisis statistik, pendekatan ini memungkinkan pengujian hipotesis secara objektif dan terukur (Priadana & Sunarsi, 2021). Variabel yang digunakan dalam penelitian terdiri dari variabel eksogen, endogen dan mediasi. Variabel eksogen dalam penelitian ini menggunakan dimensi SERVQUAL dari Parasuraman et al. (1988) berupa *reliability* (X_1) *assurance* (X_2). Pemilihan kedua dimensi ini didasarkan pada hasil tinjauan pustaka dan penelitian sebelumnya yang menunjukkan bahwa kedua dimensi tersebut memiliki pengaruh signifikan terhadap kepuasan klien pada jasa audit. Variabel endogen yang digunakan dalam penelitian ini adalah Intensi *Auditee* (Y) untuk melaksanakan rekomendasi BPK. Kepuasan *Auditee* atas Manfaat Audit (M) menjadi variabel mediator dalam penelitian ini.

Populasi penelitian adalah pegawai pemerintah daerah yang bertanggung jawab atas tindak lanjut rekomendasi hasil audit BPK, yang terdiri dari kepala perangkat daerah, sekretaris perangkat daerah, kepala bidang, pejabat pengelola keuangan, dan pejabat lain yang memiliki keterlibatan langsung dalam proses penyelesaian rekomendasi hasil pemeriksaan, dengan total sebanyak 206 responden.

Lokasi penelitian ini berada pada pemerintah daerah di Indonesia yang dibagi dalam tiga bagian wilayah untuk memenuhi keterwakilan sampel terhadap persentase tindak lanjut rekomendasi BPK setiap daerah, dengan mempertimbangkan karakteristik geografis dan kapasitas fiskal pemerintah daerah di Indonesia. Dengan kondisi lokasi penelitian yang tersebar, maka teknik pengambilan sampel dilakukan menggunakan pendekatan *stratified sampling*. Pendekatan ini digunakan untuk memperoleh representasi responden yang berasal dari berbagai karakteristik pemerintah daerah sehingga mampu menggambarkan persepsi *auditee* secara lebih komprehensif. Penggunaan teknik tersebut juga dimaksudkan untuk mengurangi potensi bias akibat dominasi responden dari kelompok tertentu. Hal ini sesuai dengan pendapat Brus et al. (2019) yang menjelaskan bahwa diperlukan strategi pengambilan sampel berbasis desain untuk memperkirakan rata-rata atau total populasi dengan memperhitungkan perbedaan-perbedaan yang ada dalam pemilihan lokasi sampel, yang dapat dilakukan melalui pengambilan sampel acak bertingkat (*stratified random sampling*).

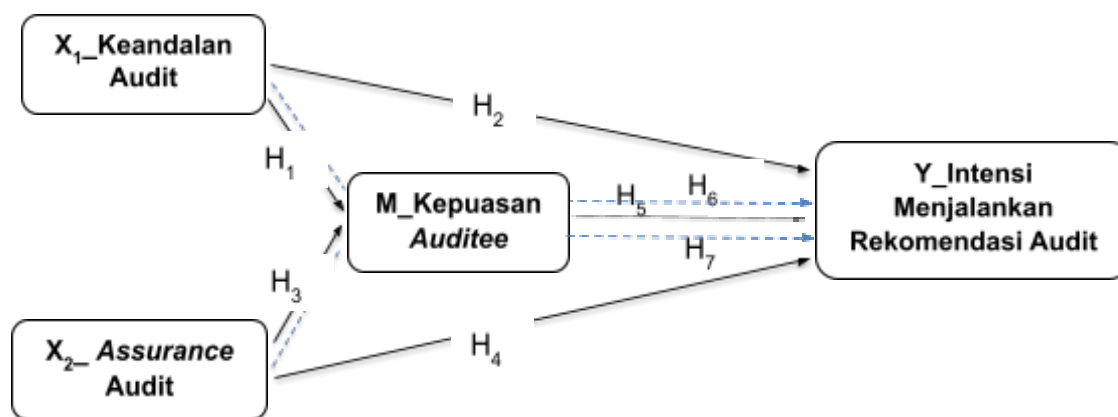
Mengacu pada pendapat Brus et al. (2019), pemilihan sampel pada penelitian ini dilakukan pada sembilan pemerintah daerah yang tersebar pada sembilan lokasi terpilih, yang dibagi ke dalam tiga wilayah yaitu wilayah Indonesia bagian Barat, Tengah dan Timur sebagai berikut.

Tabel 1. Sampel Lokasi Penelitian

No.	Wilayah	Sampel Pemerintah Daerah
1.	Barat	Provinsi DKI Jakarta, Kabupaten Musi Rawas Utara, Kabupaten Ogan Komering Ulu Timur, dan Kota Lubuk Linggau
2.	Tengah	Kota Surakarta, Kabupaten Boyolali
3.	Timur	Kabupaten Pulau Taliabu, Kabupaten Pulau Morotai, dan Kabupaten Halmahera Utara

Sumber: data penelitian, diolah

Berdasarkan fenomena dan kesenjangan penelitian yang telah diuraikan sebelumnya, penelitian ini mengembangkan model konseptual berupa kerangka konseptual sebagai berikut.



Keterangan:

— : Pengaruh Langsung (H1, H2, H3, H4, H5)

- - - : Pengaruh Mediasi (H6, H7)

Gambar 1. Kerangka Konseptual

Tahapan analisis data dilakukan melalui dua tahap utama, yaitu evaluasi model pengukuran (*outer model*) dan evaluasi model struktural (*inner model*). Evaluasi model pengukuran dilakukan untuk memastikan bahwa indikator yang digunakan mampu mengukur konstruk/variabel penelitian secara valid dan reliabel. Pengujian validitas konvergen dilakukan melalui nilai *outer loading* dan *Average Variance Extracted* (AVE). Nilai *outer loading* diharapkan berada di atas 0,70, sedangkan nilai AVE minimal sebesar 0,50.

Pengujian reliabilitas dilakukan menggunakan nilai *Cronbach's Alpha* dan *Composite Reliability*. Konstruk dinyatakan reliabel apabila memiliki nilai *Cronbach's Alpha* lebih besar dari 0,70 serta *Composite Reliability* di atas 0,70. Agar dapat diolah dengan aplikasi smartPLS, setiap indikator diberi kode sebagai berikut.

Tabel 2. Kode dan Jumlah Indikator

Variabel	Indikator	Kode	Kode per Indikator	Total
Keandalan Audit (X ₁)	Independensi Auditor	KA	KA.1 – KA.8	25
	Integritas Auditor	KA	KA.9 – KA.16	

Variabel	Indikator	Kode	Kode per Indikator	Total
Assurance Audit (X ₂)	Profesionalisme Auditor	KA	KA.17 – KA.22	21
	Kualitas Rekomendasi	KA	KA.23 – KA.25	
	Komunikasi Audit	AA	AA.1 – AA.6	
	Responsivitas	AA	AA.7 – AA.10	
	Pemahaman Terhadap Auditee	AA	AA.11 – AA.15	
	Pengetahuan dan Sikap	AA	AA.16 – AA.21	
Kepuasan Auditee (M)	Kepuasan	P	P.1 – P.4	4
Intensi Melaksanakan Rekomendasi (Y)	Intensi	I	I.1 – I.3	3

Sumber: data penelitian, diolah

HASIL DAN PEMBAHASAN

Karakteristik Responden

Jumlah data yang dapat diolah sebanyak 206 responden PNS pemerintah daerah yang terlibat langsung dalam pengelolaan keuangan daerah. Karakteristik responden meliputi jenis kelamin, usia, lokasi pemerintah daerah, dan frekuensi keterlibatan dengan audit BPK.

Karakteristik responden berdasarkan jenis kelamin dan umur dijelaskan pada tabel berikut.

Tabel 3. Data Responden Berdasarkan Jenis Kelamin dan Usia

Jenis Kelamin	Jumlah	Usia	Jumlah
Laki-laki	137	< 25 tahun	1
Perempuan	69	25 – 30 tahun	10
		30 – 40 tahun	54
		> 40 tahun	141
Total	206		206

Sumber: data penelitian, diolah

Sementara itu, karakteristik responden berdasarkan lokasi pemerintah daerah dan jumlah keterlibatan dengan audit BPK dijelaskan pada tabel berikut.

Tabel 4. Data Responden Berdasarkan Lokasi

Lokasi	Jumlah	Frekuensi Terlibat Pada Audit BPK	Jumlah
Pemerintah Provinsi DKI Jakarta	14	1 kali	52
Pemerintah Kabupaten Musi Rawas Utara	17	2 – 3 kali	100
Pemerintah Kabupaten Ogan Komering Ulu Timur	16	> 3 kali	54
Pemerintah Kota Lubuk Linggau	8		
Pemerintah Kota Surakarta	27		
Pemerintah Kabupaten Boyolali	10		
Pemerintah Kabupaten Pulau Taliabu	98		
Pemerintah Kabupaten Pulau Morotai	3		
Pemerintah Kabupaten Halmahera Utara	10		
Tidak menyebutkan nama lokasi	3		
Total	206		206

Sumber: data penelitian, diolah

Evaluasi Outer Model

Evaluasi model pengukuran dilakukan untuk menguji validitas konvergen, validitas diskriminan, dan reliabilitas konstruk penelitian. Pada tahap awal pengujian dengan aplikasi

smartPLS v4.1.1 ditemukan enam indikator yang memiliki nilai *outer loading* di bawah batas minimum yang dipersyaratkan. Sebanyak enam indikator dieliminasi dari model penelitian karena memiliki nilai *outer loading* $< 0,40$. Indikator tersebut terdiri atas empat indikator pada variabel Keandalan Audit (KA.14, KA.19, KA.24, KA.25) dan dua indikator pada variabel *Assurance* Audit (AA.19, AA.21). Setelah dilakukan eliminasi, seluruh indikator yang tersisa menunjukkan nilai *outer loading* yang memenuhi kriteria pengukuran konstruk, dengan rincian sebagai berikut.

Tabel 5. Hasil *Outer Loading*

Kode	<i>Assurance</i> Audit (X ₂)	Intensi Melaksanakan Rekomendasi (Y)	Keandalan Audit (X ₁)	Kepuasan <i>Auditee</i> (M)
AA.1	0.793			
AA.2	0.751			
AA.3	0.824			
AA.4	0.768			
AA.5	0.839			
AA.6	0.823			
AA.7	0.874			
AA.8	0.815			
AA.9	0.640			
AA.10	0.849			
AA.11	0.680			
AA.12	0.721			
AA.13	0.796			
AA.14	0.834			
AA.15	0.709			
AA.16	0.806			
AA.17	0.866			
AA.18	0.875			
AA.20	0.702			
KA.1			0.755	
KA.2			0.787	
KA.3			0.768	
KA.4			0.744	
KA.5			0.868	
KA.6			0.819	
KA.7			0.840	
KA.8			0.880	
KA.9			0.877	
KA.10			0.842	
KA.11			0.865	
KA.12			0.811	
KA.13			0.767	
KA.15			0.686	
KA.16			0.840	
KA.17			0.865	
KA.18			0.873	
KA.20			0.637	
KA.21			0.838	
KA.22			0.644	
KA.23			0.510	

Kode	<i>Assurance</i> Audit (X_2)	Intensi Melaksanakan Rekomendasi (Y)	Keandalan Audit (X_1)	Kepuasan <i>Auditee</i> (M)
P.1				0.846
P.2				0.846
P.3				0.826
P.4				0.772
I.1	0.677			
I.2	0.863			
I.3	0.869			

Sumber: smartPLS 4 output, (2026)

Berdasarkan hasil *outer loading*, terdapat tujuh indikator dengan *outer loading* antara 0,5 – 0,7 yang masih dipertahankan. Menurut Hair et al. (2022), indikator pada rentang 0,40–0,70 tidak perlu dieliminasi apabila penghapusannya tidak meningkatkan reliabilitas internal maupun validitas konvergen secara berarti. Selain itu, seluruh konstruk dalam penelitian ini telah memenuhi kriteria reliabilitas, sebagaimana ditunjukkan dalam hasil pengujian validitas konvergen dan validitas konstruk, sehingga model pengukuran dinilai layak untuk dilanjutkan ke pengujian model struktural melalui *bootstrapping*.

Validitas Konvergen dan Realibilitas Konstruk

Validitas konvergen dievaluasi menggunakan nilai *Average Variance Extracted* (AVE), sedangkan reliabilitas konstruk dianalisis menggunakan nilai *Cronbach's Alpha* dan *Composite Reliability*. Hasil pengujian menunjukkan bahwa seluruh konstruk memenuhi persyaratan validitas konvergen karena memiliki nilai AVE di atas 0,50. Nilai AVE Keandalan Audit tercatat sebesar 0,628, *Assurance* Audit sebesar 0,625, Kepuasan *Auditee* sebesar 0,677, dan Intensi Melaksanakan Rekomendasi sebesar 0,653.

Selain memenuhi validitas konvergen, seluruh konstruk juga menunjukkan tingkat reliabilitas yang baik. Nilai *Cronbach's Alpha* untuk Keandalan Audit sebesar 0,969, *Assurance* Audit sebesar 0,966, Kepuasan *Auditee* sebesar 0,841, serta Intensi Melaksanakan Rekomendasi sebesar 0,728. Sementara itu, nilai *Composite Reliability* masing-masing konstruk berada pada kisaran 0,848 sampai dengan 0,972. Hasil pengujian secara lengkap disajikan pada Tabel 6 sebagai berikut.

Tabel 6. *Construct Reliability and Validity*

Konstruk	<i>Cronbach's Alpha</i>	<i>Composite Reliability</i>	AVE
Keandalan Audit	0,969	0,972	0,628
<i>Assurance</i> Audit	0,966	0,969	0,625
Kepuasan <i>Auditee</i>	0,841	0,893	0,677
Intensi Melaksanakan Rekomendasi	0,728	0,848	0,653

Sumber: smartPLS 4 output, (2026)

Nilai reliabilitas tersebut mengindikasikan bahwa instrumen penelitian memiliki tingkat konsistensi internal yang sangat baik sehingga layak digunakan untuk pengujian model struktural.

Evaluasi *Inner Model*

Evaluasi model struktural dilakukan menggunakan nilai koefisien determinasi (*R-square*) untuk mengetahui kemampuan model dalam menjelaskan variasi konstruk endogen. Hasil evaluasi secara lengkap disajikan pada Tabel 7 berikut ini.

Tabel 6. Construct Reliability and Validity

Variabel Endogen	R ²
Kepuasan <i>Auditee</i> (M)	0,426
Intensi Melaksanakan Rekomendasi (Y)	0,744

Sumber: smartPLS 4 output, (2026)

Tabel di atas menunjukkan bahwa nilai *R-square* untuk Kepuasan *Auditee* adalah sebesar 0,426. Nilai tersebut menunjukkan bahwa Keandalan Audit dan *Assurance* Audit mampu menjelaskan variasi Kepuasan *Auditee* sebesar 42,6 persen, sedangkan sisanya dijelaskan oleh faktor lain di luar model penelitian.

Sementara itu, nilai *R-square* untuk Intensi Melaksanakan Rekomendasi sebesar 0,744. Hasil ini menunjukkan bahwa model penelitian memiliki kemampuan penjelasan yang kuat, karena sebesar 74,4 persen variasi Intensi Melaksanakan Rekomendasi dapat dijelaskan oleh variabel Keandalan Audit, *Assurance* Audit, dan Kepuasan *Auditee*. Menurut Hair et al. (2021), nilai *R-square* di atas 0,75 dapat dikategorikan sebagai model yang kuat, sedangkan nilai mendekati 0,50 menunjukkan kemampuan penjelasan moderat. Dengan demikian, model penelitian ini dapat dinilai memiliki kemampuan prediktif yang baik.

Pengujian Hipotesis

Pengujian hipotesis dilakukan menggunakan prosedur bootstrapping dengan memperhatikan nilai koefisien jalur (*path coefficient*), *t-statistic*, dan *p-value*. Hasil pengujian menunjukkan bahwa pengaruh Keandalan Audit terhadap Kepuasan *Auditee* tidak signifikan dengan nilai koefisien sebesar 0,054, nilai *t-statistic* sebesar 0,388, dan *p-value* sebesar 0,698. Dengan demikian, hipotesis pertama tidak dapat diterima.

Tabel 8. Hasil Pengujian Hipotesis

Hipotesis	Koefisien (β)	<i>t-statistic</i>	<i>p-value</i>	Keputusan
H1	0,054	0,388	0,698	Ditolak
H2	0,194	1,408	0,159	Ditolak
H3	0,605	6,116	0,000	Diterima
H4	0,501	3,376	0,001	Diterima
H5	0,254	3,204	0,001	Diterima
H6	0,014	0,376	0,707	Ditolak
H7	0,154	2,679	0,007	Diterima

Sumber: smartPLS 4 output, (2026)

Pembahasan

1. Pengaruh Keandalan Audit terhadap Kepuasan *Auditee*

Hasil pengujian menunjukkan bahwa keandalan audit tidak berpengaruh signifikan terhadap kepuasan *auditee*. Temuan ini mengindikasikan bahwa independensi auditor, integritas, profesionalisme, dan kualitas rekomendasi belum menjadi faktor utama yang menentukan tingkat kepuasan *auditee*.

Dalam praktik audit sektor publik, indikator independensi, integritas, dan profesionalisme auditor cenderung dipersepsikan sebagai karakteristik yang memang sudah seharusnya dimiliki oleh auditor BPK. Dengan kata lain, *auditee* menganggap atribut tersebut sebagai kondisi dasar (*basic requirement*) yang keberadaannya tidak secara otomatis meningkatkan kepuasan.

Temuan ini sejalan dengan pendekatan *expectancy-disconfirmation theory* yang menyatakan bahwa kepuasan akan meningkat apabila kinerja yang diterima melebihi ekspektasi awal pengguna layanan (Yüksel & Rimmington (1998); Mcquitty et al. (2000)). Ketika independensi, integritas, dan profesionalisme auditor telah dipersepsikan sebagai suatu keniscayaan, maka keberadaan atribut tersebut tidak lagi memberikan pengaruh yang besar terhadap kepuasan.

Temuan ini memperkuat konsep *functional quality* dan *technical quality* dalam teori ServQual dari Grönroos (1984), dimana kualitas layanan tidak hanya ditentukan dari aspek teknis, namun juga aspek fungsional.

2. Pengaruh Keandalan Audit terhadap Intensi Melaksanakan Rekomendasi

Pengujian hipotesis menunjukkan bahwa keandalan audit tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap intensi *auditee* untuk melaksanakan rekomendasi audit. Temuan ini menunjukkan bahwa rekomendasi yang disusun secara teknis baik belum tentu mendorong peningkatan komitmen organisasi dalam melaksanakan tindak lanjut hasil pemeriksaan.

Temuan ini menunjukkan bahwa kualitas audit tidak berpengaruh untuk mendorong niat *auditee* dalam melaksanakan rekomendasi audit. *Auditee* dalam menjalankan rekomendasi audit tidak hanya mempertimbangkan apakah audit dilakukan secara independen, berintegritas dan profesional, namun juga mempertimbangkan faktor lain di luar hal teknis. Faktor tersebut antara lain berupa pemahaman *auditee* terhadap rekomendasi yang diberikan BPK (Pongoliu et al., 2017) dan faktor komunikasi antara auditor dan *auditee* selama proses pemeriksaan berlangsung (Baldacchino et al., 2022).

Hal ini sejalan dengan pendapat Zeithaml et al. (1996), dimana intensi perilaku tidak hanya dipengaruhi persepsi kualitas layanan, tetapi juga dipengaruhi oleh kepuasan dan relational *value* yang dirasakan pengguna layanan. Selain itu, temuan juga mendukung teori kualitas layanan dari Grönroos (1984).

3. Pengaruh Assurance Audit terhadap Kepuasan Auditee

Hasil penelitian menunjukkan bahwa *assurance* audit berpengaruh positif dan signifikan terhadap kepuasan *auditee*. Temuan ini mengindikasikan bahwa komunikasi audit, responsivitas auditor, pemahaman terhadap kondisi organisasi, serta pengetahuan dan sikap auditor penting dalam membentuk persepsi positif *auditee* terhadap audit BPK.

Konsep *assurance* dalam SERVQUAL berkaitan dengan kemampuan penyedia layanan untuk menumbuhkan rasa percaya, keyakinan, dan kenyamanan bagi pengguna layanan (Kotler & Keller, 2016). Dalam konteks audit sektor publik, *assurance* audit tidak hanya mencerminkan kemampuan teknis auditor, tetapi juga kemampuan auditor dalam menjalin hubungan profesional yang konstruktif dengan *auditee*.

Auditee cenderung merasa lebih puas ketika auditor mampu berkomunikasi dengan baik, memahami karakteristik organisasi, serta memiliki pengetahuan dan sikap yang baik selama proses audit berlangsung. Kondisi tersebut menunjukkan bahwa kualitas hubungan interpersonal antara auditor dan *auditee* memiliki peranan yang sangat penting dalam membangun kepuasan.

Temuan penelitian ini mendukung konsep *relationship marketing* dari Berry (2002) dan Grönroos (1994), bahwa keberhasilan suatu organisasi tidak hanya ditentukan oleh kemampuan menghasilkan produk atau jasa yang berkualitas, tetapi juga kemampuan dalam membangun hubungan jangka panjang dengan seluruh pihak yang berkepentingan. Hubungan jangka panjang tersebut diperlukan agar BPK dapat memastikan bahwa rekomendasi audit yang diberikan dapat dijalankan secara efektif oleh *auditee*. Selain itu, temuan ini mendukung penelitian Handoko & Widuri (2016) dan Baldacchino et al. (2022) yang menyatakan bahwa faktor *functional quality* berupa komunikasi menjadi kunci sukses keberhasilan audit.

4. Pengaruh Assurance Audit terhadap Intensi Melaksanakan Rekomendasi

Assurance audit terbukti berpengaruh signifikan terhadap intensi *auditee* untuk melaksanakan rekomendasi audit. Temuan ini menunjukkan bahwa semakin baik

pengalaman *auditee* selama proses pemeriksaan, maka semakin tinggi pula komitmen organisasi untuk menindaklanjuti rekomendasi yang diberikan.

Komunikasi yang efektif memungkinkan *auditee* memahami urgensi dan manfaat audit serta rekomendasi yang diberikan auditor. Pemahaman auditor terhadap *auditee* juga memberikan keyakinan bahwa rekomendasi yang diberikan mempertimbangkan kondisi aktual organisasi sehingga lebih mudah diimplementasikan.

Dalam perspektif *Theory of Reasoned Action*, intensi merupakan determinan utama perilaku aktual (Ajzen & Fishbein, 1980). Oleh karena itu, peningkatan kualitas *assurance* audit berpotensi meningkatkan peluang implementasi rekomendasi melalui pembentukan intensi yang lebih kuat pada diri *auditee*.

Temuan ini menunjukkan bahwa auditor tidak hanya berfungsi sebagai *watchdog* semata, tetapi juga sebagai pihak yang dapat membantu organisasi memahami risiko, memperbaiki tata kelola, dan meningkatkan efektivitas pengelolaan sumber daya publik.

5. Pengaruh Kepuasan *Auditee* terhadap Intensi Melaksanakan Rekomendasi

Penelitian ini menunjukkan bahwa kepuasan *auditee* berpengaruh positif terhadap intensi melaksanakan rekomendasi audit. Semakin tinggi tingkat kepuasan *auditee* terhadap proses audit, maka semakin besar pula keinginan untuk melaksanakan rekomendasi hasil pemeriksaan.

Kepuasan mencerminkan evaluasi menyeluruh terhadap pengalaman yang diperoleh selama proses audit (Oliver, 1980). Ketika *auditee* merasa memperoleh manfaat, pengetahuan baru, dan rekomendasi yang relevan, maka akan terbentuk persepsi bahwa audit memberikan nilai tambah bagi organisasi.

Persepsi nilai tambah tersebut mendorong terbentuknya komitmen untuk melakukan perubahan organisasi melalui implementasi rekomendasi audit. Dengan demikian, kepuasan tidak hanya menjadi indikator kualitas layanan, tetapi juga berperan sebagai mekanisme psikologis yang memengaruhi perilaku tindak lanjut hasil pemeriksaan.

Temuan ini juga menunjukkan bahwa implementasi rekomendasi audit sektor publik sangat dipengaruhi oleh persepsi manfaat audit yang dirasakan *auditee*. Oleh karena itu, keberhasilan audit tidak hanya diukur dari banyaknya temuan audit, tetapi juga dari sejauh mana audit mampu memberikan manfaat yang nyata bagi organisasi *auditee*.

Kondisi tersebut di atas memperkuat pendapat Cronin et al. (2000), dimana niat berperilaku secara langsung atau tidak langsung antara lain dipengaruhi oleh *perceived value* yang dirasakan pelanggan.

6. Pengaruh Mediasi Kepuasan *Auditee* terhadap Keandalan Audit dan Intensi Melaksanakan Rekomendasi

Hasil pengujian menunjukkan bahwa kepuasan *auditee* tidak mampu memediasi hubungan antara keandalan audit dan intensi melaksanakan rekomendasi. Temuan tersebut juga menunjukkan bahwa kualitas audit yang bersifat teknis belum cukup untuk menciptakan kepuasan dan niat perilaku *auditee*.

Dalam penelitian ini, indikator keandalan audit seperti independensi, integritas, profesionalisme, dan kualitas rekomendasi memang dipersepsikan baik oleh responden, namun belum mampu secara langsung mendorong intensi *auditee* untuk melaksanakan rekomendasi. Temuan ini memperkuat konsep bahwa dalam jasa audit sektor publik, dimensi *assurance* memiliki peran yang lebih kuat dibandingkan aspek teknis semata dalam membentuk perilaku *auditee*. Temuan ini memperkuat konsep *functional quality* dan *technical quality* dalam teori SERVQUAL dari Grönroos (1984), dimana kualitas layanan tidak hanya ditentukan dari aspek teknis, namun juga aspek fungsional.

7. Pengaruh Mediasi *Kepuasan Auditee* terhadap Keandalan Audit dan Intensi Melaksanakan Rekomendasi

Hasil pengujian menunjukkan bahwa kepuasan *auditee* mampu memediasi secara signifikan hubungan antara *assurance* audit dan intensi *auditee* untuk melaksanakan rekomendasi audit. Hal ini juga menunjukkan bahwa *assurance* audit tidak hanya berpengaruh langsung terhadap intensi *auditee*, tetapi juga meningkatkan kepuasan *auditee* yang selanjutnya mendorong niat untuk melaksanakan rekomendasi audit.

Dalam konteks audit sektor publik, temuan ini menunjukkan bahwa komunikasi, responsivitas, pemahaman terhadap kondisi organisasi, pengetahuan dan sikap auditor menjadi faktor penting dalam membentuk pengalaman audit yang positif. Hal tersebut selanjutnya akan membentuk kepuasan *auditee* atas manfaat audit, dan pada akhirnya *auditee* akan lebih menerima rekomendasi audit dan memiliki komitmen lebih tinggi untuk melaksanakannya.

Temuan ini memperkuat penelitian Tam (2000) dan Dain & Rahmat (2017) yang menjelaskan bahwa *assurance* menjadi dimensi penting dalam menentukan kualitas layanan dan membentuk kepuasan dan behavioral intention pelanggan terhadap suatu layanan.

Temuan (*novelty*) penelitian ini memberikan kontribusi baru terhadap pengembangan literatur pemasaran jasa sektor publik, khususnya dalam konteks layanan audit eksternal pemerintah oleh BPK. Berbeda dengan penelitian pemasaran jasa yang umumnya menempatkan kualitas teknis (*technical quality*) sebagai determinan utama kepuasan pengguna layanan, penelitian ini menunjukkan bahwa pada layanan audit sektor publik, kepuasan *auditee* justru lebih dipengaruhi oleh aspek *assurance* audit yang merepresentasikan *functional quality*. Sementara itu, keandalan audit yang mencerminkan independensi, integritas, profesionalisme, dan kualitas rekomendasi tidak terbukti berpengaruh signifikan terhadap kepuasan maupun intensi *auditee* untuk melaksanakan rekomendasi audit. Temuan ini mengindikasikan bahwa atribut teknis audit dipersepsikan sebagai *basic requirement* atau *hygiene factor*, yaitu prasyarat yang harus dimiliki auditor, tetapi keberadaannya belum cukup untuk meningkatkan kepuasan maupun mendorong niat berperilaku *auditee*. Sebaliknya, komunikasi yang efektif, responsivitas auditor, pemahaman terhadap karakteristik organisasi, serta kemampuan membangun hubungan profesional yang didasarkan pada pengetahuan dan sikap selama proses audit, menjadi faktor yang mampu menciptakan kepuasan dan meningkatkan intensi pelaksanaan rekomendasi. Dengan demikian, penelitian ini memperluas penerapan konsep SERVQUAL, *expectancy-disconfirmation theory*, dan konsep *technical quality-functional quality* Grönroos ke dalam konteks audit sektor publik, sekaligus menunjukkan bahwa keberhasilan layanan audit BPK tidak hanya ditentukan oleh kualitas hasil pemeriksaan, tetapi juga oleh kualitas interaksi antara auditor dan *auditee* selama proses audit berlangsung.

KESIMPULAN DAN SARAN

Kesimpulan

Berdasarkan temuan penelitian, dapat disimpulkan sebagai berikut:

1. Keandalan audit yang mencerminkan independensi, integritas dan profesionalisme auditor, serta kualitas rekomendasi audit tidak terbukti berpengaruh signifikan terhadap kepuasan maupun intensi *auditee* untuk melaksanakan rekomendasi audit;
2. *Assurance* audit merupakan faktor yang paling dominan dalam membentuk kepuasan *auditee* maupun intensi untuk melaksanakan rekomendasi audit. Aspek komunikasi audit, responsivitas auditor, pemahaman auditor terhadap karakteristik organisasi, serta pengetahuan dan sikap auditor memiliki kontribusi yang lebih besar dalam membentuk

persepsi positif *auditee* dibandingkan aspek teknis audit semata. Kondisi tersebut menunjukkan bahwa kualitas hubungan yang terbangun selama proses pemeriksaan memiliki peran penting dalam mendorong keberhasilan implementasi rekomendasi hasil pemeriksaan; dan

3. Kepuasan *auditee* berpengaruh positif terhadap intensi untuk melaksanakan rekomendasi audit. Kepuasan *auditee* terbukti mampu memediasi hubungan antara *assurance* audit dan intensi menjalankan rekomendasi audit, namun tidak mampu memediasi hubungan antara keandalan audit dan intensi melaksanakan rekomendasi.

Keterbatasan

Penelitian ini masih memiliki keterbatasan karena menggunakan pendekatan berbasis persepsi responden serta belum memasukkan faktor-faktor organisasi lainnya yang berpotensi memengaruhi implementasi rekomendasi audit, seperti komitmen pimpinan, budaya organisasi, kapasitas sumber daya manusia, maupun dukungan regulasi. Oleh karena itu, penelitian selanjutnya disarankan untuk mengembangkan model penelitian dengan menambahkan variabel-variabel tersebut sehingga diperoleh pemahaman yang lebih komprehensif mengenai faktor-faktor yang memengaruhi keberhasilan tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan.

Saran

Penelitian ini hanya menggunakan dua dimensi SERVQUAL, yaitu *reliability* dan *assurance* sebagai representasi kualitas layanan audit. Oleh karena itu, penelitian selanjutnya disarankan untuk menambahkan dimensi lain seperti *empathy*, *responsiveness* dan *tangibles* agar dapat memberikan gambaran yang lebih komprehensif mengenai kualitas layanan audit sektor publik. Penelitian selanjutnya juga disarankan menggunakan pendekatan *mixed methods* atau wawancara mendalam agar dapat memperoleh pemahaman yang lebih komprehensif mengenai faktor-faktor yang memengaruhi kepuasan *auditee* dan implementasi rekomendasi audit dalam konteks audit sektor publik.

Kontribusi Author

Penulis pertama bertanggung jawab dalam perumusan penelitian, pengumpulan data, analisis data, dan penyusunan naskah. Penulis kedua dan ketiga berkontribusi dalam pengembangan kerangka konseptual, interpretasi hasil penelitian, serta proses penelaahan dan penyempurnaan naskah. Seluruh penulis telah membaca dan menyetujui versi akhir naskah untuk diterbitkan.

REFERENSI

- Ajzen, Icek., & Fishbein, Martin. (1980). *Understanding attitudes and predicting social behavior*. Prentice-Hall.
- Baldacchino, P. J., Vassallo, J., Tabone, N., Ellul, L., & Grima, S. (2022). Communication Barriers between External Auditors and Client/Management: A Maltese Perspective**. In *European Research Studies Journal: XXV* (Number 3). <https://www.um.edu.mt/library/oar/handle/123456789/103836>
- Brus, D. J., Yang, L., & Zhu, A. X. (2019). Accounting for differences in costs among sampling locations in optimal stratification. *European Journal of Soil Science*, 70(1), 200–212. <https://doi.org/10.1111/ejss.12731>
- Creswell, J. W. . (2003). *Research Design: Qualitative, Quantitative, and Mixed Methods Approaches*. Sage Publications.
- Cronin, J. J., Brady, M. K., & Hult, G. T. M. (2000). Assessing the effects of quality, value, and customer satisfaction on consumer behavioral intentions in service environments. *Journal of Retailing*, 76(2), 193–218. [https://doi.org/10.1016/S0022-4359\(00\)00028-2](https://doi.org/10.1016/S0022-4359(00)00028-2)

- Dain, N., & Rahmat, M. M. (2017). Factors Influencing Public Sector Auditees on Implementing Audit Recommendations. *Jurnal Pengurusan*, 51(1), 1–14. <https://doi.org/10.17576/pengurusan-2018-51-17>
- Grönroos, C. (1984). A Service Quality Model and its Marketing Implications. *European Journal of Marketing*, 18(4), 36–44. <https://doi.org/10.1108/EUM00000000004784>
- Hair, J. F. ., Hult, G. T. M. ., Ringle, C. M. ., & Sarstedt, Marko. (2022). *A primer on partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM)*. SAGE Publications, Inc.
- Hair, J. F. ., Hult, G. T. M. ., Ringle, C. M. ., Sarstedt, Marko., Danks, N. P. ., & Ray, Soumya. (2021). *Partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM) using R : a workbook*. Springer.
- Handoko, B. L., & Widuri, R. (2016). The impact of auditor communication and due professional care on client responses to inquiries for successful audit process. *2016 International Conference on Information Management and Technology (ICIMTech)*, 296–300. <https://doi.org/10.1109/ICIMTech.2016.7930348>
- IHPS. (2025). *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester II/2025*. <https://www.bpk.go.id/ihps>
- Kotler, P., & Keller, K. L. (2016). *Marketing Management* (Global Edition, Vol. 15e). Pearson.
- Kotler, Philip., & Lee, Nancy. (2008). *Social marketing : influencing behaviors for good*. Sage Publications.
- Mcquitty, S., Finn, A., & Wiley, J. B. (2000). Systematically Varying Consumer Satisfaction Academy of. In *Marketing Science Review* (Number 10). <http://www.amsreview.org/articles/mcquitty10-2000.pdf>
- Oliver, R. L. (1980). A Cognitive Model of the Antecedents and Consequences of Satisfaction Decisions. *Journal of Marketing Research*, 17(4), 460–469. <https://doi.org/10.1177/002224378001700405>
- Parasuraman, A. P., Berry, L. L., & Zeithaml, V. A. (1988). *SERVQUAL: A multiple-Item Scale for measuring consumer perceptions of service quality*. <https://www.researchgate.net/publication/225083802>
- Pongoliu, R. R., Saerang, D., & Manossoh, H. (2017). Analisis Kendala Penyelesaian Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan BPK Pada Pemerintah Provinsi Gorontalo. *JURNAL Riset AKUNTANSI DAN AUDITING “GOODWILL,”* 8(1). <https://doi.org/10.35800/jjs.v8i1.15254>
- Priadana, S., & Sunarsi, D. (2021). Metode Penelitian Kuantitatif. *PascalBooks*.
- Renstra BPK. (2025). *Renstra BPK 2025-2029*. <https://www.bpk.go.id/menu/renstra>
- Tam, J. L. M. (2000). *The Effects of Service Quality, Perceived Value and Customer Satisfaction on Behavioral Intentions*. <http://www.haworthpressinc.com>
- Yüksel, A., & Rimmington, M. (1998). Customer-Satisfaction Measurement. *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, 39(6), 60–70. <https://doi.org/10.1177/001088049803900611>