

BAB I

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Rumah sakit merupakan organisasi pelayanan kesehatan yang memiliki karakteristik operasional kompleks karena harus menjamin ketersediaan berbagai sumber daya medis secara berkelanjutan untuk mendukung pelayanan kepada pasien. Salah satu sumber daya yang memiliki peran penting dalam operasional rumah sakit adalah persediaan farmasi yang meliputi obat-obatan, vaksin, produk biologis, narkotika, psikotropika, serta bahan medis habis pakai (BMHP). Persediaan tersebut tidak hanya berfungsi sebagai penunjang pelayanan kesehatan, tetapi juga merupakan aset lancar yang memiliki nilai material dalam laporan keuangan rumah sakit.

Dari perspektif keuangan, biaya obat diketahui menyumbang sekitar 40–50% dari total biaya operasional rumah sakit di Indonesia (Amalia *dkk.*, 2026). Proporsi tersebut menunjukkan bahwa pengelolaan persediaan farmasi memiliki pengaruh yang signifikan terhadap efisiensi operasional maupun kewajaran penyajian laporan keuangan rumah sakit. Kesalahan dalam pencatatan, pengukuran, maupun pengendalian persediaan farmasi berpotensi menimbulkan salah saji material yang dapat memengaruhi pengambilan keputusan oleh para pemangku kepentingan.

Berbeda dengan persediaan pada sektor manufaktur atau perdagangan pada umumnya, persediaan farmasi rumah sakit memiliki karakteristik yang lebih kompleks karena dipengaruhi oleh berbagai aspek klinis, regulasi, dan keselamatan pasien. Dari

aspek klinis, sebagian produk farmasi memiliki masa simpan terbatas, memerlukan pengendalian tanggal kedaluwarsa yang ketat, serta membutuhkan kondisi penyimpanan khusus seperti sistem rantai dingin (*cold chain*) untuk vaksin dan produk biologis tertentu. Dari aspek regulasi, pengelolaan persediaan farmasi diatur oleh berbagai ketentuan yang mengatur proses pengadaan, penyimpanan, distribusi, pelaporan, hingga pemusnahan obat. Sementara itu, dari aspek keselamatan pasien, kegagalan dalam mengendalikan persediaan farmasi dapat menyebabkan terjadinya kekosongan obat, penggunaan obat kedaluwarsa, maupun kesalahan pemberian obat yang berpotensi membahayakan pasien.

Karakteristik tersebut menunjukkan bahwa persediaan farmasi rumah sakit tidak hanya memiliki nilai ekonomi, tetapi juga mengandung risiko operasional, hukum, dan pelayanan yang saling berkaitan. Oleh karena itu, keberadaan fisik persediaan saja tidak cukup untuk menjamin kewajaran nilai persediaan dalam laporan keuangan, karena kondisi penyimpanan, kepatuhan terhadap regulasi, serta kelayakan penggunaan obat turut menentukan manfaat ekonominya. Kondisi tersebut menjadikan pemeriksaan persediaan farmasi, khususnya melalui prosedur *stock opname*, memiliki tingkat kompleksitas yang lebih tinggi dibandingkan pemeriksaan persediaan pada sektor industri lainnya (PSAK 14; Permenkes No. 72 Tahun 2016; BPOM No. 24 Tahun 2021).

Kompleksitas pengelolaan persediaan farmasi tersebut menuntut rumah sakit untuk menerapkan sistem penyimpanan, pencatatan, dan pengendalian yang sesuai dengan standar kefarmasian. Namun, berbagai penelitian menunjukkan bahwa tingkat

kepatuhan terhadap ketentuan tersebut masih belum optimal pada sejumlah rumah sakit di Indonesia. Penelitian oleh Tuloli *dkk.* (2024) menemukan bahwa tingkat kesesuaian penyimpanan narkotika dan psikotropika di RSUD Toto Kabila masing-masing hanya mencapai 69,2%, dengan masih ditemukannya penyimpanan narkotika yang tidak dipisahkan sesuai ketentuan. Penelitian Rahmawati *dkk.* (2025) juga menunjukkan bahwa tingkat kesesuaian penyimpanan narkotika di salah satu rumah sakit di Tangerang baru mencapai 79%, sedangkan penelitian Kurniawati *dkk.* (2026) melaporkan bahwa tingkat kesesuaian penyimpanan *high alert medication* (HAM) di RSUD Cibinong pada kondisi awal hanya sebesar 49,93% sebelum dilakukan perbaikan sistem pengelolaan.

Temuan-temuan tersebut menunjukkan bahwa ketidaksesuaian dalam pengelolaan persediaan farmasi masih terjadi pada berbagai rumah sakit dengan karakteristik yang berbeda. Kondisi tersebut tidak hanya meningkatkan risiko terhadap mutu pelayanan kesehatan, tetapi juga berpotensi memengaruhi kewajaran penyajian persediaan dalam laporan keuangan. Persediaan yang disimpan tidak sesuai ketentuan berisiko mengalami penurunan mutu, kehilangan manfaat ekonomi, maupun penyimpangan dalam proses distribusi sehingga berpotensi menimbulkan salah saji atas keberadaan (*existence*), penilaian (*valuation*), maupun kelengkapan (*completeness*) persediaan. Oleh karena itu, persediaan farmasi merupakan salah satu area dengan risiko inheren yang tinggi dan memerlukan perhatian khusus dalam pelaksanaan prosedur *stock opname*.

Pemilihan persediaan farmasi sebagai objek penelitian ini didasarkan pada kombinasi tiga pertimbangan, yaitu materialitas, risiko, dan kompleksitas, yang secara bersama-sama tidak dimiliki oleh jenis persediaan rumah sakit lainnya. Dari sisi materialitas, sebagaimana telah diuraikan sebelumnya, biaya obat merepresentasikan proporsi yang signifikan dari total biaya operasional rumah sakit, sehingga salah saji pada area ini berpotensi memberikan dampak langsung terhadap kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan. Dari sisi risiko, persediaan farmasi bersifat heterogen dengan tingkat kerentanan yang berbeda-beda untuk setiap kelompoknya, mulai dari obat reguler, narkotika dan psikotropika yang diatur secara ketat, obat sitostatika yang memerlukan penanganan khusus, hingga produk rantai dingin (cold chain) yang rentan mengalami kerusakan akibat kegagalan suhu penyimpanan, sehingga tidak dapat diperiksa dengan satu pendekatan yang seragam sebagaimana persediaan barang dagang pada umumnya. Dari sisi kompleksitas, temuan-temuan di atas menunjukkan bahwa pengelolaan persediaan farmasi mempertemukan aspek akuntansi, aspek klinis, dan aspek regulasi kefarmasian secara bersamaan, sehingga pemeriksaannya menuntut pemahaman lintas disiplin yang tidak selalu tercakup dalam praktik audit persediaan konvensional. Kombinasi ketiga karakteristik tersebut menjadikan persediaan farmasi sebagai objek penelitian yang relevan dan layak dikaji secara mendalam, khususnya dalam merancang prosedur pemeriksaan yang sesuai dengan profil risikonya.

Kompleksitas karakteristik persediaan farmasi serta masih ditemukannya ketidaksesuaian dalam praktik pengelolaannya mendorong pemerintah menetapkan berbagai regulasi yang mengatur setiap tahapan pengelolaan obat di rumah sakit.

Pengelolaan narkotika dan psikotropika diatur melalui Undang-Undang Nomor 35 Tahun 2009 tentang Narkotika, yang mewajibkan penyimpanan, pencatatan, serta pengawasan secara khusus. Ketentuan tersebut kemudian diperjelas melalui Peraturan Menteri Kesehatan Nomor 5 Tahun 2023 yang mengatur tata kelola narkotika, psikotropika, dan prekursor farmasi, termasuk kewajiban penyimpanan dalam lemari khusus berkunci ganda serta pelaporan secara berkala melalui Sistem Pelaporan Narkotika dan Psikotropika (SIPNAP). Selain itu, Peraturan BPOM Nomor 24 Tahun 2021 mengatur pengawasan pengelolaan obat, bahan obat, narkotika, psikotropika, dan prekursor farmasi di fasilitas pelayanan kefarmasian, sedangkan Peraturan Menteri Kesehatan Nomor 72 Tahun 2016 menetapkan standar pelayanan kefarmasian di rumah sakit yang mencakup pengadaan, penyimpanan, distribusi, pemantauan, hingga pemusnahan sediaan farmasi. Dengan demikian, pengelolaan persediaan farmasi tidak hanya ditujukan untuk menjaga ketersediaan obat, tetapi juga untuk menjamin mutu, keamanan, ketertelusuran, dan kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan.

Keberadaan berbagai regulasi tersebut menunjukkan bahwa kepatuhan terhadap ketentuan kefarmasian merupakan bagian yang tidak dapat dipisahkan dari pengelolaan persediaan farmasi rumah sakit. Persediaan yang secara fisik masih tersedia belum tentu dapat diakui memiliki manfaat ekonomi apabila penyimpanan, distribusi, atau pengelolaannya tidak memenuhi ketentuan yang berlaku. Sebagai contoh, obat yang mengalami *cold chain breach*, narkotika yang tidak terdokumentasi sesuai ketentuan, atau obat yang telah kedaluwarsa namun masih tercatat sebagai

persediaan aktif berpotensi kehilangan nilai ekonominya dan menimbulkan risiko salah saji dalam laporan keuangan. Oleh karena itu, kepatuhan terhadap regulasi kefarmasian menjadi salah satu aspek yang perlu dipertimbangkan dalam pemeriksaan persediaan farmasi, karena berkaitan erat dengan keberadaan, kondisi, serta penilaian persediaan sebagai aset rumah sakit.

Keberadaan berbagai regulasi tersebut memiliki implikasi langsung terhadap pelaksanaan audit atas persediaan farmasi rumah sakit. Dalam audit laporan keuangan, auditor eksternal bertanggung jawab memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat sebagai dasar dalam memberikan opini atas kewajaran laporan keuangan. Tanggung jawab tersebut diatur dalam berbagai Standar Audit (SA), antara lain SA 315 (Revisi 2021) yang mewajibkan auditor memperoleh pemahaman atas entitas dan lingkungannya untuk mengidentifikasi serta menilai risiko salah saji material, SA 250 yang mengharuskan auditor mempertimbangkan dampak ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan terhadap laporan keuangan, serta SA 501 yang mengatur prosedur spesifik atas persediaan melalui kehadiran auditor dalam pelaksanaan *stock opname*. Selain itu, SA 500 menegaskan bahwa opini auditor harus didukung oleh bukti audit yang cukup dan tepat, SA 240 mengatur tanggung jawab auditor dalam merespons risiko kecurangan, sedangkan SA 620 mengatur penggunaan pekerjaan tenaga ahli apabila penugasan audit memerlukan kompetensi khusus di luar keahlian auditor. Dengan demikian, Standar Audit telah memberikan kerangka umum bagi auditor untuk merencanakan dan melaksanakan pemeriksaan atas persediaan, termasuk persediaan farmasi rumah sakit.

Secara teoritis, kebutuhan akan program pemeriksaan khusus tersebut dapat dijelaskan melalui pendekatan audit berbasis risiko (risk-based audit approach) yang menjadi landasan Standar Audit kontemporer. Pendekatan ini menegaskan bahwa prosedur audit yang dirancang auditor harus bersifat responsif terhadap karakteristik dan tingkat risiko salah saji material yang melekat pada masing-masing area audit (SA 315; SA 330), bukan diterapkan secara seragam pada seluruh entitas maupun seluruh jenis persediaan. Implikasinya, semakin tinggi dan semakin spesifik risiko yang melekat pada suatu objek audit, semakin besar pula kebutuhan akan prosedur pemeriksaan yang dirancang khusus untuk merespons risiko tersebut. Pada persediaan farmasi rumah sakit, risiko yang melekat tidak hanya bersifat finansial, tetapi juga bersifat regulatif dan klinis sebagaimana telah diuraikan sebelumnya, sehingga prosedur stock opname yang bersifat generik berpotensi tidak cukup responsif untuk mendeteksi salah saji yang timbul dari pelanggaran ketentuan kefarmasian. Dengan demikian, program pemeriksaan khusus pada dasarnya merupakan konsekuensi logis dari prinsip kecukupan dan ketepatan bukti audit (SA 500), yang mensyaratkan auditor memperoleh bukti yang relevan dengan karakteristik objek yang diperiksa; semakin spesifik dan berisiko suatu area persediaan, semakin spesifik pula prosedur yang dibutuhkan auditor untuk memperoleh keyakinan memadai atas kewajarannya.

Standar Audit pada dasarnya disusun untuk diterapkan secara umum pada berbagai jenis entitas, sehingga tidak memberikan panduan operasional khusus untuk menangani karakteristik unik persediaan farmasi rumah sakit, seperti pemeriksaan narkotika dan psikotropika, verifikasi cold chain, evaluasi high alert medication,

maupun penelusuran mixing log sitostatika. Akibatnya, auditor harus menerjemahkan sendiri ketentuan dalam Standar Audit ke dalam praktik pemeriksaan, sehingga berpotensi menimbulkan variasi pendekatan antar-penugasan maupun antar-Kantor Akuntan Publik.

Kesenjangan tersebut tercermin pada sejumlah fenomena dan temuan empiris. Penelitian Putra dan Singgih (2024) menunjukkan bahwa pelaksanaan audit persediaan obat di rumah sakit memerlukan pemahaman yang lebih baik terhadap proses bisnis rumah sakit serta regulasi kefarmasian agar auditor mampu merancang prosedur audit yang sesuai dengan risiko yang dihadapi. Rizqi (2024) menjelaskan bahwa prosedur stock opname yang diterapkan oleh Kantor Akuntan Publik pada umumnya masih berpedoman pada prosedur audit persediaan secara umum dan belum mengakomodasi karakteristik khusus persediaan farmasi rumah sakit. Kondisi ini sejalan dengan fenomena di lapangan sebagaimana ditunjukkan oleh temuan Tuloli dkk. (2024), Rahmawati dkk. (2025), dan Kurniawati dkk. (2026) mengenai masih rendahnya tingkat kesesuaian penyimpanan obat berisiko tinggi di sejumlah rumah sakit. Di sisi lain, hingga saat ini belum ditemukan pedoman pemeriksaan operasional yang secara khusus mengintegrasikan ketentuan dalam Standar Audit dengan regulasi kefarmasian ke dalam satu program pemeriksaan yang siap digunakan oleh auditor eksternal.

Berdasarkan kesenjangan tersebut, penelitian ini berangkat dari kebutuhan untuk menjembatani prinsip-prinsip pemeriksaan dalam Standar Audit dengan ketentuan teknis pengelolaan persediaan farmasi dalam regulasi kefarmasian. Penelitian ini tidak dimaksudkan untuk mengevaluasi kepatuhan auditor terhadap

Standar Audit, melainkan untuk merumuskan kebijakan dan program pemeriksaan *stock opname* persediaan farmasi rumah sakit yang mengintegrasikan Standar Audit, regulasi Kementerian Kesehatan dan BPOM, serta karakteristik risiko setiap kelompok persediaan farmasi. Hasil penelitian diharapkan dapat menjadi pedoman operasional yang membantu auditor eksternal dalam merancang dan melaksanakan prosedur pemeriksaan secara lebih sistematis, berbasis risiko, dan sesuai dengan karakteristik persediaan farmasi rumah sakit.

1.2 Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang yang telah diuraikan, pelaksanaan pemeriksaan *stock opname* persediaan farmasi rumah sakit oleh auditor pada Kantor Akuntan Publik belum didukung oleh kebijakan dan program pemeriksaan yang dirancang secara khusus dan terpadu. Kondisi tersebut berpotensi menimbulkan celah prosedural dalam pemeriksaan. Dengan demikian, rumusan masalah dalam penelitian ini adalah:

Bagaimana rancangan kebijakan dan program pemeriksaan *stock opname* persediaan farmasi rumah sakit yang dapat digunakan oleh auditor eksternal dalam memperoleh bukti audit yang memadai sesuai dengan Standar Audit dan regulasi kefarmasian yang berlaku?

1.3 Batasan Masalah

Penelitian ini dibatasi pada penyusunan kebijakan program pemeriksaan *stock opname* persediaan instalasi farmasi rumah sakit yang digunakan oleh auditor eksternal dalam audit laporan keuangan. Pembahasan difokuskan pada penyusunan prosedur

pemeriksaan dengan mengintegrasikan Standar Audit, regulasi kefarmasian, dan karakteristik risiko persediaan instalasi farmasi sebagai dasar perancangan kebijakan dan program pemeriksaan. Untuk menjaga penelitian ini tetap terarah dan tidak melebar dari tujuan awal, penulis membatasi lingkup dan cakupan penelitian sebagai berikut.

1. Penelitian ini menggunakan desain studi kasus tunggal (*single case study*) pada satu objek penelitian, yaitu KAP X, dengan tiga pertimbangan metodologis. Pertama, dari sisi kedalaman data, desain studi kasus tunggal memungkinkan peneliti menelusuri secara mendalam proses, dokumentasi kertas kerja, dan pertimbangan profesional auditor dalam pelaksanaan stock opname persediaan farmasi rumah sakit, kedalaman yang sulit dicapai apabila penelitian dilakukan pada banyak KAP sekaligus dengan keterbatasan waktu dan akses yang ada. Kedua, dari sisi kesesuaian objek, KAP X dipilih secara purposif karena memiliki pengalaman menangani penugasan audit pada klien rumah sakit, sehingga representatif untuk mengungkap bagaimana prosedur stock opname persediaan farmasi dijalankan dalam praktik audit yang nyata. Ketiga, dari sisi tujuan penelitian, keluaran yang ingin dihasilkan berupa rancangan kebijakan dan program pemeriksaan yang bersifat preskriptif, sehingga yang dibutuhkan bukan generalisasi statistik atas praktik seluruh KAP di Indonesia, melainkan generalisasi analitis (*analytical generalization*) yang membangun kerangka prosedur pemeriksaan berbasis temuan kasus mendalam, yang selanjutnya dapat diadaptasi oleh KAP lain dengan karakteristik penugasan serupa. Dengan demikian, temuan

yang diperoleh bersifat kontekstual berdasarkan studi kasus dan tidak dimaksudkan untuk menggeneralisasi praktik seluruh Kantor Akuntan Publik di Indonesia yang menangani audit laporan keuangan rumah sakit, melainkan untuk menghasilkan model kebijakan dan program pemeriksaan yang dapat diuji serta disesuaikan lebih lanjut pada konteks KAP atau rumah sakit lain.

2. Lingkup persediaan yang dikaji dibatasi pada persediaan farmasi rumah sakit yang meliputi obat-obatan, bahan medis habis pakai (BMHP), narkotika dan psikotropika, sitostatika, serta produk rantai dingin (*cold chain*). Penelitian ini tidak mencakup jenis persediaan rumah sakit lainnya, seperti aset/peralatan medis maupun logistik non-farmasi.
3. Pembahasan dibatasi pada prosedur pemeriksaan fisik (*stock opname*) atas persediaan farmasi, dan tidak mencakup keseluruhan siklus audit persediaan secara umum, seperti pengujian valuasi persediaan secara mendalam atau pengujian transaksi pembelian dan penjualan obat.
4. Penelitian ini dilakukan dari sudut pandang auditor eksternal (KAP) dalam melaksanakan prosedur audit, sehingga tidak mencakup secara mendalam perspektif pihak manajemen rumah sakit, apoteker, maupun Satuan Pengawas Internal (SPI) rumah sakit, meskipun data mengenai SPI klien turut disinggung sebagai konteks pendukung.
5. Keluaran penelitian ini berupa rancangan kebijakan dan program audit *stock opname* persediaan farmasi rumah sakit, dan tidak mencakup pengujian efektivitas penerapan atas kebijakan tersebut secara langsung pada penugasan audit riil.

1.4 Tujuan dan Kegunaan Penelitian

1.4.1 Tujuan Penelitian

Penelitian ini bertujuan untuk merumuskan kebijakan dan program pemeriksaan *opname* persediaan farmasi rumah sakit yang dapat dijadikan panduan bagi auditor eksternal Kantor Akuntan Publik dalam menjalankan prosedur audit secara ketat, komprehensif, dan sesuai dengan Standar Audit serta regulasi yang berlaku.

1.4.2 Manfaat Penelitian

1. Kegunaan Teoritis Memberikan kontribusi terhadap pengembangan literatur di bidang auditing, khususnya audit persediaan pada sektor pelayanan kesehatan yang memiliki karakteristik khusus.
2. Kegunaan Praktis

Menghasilkan okumen kebijakan dan program pemeriksaan yang dapat langsung digunakan Kantor Akuntan Publik sebagai panduan dalam melaksanakan *stock opname* persediaan farmasi rumah sakit. Selain itu menjadi masukan bagi IAPI dalam menyusun panduan teknis audit sektoral, dan mendorong perbaikan pengendalian internal persediaan farmasi di rumah sakit.

1.5 Sistematika Penulisan

Sistematika penulisan merupakan penjelasan mengenai tulisan yang dibuat secara terstruktur dan mendalam, sehingga dapat memberikan gambaran secara utuh. Sistematika penulisan dan penelitian dibagi menjadi lima bagian, masing-masing dengan topik yang berbeda:

BAB I PENDAHULUAN

Dalam bab ini diawali dengan menjelaskan mengenai latar belakang masalah penelitian, rumusan masalah, tujuan dan manfaat penelitian serta sistematika penulisan.

BAB II TINJAUAN PUSTAKA

Dalam bab ini menjelaskan mengenai teori yang berkaitan dengan permasalahan dan pembahasan penelitian. Selain itu terdapat sumber-sumber penelitian sebelumnya yang relevan dengan pokok bahasan penelitian.

BAB III METODE PENELITIAN

Bab ini menjelaskan mengenai pendekatan penelitian, berbagai jenis dan sumber data, metode pengumpulan data, dan teknik analisis data yang berhubungan dengan penelitian.

BAB IV HASIL DAN PEMBAHASAN

Bab ini terdiri dari deskripsi data hasil penelitian yang didapat dari lapangan, serta analisis kritis atau interpretasi peneliti terhadap hasil temuan yang menjawab rumusan masalah penelitian.

BAB V PENUTUP

Bagian terakhir sekaligus penutup yang merangkum seluruh hasil penelitian. Bab ini berisi simpulan mengenai penelitian dan rekomendasi akademis dan praktis kepada subjek penelitian atau peneliti selanjutnya.