

BAB IV

HASIL DAN PEMBAHASAN

4.1 Gambaran Umum Penelitian

4.1.1 Gambaran Penelitian

KAP X (nama disamarkan untuk menjaga kerahasiaan klien dan menjunjung kode etik profesi akuntan publik) merupakan Kantor Akuntan Publik yang melayani berbagai jenis klien, termasuk entitas rumah sakit, sebagai bagian dari penugasan audit atas laporan keuangan tahunan. Selama periode magang penulis, KAP X menangani penugasan audit atas laporan keuangan beberapa rumah sakit yang memiliki karakteristik berbeda-beda, baik dari segi skala usaha, kelas rumah sakit, maupun tingkat kematangan sistem pengendalian internal. KAP X berlokasi di Semarang, Jawa Tengah.

Dalam menjalankan penugasan audit pada klien rumah sakit, tim audit KAP X secara rutin melaksanakan prosedur pemeriksaan fisik (*stock opname*) atas persediaan, termasuk persediaan farmasi, sebagai salah satu prosedur substantif untuk memperoleh keyakinan atas kewajaran saldo persediaan yang disajikan dalam laporan keuangan. Auditor yang terlibat dalam penugasan ini umumnya merupakan auditor pada level staf hingga supervisor, dengan pengawasan dari partner penugasan untuk hal-hal yang berdampak pada opini audit.

4.1.2 Gambaran Umum Konteks Industri: Persediaan Farmasi Rumah Sakit

Persediaan farmasi rumah sakit ini meliputi obat-obatan, bahan medis habis pakai (BMHP), dan produk farmasi lain seperti narkotika, psikotropika, sitostatika, serta produk rantai dingin (*cold chain*) merupakan komponen yang material dalam struktur aset rumah sakit. Sebagaimana telah diuraikan pada Bab I, proporsi biaya obat di Indonesia dilaporkan mencapai 40–50% dari total biaya operasional rumah sakit, jauh lebih tinggi dibandingkan negara maju yang umumnya berkisar 10–20%.

Karakteristik persediaan farmasi rumah sakit berbeda secara signifikan dari persediaan pada industri lain karena melekatnya dimensi klinis, regulasi, dan keselamatan pasien yang tidak ditemukan pada komoditas non-farmasi. Obat-obatan memiliki batas kedaluwarsa yang ketat, sebagian memerlukan kondisi penyimpanan khusus (suhu, kelembapan), sebagian tergolong sebagai zat yang diawasi secara khusus oleh regulator (narkotika dan psikotropika), dan sebagian lain bersifat sitotoksik sehingga memerlukan penanganan dengan alat pelindung diri. Selain itu, persediaan farmasi rumah sakit secara struktural tersebar di berbagai titik distribusi seperti gudang farmasi utama, depo rawat inap, instalasi gawat darurat (IGD), kamar operasi, dan unit perawatan intensif, namun dilaporkan sebagai satu saldo tunggal dalam laporan keuangan. Kombinasi karakteristik inilah yang menjadi konteks utama yang melatari penelitian ini.

4.1.3 Hasil Triangulasi Data

Berikut merupakan hasil triangulasi data yang bersumber dari wawancara, observasi, serta literatur dan regulasi. Setiap bagian dikelompokkan menjadi beberapa tema temuan.

Tabel 4. 1 Hasil Triangulasi Data

Tema Temuan	Wawancara	Observasi	Literatur/Regulasi	Hasil Triangulasi
Penentuan sampel berdasarkan SPI	Informan menjelaskan bahwa luas sampel ditentukan berdasarkan hasil penilaian SPI klien, materialitas, serta karakteristik pergerakan persediaan. Apabila SPI dinilai lemah atau ditemukan selisih, auditor memperluas pengujian sesuai professional judgement.	Auditor terlebih dahulu memperoleh pemahaman mengenai SPI klien sebelum menentukan sampel. Perluasan pengujian dilakukan melalui penambahan sampel dan traceback ketika ditemukan kondisi yang memerlukan pengujian lebih lanjut.	SA 315 mengatur pemahaman atas SPI sebagai dasar penilaian risiko, sedangkan SA 330 mengatur penyesuaian sifat, waktu, dan luas prosedur audit berdasarkan risiko yang dinilai.	Konsisten. Ketiga sumber menunjukkan bahwa penentuan luas sampel didasarkan pada hasil penilaian SPI dan tingkat risiko yang dihadapi auditor.
Pelaksanaan prosedur stock opname	Informan menjelaskan bahwa pemeriksaan dilakukan	Observasi menunjukkan auditor melakukan pencocokan	SA 501 mengatur observasi penghitungan fisik persediaan sebagai bagian	Konsisten. Prosedur yang dijelaskan informan

Tema Temuan	Wawancara	Observasi	Literatur/Regulasi	Hasil Triangulasi
	melalui pencocokan fisik dengan catatan persediaan, penelusuran mutasi apabila diperlukan, serta dokumentasi hasil pemeriksaan.	fisik terhadap daftar persediaan, melakukan konfirmasi kepada petugas farmasi apabila diperlukan, serta menyusun berita acara setelah pemeriksaan selesai.	dari perolehan bukti audit yang cukup dan tepat.	sesuai dengan praktik yang diamati di lapangan dan didukung oleh ketentuan dalam SA 501.
Penanganan karakteristik khusus persediaan farmasi	Informan menyampaikan bahwa dalam praktiknya karakteristik khusus persediaan farmasi belum menimbulkan perbedaan prosedur pemeriksaan yang signifikan sehingga penanganannya masih bergantung pada	Auditor menangani kondisi khusus melalui konfirmasi kepada petugas farmasi tanpa menggunakan checklist atau prosedur tertulis yang secara khusus mengatur karakteristik persediaan farmasi.	Permenkes Nomor 72 Tahun 2016 dan Peraturan BPOM Nomor 24 Tahun 2021 mengatur pengelolaan kategori persediaan farmasi tertentu, seperti narkotika, psikotropika, dan persediaan dengan perlakuan khusus.	Sebagian konsisten. Wawancara dan observasi menunjukkan bahwa penanganan karakteristik khusus masih dilakukan secara situasional, sedangkan regulasi telah mengatur karakteristik tersebut secara lebih spesifik.

Tema Temuan	Wawancara	Observasi	Literatur/Regulasi	Hasil Triangulasi
	pertimbangan auditor.			
Pemeriksaan persediaan pada beberapa depo (multi-depo)	Informan menjelaskan bahwa persediaan farmasi tersebar pada beberapa lokasi penyimpanan sehingga auditor melakukan penelusuran mutasi untuk memastikan kesesuaian saldo persediaan.	Observasi menunjukkan auditor melakukan pemeriksaan pada beberapa lokasi penyimpanan dan menggunakan traceback untuk memastikan kesesuaian mutasi persediaan antar lokasi.	PSAK 14 mengatur pengakuan dan pengukuran persediaan, sedangkan Permenkes Nomor 72 Tahun 2016 mengatur pengelolaan persediaan farmasi pada beberapa depo atau unit pelayanan.	Konsisten. Ketiga sumber menunjukkan bahwa penyebaran persediaan pada beberapa depo meningkatkan kompleksitas pemeriksaan sehingga diperlukan penelusuran mutasi sebagai prosedur pendukung.
Ketergantungan pada professional judgement dan belum adanya kebijakan/program khusus	Informan menjelaskan bahwa berbagai keputusan pemeriksaan masih didasarkan pada professional judgement auditor dan belum didukung oleh	Observasi menunjukkan auditor menggunakan program pemeriksaan persediaan yang bersifat umum serta banyak mengandalkan komunikasi dengan petugas	SA 200 mengatur penerapan skeptisisme profesional, sedangkan SA 230 mengatur pentingnya dokumentasi audit dalam mendukung pertimbangan auditor.	Konsisten. Ketiga sumber menunjukkan bahwa pelaksanaan pemeriksaan masih sangat bergantung pada professional judgement auditor karena

Tema Temuan	Wawancara	Observasi	Literatur/Regulasi	Hasil Triangulasi
	kebijakan maupun program pemeriksaan khusus persediaan farmasi.	farmasi dan pertimbangan profesional selama pemeriksaan berlangsung.		belum tersedia kebijakan dan program pemeriksaan yang secara khusus mengatur persediaan farmasi rumah sakit.

Sumber: Diolah oleh peneliti (2026)

Pengujian keabsahan data dalam penelitian ini dilakukan melalui triangulasi sumber dengan membandingkan hasil wawancara auditor eksternal, hasil observasi langsung pada pelaksanaan stock opname persediaan instalasi farmasi rumah sakit, serta telaah terhadap Standar Audit, PSAK, dan regulasi kefarmasian yang relevan. Triangulasi dilakukan untuk menilai konsistensi informasi yang diperoleh dari ketiga sumber sehingga dapat meningkatkan kredibilitas temuan penelitian.

Hasil triangulasi menunjukkan bahwa sebagian besar temuan penelitian memperlihatkan konsistensi antara hasil wawancara, observasi, dan telaah dokumen. Konsistensi tersebut terlihat pada temuan mengenai penentuan sampel berdasarkan hasil penilaian SPI, pelaksanaan prosedur stock opname, pemeriksaan persediaan pada beberapa depo, serta besarnya peran professional judgement auditor dalam pelaksanaan pemeriksaan. Sementara itu, pada tema penanganan karakteristik khusus persediaan farmasi diperoleh konsistensi sebagian. Wawancara dan observasi menunjukkan bahwa

auditor masih menangani karakteristik khusus secara situasional melalui konfirmasi kepada petugas farmasi, sedangkan regulasi telah mengatur karakteristik tersebut secara lebih spesifik. Perbedaan tersebut memperkuat temuan penelitian bahwa karakteristik khusus persediaan farmasi belum sepenuhnya diterjemahkan ke dalam prosedur pemeriksaan yang terdokumentasi secara formal.

Berdasarkan hasil triangulasi tersebut, data penelitian dinilai memiliki tingkat kredibilitas yang memadai untuk digunakan sebagai dasar analisis lebih lanjut. Hasil triangulasi ini selanjutnya menjadi landasan dalam penyusunan analisis menggunakan kerangka studi kasus Ellet yang meliputi elemen Situation, Problem, Analysis, Alternatives, dan Recommendation untuk merumuskan rancangan kebijakan dan program pemeriksaan stock opname persediaan instalasi farmasi rumah sakit.

4.2 Hasil Analisis Penelitian

4.2.1 Rancangan Kebijakan Dan Program Pemeriksaan *Opname* Persediaan Instalasi Farmasi Rumah Sakit Yang Dapat Digunakan Oleh Auditor Eksternal Dalam Memperoleh Bukti Audit Yang Memadai Sesuai Dengan Standar Audit Dan Regulasi Kefarmasian Yang Berlaku

Berdasarkan data yang diperoleh dari hasil wawancara dan observasi, peneliti melakukan analisis menggunakan metode Ellet untuk menyusun rancangan kebijakan dan program pemeriksaan *stock opname*. Analisis tersebut bertujuan menghasilkan rancangan yang sistematis, efektif, dan sesuai dengan karakteristik pemeriksaan

persediaan farmasi rumah sakit. Adapun hasil analisis menggunakan metode Eller disajikan sebagai berikut.

4.2.1.1 Situasi

Data lapangan diperoleh melalui wawancara dengan auditor independen yang memiliki pengalaman langsung dalam melaksanakan audit atas akun persediaan, termasuk persediaan farmasi rumah sakit, serta hasil observasi langsung atas pelaksanaan *stock opname* di lapangan. Kedua sumber data tersebut secara konsisten menggambarkan pola praktik *opname* persediaan (*stock opname/SO*) yang sama, baik untuk objek farmasi maupun objek komoditas non-farmasi yang turut diaudit oleh informan sebagai pembanding.

Pola yang teridentifikasi adalah sebagai berikut. Pertama, titik awal (*entry point*) prosedur *SO* selalu dimulai dari evaluasi Sistem Pengendalian Internal (SPI) klien terkait arus keluar-masuk persediaan. SPI inilah yang menjadi penentu tunggal luas sampel yang diambil, yaitu semakin lemah SPI, semakin besar sampel yang diambil, tanpa ambang batas (*threshold*) baku, melainkan berdasarkan keyakinan auditor sendiri di lapangan. Sebagaimana disampaikan oleh Informan I, “*Itu dari internal KAP sih. Sama mungkin ada skeptisme audit sendiri biasanya pas di sana, atau ya pertimbangan auditor sendiri pas di sana*” (Wawancara dengan Informan I, 23 Mei 2026). Temuan tersebut menunjukkan bahwa penentuan luas sampel *stock opname* persediaan farmasi rumah sakit masih bergantung pada professional judgement auditor dan kebijakan internal KAP, tanpa didukung kriteria tertulis yang secara khusus mempertimbangkan karakteristik persediaan farmasi.

Kedua, metode sampling yang dipraktikkan berbasis tiga kategori barang yang generik, seperti *fast moving* (berputar cepat, berisiko selisih pencatatan), *slow moving* (jarang keluar, berisiko kedaluwarsa tak terdeteksi) dan barang bernilai tinggi. Kategori ini diterapkan baik pada persediaan farmasi maupun pada persediaan non-farmasi, tanpa modifikasi yang spesifik.

Ketiga, terhadap karakteristik khusus yang melekat pada persediaan farmasi, seperti kedaluwarsa, sensitivitas suhu (*cold chain*), penyimpanan narkotika/psikotropika, dan persediaan yang tersebar di berbagai depo/instalasi (farmasi, IGD, ruang rawat), auditor memperoleh informasi melalui konfirmasi lisan kepada petugas farmasi selama pelaksanaan *stock opname*, tanpa didukung daftar periksa (*checklist*) maupun prosedur tertulis yang secara khusus dirancang untuk pemeriksaan persediaan farmasi. Sebagaimana disampaikan oleh Informan II, auditor “menanyakan kepada petugas farmasi apakah terdapat obat yang telah kedaluwarsa dan apakah obat tersebut sudah dikeluarkan dari daftar stok” (Wawancara dengan Informan II, 12 Januari 2026). Temuan tersebut menunjukkan bahwa penanganan karakteristik khusus persediaan farmasi masih dilakukan secara situasional melalui konfirmasi kepada pihak rumah sakit, sehingga pelaksanaan prosedur pemeriksaan sangat bergantung pada inisiatif dan *professional judgement* auditor selama penugasan.

Lebih lanjut, Informan II menyatakan bahwa karakteristik persediaan farmasi tidak dipandang menimbulkan perbedaan dalam prosedur pemeriksaan dibandingkan dengan persediaan pada sektor lain. Informan menyampaikan bahwa “nggak sih, sama aja rasanya. Paling cuma perlakuannya aja yang beda” (Wawancara dengan Informan

II, 12 Januari 2026). Pernyataan tersebut menunjukkan bahwa auditor memandang perbedaan persediaan farmasi lebih terletak pada pelaksanaan di lapangan daripada pada rancangan prosedur pemeriksaannya. Dengan demikian, temuan penelitian mengindikasikan bahwa karakteristik dan risiko khusus persediaan farmasi belum sepenuhnya diterjemahkan ke dalam prosedur pemeriksaan yang terdokumentasi secara formal.

Keempat, auditor mengidentifikasi bahwa penyimpanan persediaan pada berbagai lokasi, seperti gudang farmasi, depo farmasi, instalasi gawat darurat, dan ruang perawatan, sementara pencatatan akuntansi disajikan sebagai satu saldo persediaan dalam laporan keuangan. Menurut Informan II, auditor melakukan penghitungan fisik berdasarkan kartu stok atau sistem pada masing-masing lokasi penyimpanan, sedangkan pelaporan keuangan menggunakan saldo persediaan secara keseluruhan, sehingga *“risikonya lebih ke selisih karena fisiknya tersebar di beberapa lokasi”* (Wawancara dengan Informan I, 12 Januari 2026). Kondisi tersebut dipandang sebagai karakteristik yang lebih menonjol pada persediaan farmasi dibandingkan persediaan pada sektor lain. Namun demikian, hasil wawancara menunjukkan bahwa penelusuran atas potensi selisih persediaan masih dilakukan melalui *traceback* mutasi berdasarkan penjelasan dan dokumen yang disampaikan oleh pihak rumah sakit, tanpa didukung prosedur tertulis yang secara khusus mengatur pemeriksaan *stock opname* pada persediaan dengan lokasi penyimpanan yang tersebar.

4.2.1.2 Permasalahan

Berdasarkan temuan penelitian pada tahap situasi, diketahui bahwa KAP belum memiliki kebijakan maupun program pemeriksaan tertulis yang secara khusus mengakomodasi karakteristik persediaan farmasi rumah sakit. Prosedur pemeriksaan yang digunakan masih bersifat umum, sedangkan karakteristik khusus persediaan farmasi, seperti masa kedaluwarsa, penyimpanan *cold chain*, pengelolaan narkotika dan psikotropika, serta penyimpanan persediaan pada berbagai depo atau unit pelayanan, ditangani berdasarkan pertimbangan auditor selama pelaksanaan pemeriksaan di lapangan.

Dengan demikian, kompleksitas persediaan farmasi yang diakui oleh auditor belum diterjemahkan ke dalam prosedur pemeriksaan yang terdokumentasi secara formal, melainkan masih ditangani melalui professional judgement auditor selama pelaksanaan penugasan. Kondisi tersebut sejalan dengan pernyataan Informan III yang menyampaikan bahwa “*Tidak bisa direncanain seperti apa karna kadang di lapangannya beda*” (Wawancara dengan Informan III, 12 Januari 2026). Pernyataan tersebut menunjukkan bahwa penanganan karakteristik khusus persediaan farmasi belum didasarkan pada prosedur baku yang dapat direncanakan sebelumnya, tetapi disesuaikan dengan kondisi yang ditemui auditor pada saat *stock opname* berlangsung.

Temuan tersebut menimbulkan dua implikasi. Pertama, tidak adanya panduan tertulis berpotensi menyebabkan perbedaan pelaksanaan prosedur antarpengawasan (*engagement*), karena penanganan karakteristik khusus persediaan farmasi sangat dipengaruhi oleh pengalaman dan professional judgement auditor yang bertugas.

Kedua, terdapat risiko bahwa karakteristik khusus persediaan farmasi belum memperoleh perhatian yang memadai secara sistematis dalam prosedur pemeriksaan, khususnya terkait risiko keberadaan obat kedaluwarsa pada kelompok *slow moving* serta potensi selisih persediaan akibat penyimpanan yang tersebar di berbagai lokasi, sementara penyajiannya tetap dilakukan sebagai satu saldo persediaan dalam laporan keuangan

4.2.1.3 Analisis

Untuk memahami penyebab munculnya celah tersebut, hasil wawancara menunjukkan tiga faktor utama yang memengaruhi pelaksanaan pemeriksaan *stock opname* persediaan farmasi rumah sakit.

Pertama, prosedur pemeriksaan yang digunakan masih mengacu pada program audit persediaan yang bersifat umum. Penentuan sampel dilakukan berdasarkan penilaian risiko dan klasifikasi persediaan, seperti bernilai material, *fast moving* dan *slow moving*, yang lazim digunakan dalam audit persediaan pada berbagai jenis industri. Pendekatan tersebut dinilai memadai untuk mengidentifikasi risiko persediaan secara umum, seperti kehilangan, kerusakan, atau kesalahan pencatatan. Namun, prosedur tersebut belum secara eksplisit mengakomodasi karakteristik khusus persediaan farmasi, seperti penyimpanan pada berbagai depo pelayanan, pengelolaan narkotika dan psikotropika, maupun verifikasi kondisi obat yang berkaitan dengan masa kedaluwarsa dan penyimpanan *cold chain*.

Kedua, hasil wawancara menunjukkan bahwa penanganan karakteristik khusus persediaan farmasi lebih banyak didasarkan pada pengalaman dan *professional*

judgement auditor selama pemeriksaan. Informasi mengenai cara menangani kondisi tersebut diperoleh melalui praktik dan pengalaman penugasan, belum melalui kebijakan atau program pemeriksaan yang terdokumentasi secara khusus. Kondisi ini menunjukkan bahwa pengetahuan mengenai pemeriksaan persediaan farmasi masih bersifat individual sehingga terdapat kemungkinan perbedaan pendekatan dalam pelaksanaan pemeriksaan antaranggota tim maupun antarpengawasan.

Ketiga, hasil wawancara menunjukkan bahwa ketiadaan prosedur pemeriksaan yang secara khusus mengatur karakteristik persediaan farmasi selama ini masih dapat ditoleransi sepanjang pihak rumah sakit mampu memberikan penjelasan yang didukung oleh bukti, seperti kartu stok, berita acara, maupun dokumen mutasi persediaan. Sebagaimana disampaikan oleh Informan I, “*Selagi argument mereka kuat dan dapat dibuktikan lewat kartu stok, semuanya aman*” (Wawancara dengan Informan I, 23 Mei 2026). Kondisi tersebut menunjukkan bahwa auditor masih mengandalkan bukti dan penjelasan yang diberikan oleh pihak rumah sakit untuk menjelaskan selisih atau kondisi tertentu yang ditemukan selama *stock opname*.

Namun, pendekatan tersebut sangat dipengaruhi oleh kualitas sistem pengendalian internal rumah sakit. Ketika ditanya mengenai kondisi sistem pengendalian internal persediaan farmasi rumah sakit di Indonesia, Informan I menyatakan bahwa “*Masih, masih banyak yang harus diperbaiki*” (Wawancara dengan Informan I, 23 Mei 2026). Temuan ini menunjukkan bahwa apabila sistem pengendalian internal belum berjalan secara efektif, auditor memerlukan prosedur pemeriksaan yang lebih terarah terhadap karakteristik risiko persediaan farmasi.

Dengan demikian, respons auditor terhadap risiko tidak hanya bergantung pada perluasan sampel atau professional judgement, tetapi juga didukung oleh pedoman pemeriksaan yang lebih sistematis dan konsisten.

4.2.1.4 Alternatif

Berdasarkan analisis akar masalah di atas, terdapat beberapa alternatif solusi yang dapat dipertimbangkan untuk menjawab celah permasalahan yang telah teridentifikasi.

a. Alternatif 1 – Pelatihan/Peningkatan Kapasitas Auditor terkait Instalasi Farmasi Rumah Sakit.

Alternatif ini disusun berdasarkan hasil wawancara yang menunjukkan bahwa pelaksanaan pemeriksaan persediaan farmasi masih banyak bergantung pada professional judgement auditor dalam menghadapi karakteristik khusus persediaan farmasi. Hasil observasi juga menunjukkan auditor sering melakukan konfirmasi kepada petugas farmasi ketika menemukan kondisi tertentu di lapangan. Temuan tersebut didukung oleh SA 200 yang menekankan pentingnya skeptisisme profesional dan kompetensi auditor dalam memperoleh bukti audit yang memadai. Oleh karena itu, peningkatan kompetensi auditor melalui pelatihan mengenai karakteristik persediaan farmasi dan regulasi kefarmasian menjadi salah satu alternatif yang dapat dipertimbangkan. Alternatif ini memiliki kelebihan berupa peningkatan pengetahuan dan kemampuan auditor dalam memahami karakteristik persediaan farmasi sehingga dapat mendukung ketepatan penerapan professional judgement

selama pelaksanaan pemeriksaan. Namun, efektivitas alternatif ini sangat bergantung pada pengalaman, kemampuan individu auditor, serta keberlanjutan program pelatihan, sehingga belum sepenuhnya mampu mengatasi belum tersedianya pedoman pemeriksaan yang terdokumentasi.

b. Alternatif 2 – Penyusunan Kebijakan dan Program Audit Tertulis Khusus Persediaan Instalasi Farmasi.

Alternatif ini disusun berdasarkan hasil wawancara dan observasi yang menunjukkan bahwa auditor masih menggunakan program pemeriksaan persediaan yang bersifat umum, sementara penanganan karakteristik khusus persediaan farmasi lebih banyak bergantung pada professional judgement dan komunikasi dengan petugas farmasi. Temuan tersebut sejalan dengan SA 315, SA 330, dan SA 501 yang mengharuskan auditor merancang prosedur audit sesuai dengan risiko yang diidentifikasi serta memperoleh bukti audit yang memadai. Oleh karena itu, penyusunan kebijakan dan program pemeriksaan stock opname yang secara khusus mengakomodasi karakteristik persediaan farmasi menjadi alternatif yang dapat dipertimbangkan untuk meningkatkan konsistensi dan efektivitas pelaksanaan pemeriksaan. Kelebihan alternatif ini adalah menyediakan pedoman pemeriksaan yang terdokumentasi sehingga pelaksanaan stock opname menjadi lebih sistematis, konsisten, dan tetap memberikan ruang bagi auditor untuk menggunakan professional judgement sesuai kondisi di lapangan. Di sisi lain, penyusunan kebijakan dan program pemeriksaan memerlukan proses penyusunan, validasi, serta komitmen dari

Kantor Akuntan Publik agar dapat diterapkan secara berkelanjutan dalam praktik audit.

c. Alternatif 3 – Peningkatan Integrasi Informasi Persediaan Instalasi Farmasi Sebagai Pendukung Pelaksanaan Audit

Alternatif ini disusun ini disusun berdasarkan hasil wawancara dengan auditor yang mengungkapkan bahwa salah satu kendala dalam pelaksanaan stock opname adalah penyebaran persediaan pada beberapa depo yang belum didukung oleh sistem informasi yang terintegrasi. Kondisi tersebut menyebabkan auditor perlu melakukan prosedur tambahan, seperti traceback terhadap mutasi persediaan dan konfirmasi kepada petugas farmasi, untuk memperoleh keyakinan atas kewajaran saldo persediaan. Oleh karena itu, pengembangan sistem informasi yang mampu mengintegrasikan pencatatan persediaan antar depo dapat menjadi alternatif pendukung dalam meningkatkan kualitas informasi persediaan yang digunakan selama proses audit. Namun, implementasi alternatif ini memerlukan investasi biaya, waktu, serta komitmen dari pihak rumah sakit sebagai entitas yang diaudit. Selain itu, alternatif tersebut berada di luar kewenangan Kantor Akuntan Publik sehingga penerapannya bergantung pada kebijakan manajemen rumah sakit.

Berdasarkan ketiga alternatif tersebut, Alternatif 2 dapat dipandang sebagai alternatif yang paling layak dan paling sesuai dengan ruang lingkup penelitian ini, karena solusinya berada dalam kendali penuh KAP. Hal ini berbeda dengan Alternatif 3 yang bergantung pada investasi sistem oleh rumah sakit klien. Selain itu Alternatif 2

dapat menysasar akar masalah secara langsung, bukan sekedar mitigasi sementara. Pertimbangan inilah yang menjadi dasar penyusunan rekomendasi, berupa kebijakan dan program audit persediaan instalasi farmasi rumah sakit yang dirancang untuk digunakan secara langsung oleh auditor eksternal KAP.

4.2.1.5 Rekomendasi

Rekomendasi yang diajukan dalam penelitian ini berupa sebuah dokumen terpadu berisi kebijakan, program audit, matriks risiko, dan *checklist* operasional *stock opname* persediaan farmasi rumah sakit, yang dirancang untuk dapat langsung digunakan oleh auditor eksternal Kantor Akuntan Publik (KAP). Dokumen ini disusun dengan mempertimbangkan kompleksitas farmakologi, risiko klinis, risiko keuangan, dan pengendalian internal, serta merujuk pada Standar Audit (SA) yang diterbitkan IAPI, PSAK 14 tentang Persediaan, regulasi kefarmasian dari Kementerian Kesehatan dan BPOM, serta kerangka pengendalian internal COSO 2013 dan pedoman keselamatan obat dari ISMP. **KEBIJAKAN, PROGRAM, DAN CHECKLIST PERSEDIAAN FARMASI RUMAH SAKIT**

1. Kebijakan Opname Persediaan Instalasi Farmasi Rumah Sakit

Pada bagian ini menyajikan rancangan kebijakan *stock opname* persediaan farmasi rumah sakit yang disusun berdasarkan hasil analisis temuan penelitian, Standar Audit, regulasi kefarmasian, serta berbagai referensi yang relevan. Penyusunan kebijakan ini dimaksudkan sebagai pedoman umum bagi auditor dalam merencanakan dan melaksanakan pemeriksaan persediaan farmasi rumah sakit

secara lebih sistematis, konsisten, dan sesuai dengan karakteristik objek yang diperiksa.

a. Kebijakan 1. Diferensiasi Prosedur Berdasarkan Dimensi Klasifikasi

Kebijakan diferensiasi prosedur berdasarkan dimensi klasifikasi disusun sebagai dasar bagi auditor dalam mengidentifikasi karakteristik dan tingkat risiko setiap kelompok persediaan sebelum menentukan prosedur pemeriksaan *stock opname*. Pengelompokan persediaan berdasarkan tingkat risiko diperlukan karena setiap jenis persediaan farmasi memiliki karakteristik, persyaratan penyimpanan, serta potensi salah saji yang berbeda sehingga tidak dapat diperiksa menggunakan prosedur yang seragam.

Melalui kebijakan ini, auditor memperoleh pedoman untuk mengidentifikasi kelompok persediaan yang memerlukan perhatian khusus, baik karena memiliki nilai ekonomi yang tinggi, risiko penyalahgunaan, persyaratan penyimpanan tertentu, maupun dampaknya terhadap keselamatan pasien. Klasifikasi tersebut selanjutnya menjadi dasar dalam menentukan prioritas pemeriksaan, teknik pengujian yang digunakan, serta prosedur audit tambahan yang perlu diterapkan pada masing-masing kelompok persediaan.

Secara umum, kebijakan ini mengelompokkan persediaan farmasi ke dalam beberapa kategori utama berdasarkan karakteristik risiko klinis dan risiko keuangannya, yaitu narkotika dan psikotropika, *High Alert Medications* (HAM), kelompok obat kanker dan biologis, produk *cold chain*, serta kelompok persediaan dengan risiko operasional tertentu seperti LASA,

BMHP multilokasi, dan persediaan slow moving maupun near-expiry. Setiap kategori dilengkapi dengan karakteristik utama, tingkat risiko, prosedur pemeriksaan yang direkomendasikan, serta dasar regulasi yang menjadi acuan pelaksanaannya.

Rincian klasifikasi persediaan farmasi berdasarkan karakteristik, tingkat risiko, prosedur pemeriksaan, dan dasar regulasi disajikan secara lengkap pada Lampiran Kebijakan 1.

b. Kebijakan 2. Dokumen Wajib Sebelum Opname

Kebijakan mengenai dokumen wajib sebelum *stock opname* disusun untuk memastikan bahwa auditor memperoleh bukti awal yang memadai sebagai dasar dalam merencanakan dan melaksanakan pemeriksaan persediaan farmasi rumah sakit. Ketersediaan dokumen sebelum pelaksanaan *stock opname* merupakan bagian dari proses pemahaman atas entitas, penilaian risiko, serta perancangan prosedur audit sebagaimana diatur dalam Standar Audit. Oleh karena itu, auditor tidak hanya memerlukan daftar persediaan (*inventory list*), tetapi juga berbagai dokumen pendukung yang dapat digunakan untuk menilai keandalan sistem pengendalian internal, menelusuri mutasi persediaan, serta memverifikasi kepatuhan terhadap regulasi kefarmasian.

Dokumen yang dipersyaratkan dalam kebijakan ini mencakup dokumen administratif, operasional, dan regulasi, seperti kebijakan internal *stock opname*, kartu stok, laporan SIPNAP, Medication Administration Record (MAR), wastage record, *cold chain* log, mixing log, hingga hasil analisis ABC–VEN. Keseluruhan

dokumen tersebut berfungsi sebagai sumber bukti audit untuk mendukung pelaksanaan rekonsiliasi, pengujian keberadaan (*existence*), kelengkapan (*completeness*), penilaian (*valuation*), maupun pengujian cut-off pada tahap pemeriksaan.

Penyusunan kebijakan ini juga bertujuan mengurangi ketergantungan auditor pada penjelasan lisan dari pihak rumah sakit selama pelaksanaan *stock opname*. Dengan memastikan seluruh dokumen yang relevan telah tersedia sebelum pemeriksaan dimulai, auditor memiliki dasar yang lebih memadai dalam menentukan strategi pengujian, mengevaluasi risiko yang melekat pada masing-masing kelompok persediaan, serta memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat sesuai dengan ketentuan Standar Audit. Rincian dokumen yang wajib dipersiapkan sebelum pelaksanaan *stock opname* disajikan secara lengkap pada Lampiran Kebijakan 2.

c. Kebijakan 3. Penanganan Kondisis Khusus

Kebijakan penanganan kondisi khusus disusun sebagai pedoman bagi auditor dalam merespons temuan-temuan yang memerlukan prosedur pemeriksaan di luar pelaksanaan *stock opname* secara umum. Dalam pemeriksaan persediaan farmasi, tidak seluruh kondisi dapat diselesaikan hanya melalui penghitungan fisik karena beberapa temuan memerlukan prosedur tambahan untuk memperoleh bukti audit yang memadai serta menilai dampaknya terhadap kewajaran penyajian persediaan dalam laporan keuangan.

Kebijakan ini mengidentifikasi berbagai kondisi yang memerlukan perhatian khusus auditor, seperti ditemukannya obat kedaluwarsa yang masih tercatat, selisih persediaan narkotika dan psikotropika, maupun kondisi lain yang berpotensi menimbulkan salah saji material atau mengindikasikan kelemahan pengendalian internal. Untuk setiap kondisi tersebut, kebijakan telah menetapkan prosedur pemeriksaan yang perlu dilakukan auditor beserta dasar regulasi dan Standar Audit yang menjadi acuannya.

Penyusunan kebijakan ini bertujuan agar penanganan temuan selama *stock opname* dilakukan secara konsisten dan terdokumentasi dengan baik, sehingga tidak hanya bergantung pada *professional judgement* auditor di lapangan. Dengan adanya pedoman tersebut, auditor memiliki acuan dalam menentukan tindak lanjut atas setiap kondisi khusus, memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat, serta mendokumentasikan hasil pemeriksaan secara lebih sistematis. Rincian mengenai kondisi khusus, prosedur pemeriksaan, dan dasar rujukan yang digunakan disajikan secara lengkap pada Lampiran Kebijakan 3.

2. Program Pemeriksaan Opname Persediaan Instalasi Farmasi

Program *stock opname* disusun berdasarkan hasil analisis menggunakan metode Eller yang menghasilkan tahapan pemeriksaan secara sistematis. Setiap fase memuat prosedur yang harus dilakukan auditor mulai dari tahap persiapan, pelaksanaan pemeriksaan, hingga penyelesaian dan evaluasi hasil *stock opname*. Adapun fase-fase program *stock opname* adalah sebagai berikut.

a. Fase A

1. Fase A – Para-Opname (Persiapan Dan Perencanaan)

Fase *Pra-Stock opname* merupakan tahap persiapan sebelum pelaksanaan penghitungan fisik persediaan. Pada tahap ini auditor memperoleh pemahaman mengenai karakteristik persediaan farmasi, menilai risiko, menelaah dokumen pendukung, serta menentukan strategi pemeriksaan yang akan diterapkan selama *stock opname*. Tahap ini bertujuan agar pelaksanaan pemeriksaan berjalan secara efektif dan sesuai dengan karakteristik persediaan yang diperiksa. Rincian prosedur pada fase ini disajikan pada Lampiran.

2. Fase B – Pelaksanaan Opname

Fase pelaksanaan merupakan tahap utama pemeriksaan, yaitu ketika auditor melakukan observasi proses *stock opname*, pengujian fisik persediaan, serta verifikasi terhadap kondisi dan pencatatan persediaan. Pada tahap ini auditor juga menerapkan prosedur tambahan terhadap kelompok persediaan yang memiliki karakteristik atau tingkat risiko tertentu. Rincian prosedur pelaksanaan disajikan pada Lampiran.

b. Fase B

1. B.1 Prosedur Umum (Semua Jenis Persediaan)

Prosedur umum memuat langkah-langkah pemeriksaan yang diterapkan terhadap seluruh jenis persediaan farmasi, meliputi observasi pelaksanaan *stock opname*, test count, verifikasi kondisi fisik, serta pengujian cut-off

sebagai dasar memperoleh bukti audit atas keberadaan dan penilaian persediaan.

2. B.2 Prosedur Khusus – Narkotika Dan Psikoropika

Prosedur khusus narkotika dan psikotropika difokuskan pada pemeriksaan yang lebih ketat melalui sensus 100%, rekonsiliasi dengan dokumen pengendalian, serta verifikasi kepatuhan terhadap ketentuan penyimpanan dan pelaporan untuk meminimalkan risiko penyalahgunaan.

3. B.3. Prosedur Khusus — *High Alert Medications* (HAM) dan LASA

Prosedur ini bertujuan memastikan bahwa obat high alert dan LASA telah disimpan, diberi penandaan, serta dikendalikan sesuai ketentuan guna mengurangi risiko kesalahan penggunaan maupun salah saji persediaan.

4. B.4. Prosedur Khusus — Sitostatika dan Kemoterapi

Prosedur pemeriksaan sitostatika dan kemoterapi menitikberatkan pada verifikasi pengelolaan, pencatatan pencampuran, serta kesesuaian distribusi dengan rekam medis pasien mengingat nilai dan tingkat risikonya yang tinggi.

5. B.5. Prosedur Khusus — Produk Rantai Dingin (*Cold chain*)

Prosedur ini diarahkan untuk memastikan integritas produk rantai dingin melalui pemeriksaan suhu penyimpanan, data *logger*, riwayat *cold chain*, serta ketertelusuran produk selama proses penyimpanan

6. B.6. Prosedur Khusus — BMHP (Bahan Medis Habis Pakai)

Prosedur pemeriksaan BMHP difokuskan pada pengendalian risiko persediaan yang tersebar di berbagai lokasi dengan memastikan ketepatan penghitungan, mencegah double count, dan memverifikasi kondisi persediaan yang telah digunakan sebagian.

c. Fase C

1. Fase C – Pasca Opname (Rekonsiliasi, Evaluasi, Dokumentasi)

Fase *pasca-stock opname* bertujuan mengevaluasi hasil pemeriksaan melalui rekonsiliasi antara hasil penghitungan fisik dan catatan persediaan, penelusuran atas selisih yang ditemukan, serta penyusunan dokumentasi hasil pemeriksaan. Tahap ini menjadi dasar bagi auditor dalam menyimpulkan hasil pengujian atas persediaan farmasi rumah sakit. Rincian prosedur pada fase ini disajikan pada Lampiran.

3. Checklist Operasional *Stock opname* Farmasi Rumah Sakit

Checklist ini dirancang sebagai Kertas Kerja Pemeriksaan (KKP) yang dapat dicetak dan dibawa ke lapangan. Centang (√) setiap item yang telah diselesaikan. *Checklist* ini memuat butir-butir pemeriksaan yang perlu dipenuhi auditor selama pelaksanaan *stock opname*, sehingga dapat digunakan sebagai alat untuk memastikan bahwa seluruh prosedur pemeriksaan telah dilaksanakan sesuai dengan program yang telah disusun. Kolom 'Keterangan / Temuan' diisi dengan hasil aktual, selisih, atau catatan penting.

Penyusunan *checklist* mengikuti tahapan dalam program pemeriksaan, yaitu fase *pra-stock opname*, fase pelaksanaan *stock opname*, dan fase *pasca-stock opname*.

Setiap fase memiliki *checklist* yang disusun berdasarkan prosedur pemeriksaan pada tahap tersebut, sehingga auditor dapat menggunakannya sebagai pedoman dalam melaksanakan dan mendokumentasikan setiap tahapan pemeriksaan secara konsisten.