

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Landasan Teori

2.1.1 Audit Laporan Keuangan

Audit laporan keuangan merupakan suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai informasi yang terdapat dalam laporan keuangan guna menentukan tingkat kesesuaiannya dengan kriteria yang telah ditetapkan serta mengomunikasikan hasilnya kepada para pengguna laporan keuangan (Arens *et al.*, 2020). Audit dilaksanakan oleh auditor independen yang bekerja pada Kantor Akuntan Publik (KAP) dengan tetap menjaga independensi, objektivitas, dan profesionalisme selama proses pemeriksaan. Melalui proses tersebut, auditor memberikan keyakinan kepada para pemakai laporan keuangan bahwa informasi keuangan telah disajikan secara wajar sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku.

Tujuan audit laporan keuangan dijelaskan dalam *International Standard on Auditing (ISA) 200* yang diterbitkan oleh *International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB, 2023–2024)*, yaitu memperoleh keyakinan memadai (*reasonable assurance*) mengenai apakah laporan keuangan secara keseluruhan bebas dari salah saji material, baik yang disebabkan oleh kecurangan (*fraud*) maupun kesalahan (*error*), sehingga auditor dapat menyatakan opini mengenai kewajaran penyajian laporan keuangan sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku. Keyakinan memadai tersebut dicapai melalui perencanaan audit yang memadai serta

pengumpulan bukti audit yang cukup dan tepat (*sufficient appropriate audit evidence*) sebagai dasar penyusunan opini auditor.

Untuk mencapai tujuan tersebut, auditor menerapkan pendekatan audit berbasis risiko (*risk-based audit*), yaitu pendekatan audit yang memusatkan perhatian pada area-area yang memiliki risiko salah saji material lebih tinggi. Melalui pendekatan ini, auditor mengidentifikasi dan menilai risiko yang terdapat pada suatu entitas, kemudian merancang prosedur audit yang responsif terhadap tingkat risiko yang telah diidentifikasi. Pendekatan audit berbasis risiko memungkinkan auditor mengalokasikan sumber daya pemeriksaan secara lebih efektif dan efisien sehingga prosedur audit difokuskan pada akun maupun transaksi yang memiliki tingkat risiko lebih tinggi terhadap terjadinya salah saji material (Arens *et al.*, 2020; IAASB, 2023–2024).

2.1.2 Standar Audit Yang Relevan

Pelaksanaan audit laporan keuangan di Indonesia berpedoman pada Standar Audit (SA) yang diterbitkan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP). Standar Audit memberikan kerangka konseptual bagi auditor dalam merencanakan, melaksanakan, dan mengevaluasi hasil pemeriksaan guna memperoleh keyakinan memadai (*reasonable assurance*) bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material. Penelitian ini menggunakan beberapa Standar Audit yang memiliki keterkaitan langsung dengan pemeriksaan persediaan farmasi rumah sakit, yaitu SA 315, SA 330, SA 240, SA 250, SA 500, SA 501, SA 530, dan SA 620 (IAPI, 2021).

Tahap awal audit diawali dengan proses identifikasi dan penilaian risiko salah saji material sebagaimana diatur dalam SA 315 (Revisi 2021). Standar ini mengharuskan auditor memperoleh pemahaman yang memadai mengenai entitas, lingkungan operasional, sistem pengendalian internal, serta faktor-faktor yang dapat memengaruhi risiko salah saji material. Selanjutnya, SA 330 mengatur bahwa auditor harus merancang prosedur audit sebagai respons terhadap risiko yang telah dinilai. Kedua standar ini menjadi landasan dalam penyusunan program pemeriksaan berbasis risiko pada persediaan farmasi rumah sakit (IAPI, 2021).

SA 240 mengatur tanggung jawab auditor dalam merespons risiko kecurangan, sedangkan SA 250 (Revisi 2021) mengatur pertimbangan auditor terhadap kepatuhan atas peraturan perundang-undangan yang dapat berdampak material terhadap laporan keuangan. Dalam konteks persediaan farmasi, kedua standar tersebut relevan karena auditor perlu mempertimbangkan risiko penyimpangan persediaan sekaligus kepatuhan terhadap regulasi kefarmasian yang mengatur pengelolaan obat di rumah sakit (IAPI, 2021).

SA 500 menegaskan bahwa auditor harus memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat, sedangkan SA 501 mengatur prosedur spesifik atas persediaan, termasuk kehadiran auditor dalam pelaksanaan *stock opname* untuk memperoleh bukti mengenai keberadaan dan kondisi persediaan. Sementara itu, SA 530 memberikan pedoman mengenai penggunaan audit sampling dalam menentukan metode pengujian yang sesuai dengan karakteristik populasi dan tingkat risiko. Ketiga standar tersebut menjadi

dasar dalam penyusunan prosedur pemeriksaan *stock opname* persediaan farmasi (IAPI, 2021).

SA 620 mengatur penggunaan pekerjaan tenaga ahli apabila auditor memerlukan kompetensi di luar bidang audit dan akuntansi untuk memperoleh bukti audit yang memadai. Dalam penelitian ini, standar tersebut menjadi landasan konseptual bagi pelibatan tenaga ahli kefarmasian pada kondisi tertentu yang memerlukan pengetahuan teknis mengenai karakteristik persediaan farmasi rumah sakit (IAPI, 2021).

2.1.3 Persediaan Farmasi Rumah Sakit

Persediaan dapat didefinisikan sebagai aset lancar berupa barang atau perlengkapan yang dimiliki entitas untuk digunakan dalam kegiatan operasional, dijual, atau disalurkan dalam rangka pelayanan organisasi. Dalam sektor publik, persediaan juga dijelaskan dalam PSAP No. 05 dimana persediaan merupakan aset lancar yang terdiri dari barang atau perlengkapan yang mendukung operasional, serta barang-barang yang dipersiapkan untuk dijual atau diberikan kepada masyarakat sebagai bagian dari layanan publik. Dalam perspektif akuntansi, persediaan diatur oleh PSAK No. 14 yang menetapkan bahwa persediaan dicatat sebesar nilai yang lebih rendah antara biaya perolehan (*cost*) dan nilai realisasi bersih (*net realizable value/NRV*), sehingga penilaiannya menuntut pertimbangan estimasi yang signifikan dari manajemen (IAI, 2015).

Persediaan farmasi rumah sakit memiliki karakteristik yang berbeda dengan persediaan pada umumnya karena terdiri atas berbagai kelompok sediaan dengan tingkat risiko dan persyaratan pengelolaan yang beragam. Kelompok tersebut meliputi

obat umum, narkotika dan psikotropika, *high alert medications* (HAM), obat *look-alike sound-alike* (LASA), sitostatika, produk *cold chain*, serta bahan medis habis pakai (BMHP). Masing-masing kelompok memiliki karakteristik penyimpanan, pengamanan, dan pengendalian yang berbeda, seperti penyimpanan pada rentang suhu tertentu untuk produk cold chain, penyimpanan khusus dengan pengamanan berlapis untuk narkotika dan psikotropika, serta pemberian penandaan khusus terhadap HAM dan LASA guna meminimalkan risiko kesalahan penggunaan obat (Kementerian Kesehatan Republik Indonesia, 2016; *Institute for Safe Medication Practices* [ISMP], 2020).

Pengelolaan persediaan farmasi rumah sakit diatur melalui berbagai ketentuan peraturan perundang-undangan. Permenkes Nomor 72 Tahun 2016 mengatur standar pelayanan kefarmasian di rumah sakit yang mencakup pemilihan, perencanaan kebutuhan, pengadaan, penerimaan, penyimpanan, pendistribusian, hingga pemusnahan sediaan farmasi (Kementerian Kesehatan Republik Indonesia, 2016). Pengelolaan narkotika dan psikotropika diatur lebih lanjut melalui Undang-Undang Nomor 35 Tahun 2009 tentang Narkotika, Permenkes Nomor 5 Tahun 2023 tentang Narkotika, Psikotropika, dan Prekursor Farmasi, serta Peraturan BPOM Nomor 24 Tahun 2021 yang mengatur penyimpanan, pengamanan, pencatatan, dan pelaporan melalui Sistem Pelaporan Narkotika dan Psikotropika (SIPNAP) (Republik Indonesia, 2009; Badan Pengawas Obat dan Makanan Republik Indonesia, 2021; Kementerian Kesehatan Republik Indonesia, 2023). Regulasi tersebut menunjukkan bahwa setiap

kelompok persediaan farmasi memiliki persyaratan pengelolaan yang berbeda sesuai dengan karakteristik dan tingkat risiko masing-masing.

Karakteristik persediaan yang beragam serta ketentuan regulasi yang mengaturnya menyebabkan persediaan farmasi menjadi salah satu akun yang memiliki tingkat risiko lebih tinggi dibandingkan persediaan pada sektor lainnya. Selain memengaruhi proses pengelolaan oleh rumah sakit, kondisi tersebut juga memengaruhi ruang lingkup pemeriksaan auditor dalam memperoleh bukti audit yang memadai. Oleh karena itu, pemahaman terhadap karakteristik persediaan farmasi beserta regulasi yang mengaturnya menjadi dasar penting dalam merancang prosedur pemeriksaan stock opname yang sesuai dengan risiko dan karakteristik masing-masing kelompok persediaan (IAPI, 2021; Arens et al., 2020).

2.1.4 Sistem Pengendalian Internal

Mulyadi (2016) mendefinisikan sistem pengendalian internal sebagai struktur organisasi, metode, dan ukuran-ukuran yang dikoordinasikan guna menjaga aset organisasi, mengecek ketelitian dan keandalan data akuntansi, mendorong efisiensi, serta mendorong dipatuhinya kebijakan manajemen. Sejalan dengan itu, Romney dan Steinbart (2015) menegaskan bahwa pengendalian internal (*internal control*) ialah suatu proses yang dijalankan untuk menyediakan jaminan yang memadai bahwa tujuan-tujuan pengendalian telah tercapai. Tujuan dari dilakukan pengendalian internal yaitu mencegah atau mendeteksi kesalahan, memberikan informasi yang akurat, memperbaiki efisiensi operasional, serta mendorong kepatuhan hukum dan ketentuan yang berlaku. Oleh karena itu dapat disimpulkan bahwa sistem pengendalian internal

merupakan proses yang krusial bagi entitas untuk memastikan operasional berjalan sesuai rencana dan terhindar dari berbagai risiko kecurangan maupun kesalahan.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway (COSO), memberikan petunjuk untuk melakukan penilaian sebuah sistem pengendalian intern, yang dikenal dengan model pengendalian intern (*Internal Control Model*). Komponen pengendalian internal COSO meliputi:

a. Lingkungan Pengendalian (*Control Environment*)

Lingkungan pengendalian ialah sarana prasarana yang ada di dalam organisasi atau perusahaan untuk menjalankan struktur pengendalian internal yang baik. Komponen-komponen yang mempengaruhi lingkungan pengendalian internal yaitu komitmen manajemen terhadap integritas dan nilai etika, filosofi yang dianut oleh manajemen dan gaya operasional yang dipakai oleh manajemen, serta struktur organisasi

b. Aktivitas Pengendalian (*Control Activities*)

Proses dan upaya yang dilakukan oleh manajemen perusahaan untuk menegakkan pengawasan atau pengendalian operasi perusahaan. Setidaknya ada lima hal yang dapat diterapkan oleh perusahaan, yaitu pemberian otorisasi atas transaksi, pembagian tugas dan tanggung jawab, penggunaan dokumen dan catatan yang baik, perlindungan yang cukup terhadap kekayaan dan catatan perusahaan, serta pemeriksaan independen terhadap kinerja.

c. Penaksiran Risiko (*Risk Assessment*)

Manajemen organisasi atau perusahaan harus dapat mengidentifikasi berbagai risiko yang dihadapi. Dengan memahami risiko, manajemen dapat melakukan tindakan pencegahan sehingga dapat menghindari kerugian di masa mendatang. Risiko-risiko yang dihadapi meliputi risiko strategis, risiko finansial dan Risiko informasi.

d. Informasi dan komunikasi (*Information and Communication*)

Proses untuk mendapatkan, menghasilkan dan berbagai informasi yang diperlukan guna mendukung komponen pengendalian internal lainnya. Dalam merancang sistem informasi, perusahaan dan manajemen puncak harus mengetahui bagaimana transaksi yang dicatat, diproses, dan dilaporkan.

e. Pemantauan (*Monitoring*)

Aktivitas untuk mengikuti jalannya sistem informasi sehingga apabila ada hambatan segera bisa dilakukan tindakan. Berbagai bentuk pemantauan di dalam perusahaan dapat dilaksanakan dengan salah satu atau keseluruhan proses berikut ini yang meliputi, manajemen puncak mengawasi manajemen dan karyawan di bawahnya, menerapkan akuntansi pertanggungjawaban untuk menilai kinerja masing-masing. dan audit internal oleh auditor perusahaan.

Dalam pengelolaan persediaan, sistem pengendalian internal memiliki peran penting dalam menjaga keamanan aset serta memastikan ketepatan pencatatan persediaan. Pengendalian internal persediaan bertujuan untuk memastikan bahwa seluruh siklus persediaan mulai dari pengadaan, penyimpanan, hingga pengeluaran barang telah dilaksanakan sesuai dengan prosedur yang ditetapkan (Stefanny, 2017).

Aktivitas pengendalian atas persediaan mencakup beberapa elemen penting, seperti pemisahan tugas antara pencatatan, penyimpanan, dan pengeluaran persediaan serta kebijakan otorisasi untuk pengawasan yang lebih memadai. Selain itu, pelaksanaan *stock opname* atau perhitungan fisik secara berkala juga menjadi bagian penting dari aktivitas pengendalian. Pengendalian internal atas persediaan yang memadai dapat membantu mengurangi risiko kehilangan, kesalahan pencatatan, hingga ketidaksesuaian antara catatan persediaan dan kondisi fisik yang sebenarnya.

Berdasarkan Standar Audit (SA) 315 (Revisi) yang diterbitkan oleh IAPI, auditor bertanggung jawab untuk mengidentifikasi dan menilai risiko salah saji material dalam laporan keuangan, melalui pemahaman atas entitas dan lingkungannya, termasuk pengendalian internal entitas. Pemahaman terhadap sistem pengendalian internal memungkinkan auditor untuk dapat menilai tingkat salah saji material (*risk of material misstatement*) pada tingkat laporan keuangan maupun asersi, yang selanjutnya menjadi dasar dalam penetapan sifat (*nature*), waktu (*timing*), dan luas pengujian (*extent*) prosedur audit yang akan dilaksanakan. Dalam audit persediaan, hasil evaluasi sistem pengendalian internal juga berpengaruh terhadap prosedur *stock opname* yang dilakukan oleh auditor, seperti penentuan jumlah sampel, kedalaman observasi fisik, hingga perluasan pengujian terhadap area persediaan yang dianggap memiliki risiko lebih tinggi.

2.1.5 Penilaian Risiko Audit

Risiko audit (*audit risk*) merupakan risiko memberikan opini audit yang tidak tepat (*expressing an inappropriate audit opinion*) atas laporan keuangan yang

disalahsajikan secara material. Tujuan audit ialah menekan risiko audit ini ke tingkat rendah yang dapat diterima oleh auditor. Melalui prosesnya, auditor diharuskan melakukan penilaian risiko (*risk assessment*) dan melakukan tanggapan terhadap risiko (*risk response*), dengan cara memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat mengenai risiko yang sebelumnya telah dinilai (*assessed risk*).

Berdasarkan Standar Audit (SA) 200, risiko audit terbagi atas risiko kesalahan penyajian material dan risiko deteksi. Mustika (2019) dalam Muhsin (2021) mendeskripsikan sebagai berikut.

1. Risiko Kesalahan Penyajian Material
 - a. Risiko Bawaan (*Inherent Risk*), merupakan risiko terhadap munculnya salah saji sebelum memperhitungkan efektivitas pengendalian internal. Risiko bawaan ini muncul dengan faktor tertentu, misalnya seperti lingkungan alamiah bisnis klien, hasil audit tahun lalu, pihak berelasi, dan transaksi tidak rutin
 - b. Risiko Pengendali (*Control Risk*), dimana risiko terhadap kemungkinan salah saji yang tidak terdeteksi oleh struktur pengendalian internal klien. Risiko ini dipengaruhi oleh faktor-faktor seperti desain atas Internal Control perusahaan, komitmen dan integritas manajemen, dan rentang kendali rantai komando.
2. Risiko Deteksi (*Detection Risk*), yaitu risiko prosedur audit yang dilakukan auditor gagal mendeteksi salah saji material yang ada dalam laporan keuangan (IAPI, 2021).

Penilaian Risiko merupakan proses yang dilakukan auditor untuk mengidentifikasi dan menilai potensi salah saji dalam laporan keuangan, baik yang disebabkan oleh kesalahan maupun kecurangan. Proses penilaian Risiko dapat dilaksanakan dengan memperoleh suatu pemahaman tentang entitas dan lingkungannya, termasuk pengendalian internal entitas. Hal ini dilakukan bertujuan untuk mengidentifikasi risiko bisnis yang relevan dengan tujuan pelaporan keuangan, mengestimasi signifikan risiko, dan menentukan kemungkinan terjadinya risiko.

Menurut Arens *et al.*, (2015) dalam Muhsin (2021) Proses penilaian risiko terdiri atas perencanaan suatu audit laporan keuangan (*scoping*), yang kemudian dilanjutkan dengan tahap pengidentifikasian dan penilaian risiko kesalahan penyahian material (*identify and assess risk*). Berdasarkan SA 315 revisi, auditor diwajibkan menilai risiko bawaan (*inherent risk*) dan risiko pengendalian (*control risk*) secara terpisah. Penilaian tersebut kini mencakup analisis faktor risiko bawaan yang dipetakan ke dalam spektrum risiko, evaluasi sistem pengendalian internal yang berfokus kuat pada pengendalian umum teknologi informasi (*IT General Controls*), serta pelaksanaan prosedur analitis awal guna memitigasi risiko audit secara keseluruhan.

Risiko audit pada akun persediaan dikatakan tinggi dikarenakan akun persediaan termasuk akun dengan kompleksitas pengelolaan yang tinggi. Hal ini dapat terjadi dikarenakan jenis variasi persediaan yang beragam, tingginya mobilitas persediaan, hingga timbul potensi kesalahan pencatatan yang dapat menimbulkan selisih *stock opname* (Aini, 2024; Anggraini *et al.*, 2026). Selain itu, persediaan juga rentan mengalami penurunan nilai akibat keusangan, kerusakan, kedaluwarsa, serta jatuhnya

harga pasar, yang berpotensi menimbulkan salah saji material dalam laporan keuangan (Khairunnisa & Wilasittha, 2025). Risiko tersebut semakin meningkat apabila entitas memiliki sistem pengendalian internal yang lemah, seperti tidak adanya pemisahan fungsi yang memadai, lemahnya pengawasan atas keluar masuk barang, serta sistem pencatatan persediaan yang belum terintegrasi dengan baik. Kondisi tersebut menyebabkan auditor perlu memberikan perhatian lebih terhadap akun persediaan melalui penilaian risiko yang memadai dan penerapan prosedur audit yang lebih ekstensif, khususnya melalui observasi *stock opname*, pengujian cut-off, serta pengujian atas penilaian persediaan untuk memperoleh keyakinan atas kewajaran saldo persediaan yang disajikan dalam laporan keuangan.

Dalam konteks farmasi rumah sakit, akun persediaan memiliki tingkat risiko bawaan (*inherent risk*) yang tinggi karena memiliki karakteristik yang kompleks, seperti jumlah item persediaan yang besar, perpindahan barang antar unit pelayanan yang cepat, masa kadaluwarsa terbatas, serta risiko kerusakan dan kehilangan barang (Sormin *et al.*, 2025). Selain itu, ketidakpastian kebutuhan pasien dan keterlambatan distribusi obat juga dapat menyebabkan kelebihan maupun kekurangan stok yang berdampak pada risiko salah saji persediaan (Dewi & Nurhawaeny, 2019). Persediaan farmasi juga terikat ketat terhadap regulasi dan peraturan terkait penyimpanan, distribusi, dan pengawasan obat-obat tertentu sehingga meningkatkan potensi terjadinya salah saji material dalam laporan keuangan. Kondisi tersebut meningkatkan kompleksitas audit persediaan karena auditor perlu memastikan kepatuhan pencatatan dan keberadaan fisik persediaan sesuai regulasi yang berlaku (Zineb & Jihane, 2025).

Selain risiko inherent yang tinggi, risiko pengendalian (*control risk*) pada persediaan farmasi rumah sakit juga tergolong tinggi apabila sistem pengendalian internal tidak dijalankan secara efektif. Beberapa kelemahan yang umum ditemukan meliputi perangkapan fungsi antara pembelian, penyimpanan, dan pencatatan persediaan, belum optimalnya fungsi audit internal, lemahnya pemetaan risiko pengelolaan obat, serta prosedur operasional yang belum memadai dalam menangani risiko kerusakan maupun ketidaksesuaian administrasi persediaan (Putri, 2011; Safitri, 2015; Prathama & Harahap, 2025). Selain itu, pelaksanaan *stock opname* secara periodik belum tentu efektif apabila selisih persediaan yang ditemukan tidak ditindaklanjuti melalui evaluasi dan perbaikan pengendalian internal (Safitri, 2015; Sormin *et al.*, 2025). Berdasarkan Standar Audit (SA) 315 (Revisi 2019), kondisi risiko inherent dan risiko pengendalian tersebut menjadi dasar bagi auditor eksternal dalam menilai risiko salah saji material dan menentukan sifat, waktu, serta luas prosedur audit yang akan dilakukan, termasuk dalam pelaksanaan *stock opname* persediaan farmasi rumah sakit (IAPI, 2021).

Berdasarkan hasil penilaian risiko yang dilakukan auditor, respons audit yang diterapkan akan berbeda sesuai tingkat potensi salah saji material yang ditemukan pada akun persediaan. Perbedaan tingkat risiko tersebut memengaruhi penetapan prosedur audit, termasuk pelaksanaan *stock opname* persediaan farmasi. Hubungan antara penilaian risiko audit dan prosedur *stock opname* dapat dilihat pada tabel berikut:

Tabel 2. 1 Hubungan Penilaian Risiko Audit dan Prosedur *Stock Opname*

Risiko Yang Dinilai Auditor	Respons Auditor	Implikasi terhadap <i>Stock opname</i>
Risiko eksistensi persediaan tinggi	Auditor meningkatkan pengujian substantif	Observasi fisik dan perluasan sampel
Risiko penilaian persediaan	Auditor meningkatkan pengujian valuasi	Pemeriksaan persediaan kedaluwarsa dan slow-moving
Risiko kelemahan pengendalian internal	Auditor memperluas prosedur audit	Stok opname dilakukan lebih mendalam
Risiko ketidaksesuaian pencatatan	Auditor melakukan pengujian cutoff dan rekonsiliasi	Penelusuran mutasi persediaan

Sumber: Disusun peneliti berdasarkan SA 315 (Revisi 2021), SA 330, dan SA 501 (IAPI, 2021)

Tabel di atas menunjukkan bahwa semakin tinggi risiko pada akun persediaan yang diidentifikasi auditor, maka prosedur audit yang diterapkan akan semakin luas dan mendalam. Risiko yang berkaitan dengan eksistensi, penilaian, dan kelemahan pengendalian internal pada persediaan farmasi mendorong auditor untuk meningkatkan pengujian substantif, memperluas observasi fisik, serta memperketat prosedur *stock opname*. Dengan demikian, hasil penilaian risiko audit menjadi dasar penting dalam menentukan sifat, waktu, luas prosedur audit persediaan farmasi rumah sakit. Meskipun begitu, penerapan prosedur audit tidak bersifat seragam pada setiap penugasan karena auditor tetap diharuskan mempertimbangkan kondisi spesifik entitas yang diaudit dalam menentukan respons audit yang paling tepat.

Dalam menentukan respons audit tersebut, auditor menerapkan professional judgement dan professional skepticism. Hal ini diatur dalam Standar Audit (SA 200), dimana pertimbangan profesional ini merupakan penerapatan pengetahuan pelatihan, dan pengalaman auditor dalam membuat keputusan yang tepat selama proses audit,

sedangkan skeptisisme profesional merupakan sikap yang selalu mempertanyakan dan berpikiran kritis terhadap bukti yang diperoleh (IAPI, 2021). Meskipun hasil penilaian risiko menjadi dasar penentuan prosedur audit, auditor tetap mempertimbangkan karakteristik entitas, pengalaman audit sebelumnya, materialitas, serta kondisi yang ditemukan di lapangan dalam menentukan sifat, waktu, dan luas prosedur *stock opname* yang akan dilaksanakan.

2.1.6 Prosedur *Stock opname*

Stock opname merupakan aktivitas menghitung secara fisik barang-barang di gudang atau ruang penyimpanan, menyelaraskan data persediaan di sistem pencatatan perusahaan dengan jumlah barang fisik aslinya. *Stock opname* ialah prosedur pemeriksaan fisik persediaan yang dilakukan untuk mencocokkan jumlah persediaan aktual dengan catatan pembukuan perusahaan. Dalam konteks audit, *stock opname* bertujuan untuk memperoleh bukti audit atas keberadaan, kelengkapan, dan penilaian persediaan, sekaligus menilai keandalan pengendalian internal atas pengelolaan persediaan (Rizqi dan Susilowati, 2024). Dengan dilakukannya *stock opname* secara teratur, arus pergerakan barang masuk dan keluar gudang dapat teramati secara jelas, sehingga tingkat kepastian dalam kinerja dan integritas operasi gudang dapat terjamin. Oleh karena itu, aktivitas *stock opname* yang dilakukan secara teratur memiliki banyak keuntungan bagi perusahaan (Nurmatama dan Haryati, 2024)

Pelaksanaan *stock opname* berkaitan erat dengan pengujian asersi manajemen atas akun persediaan. Asersi yang paling utama dalam pemeriksaan persediaan adalah

asersi keberadaan (*existence*), yaitu memastikan bahwa persediaan yang tercatat benar-benar ada pada tanggal pelaporan. Selain asersi keberadaan, auditor juga menguji asersi kelengkapan (*completeness*), serta asersi penilaian (*valuation*) untuk memastikan persediaan disajikan sesuai nilai yang semestinya dan tidak mengalami salah saji akibat kerusakan, keusangan, maupun kedaluwarsa barang. Dalam konteks persediaan farmasi rumah sakit, asersi penilaian menjadi sangat penting karena obat-obatan memiliki masa kedaluwarsa dan risiko penurunan nilai yang tinggi sehingga memerlukan evaluasi lebih lanjut terhadap kondisi fisik dan nilai realisasi persediaan (Khairunnisa & Wilasittha, 2025).

Prosedur *stock opname* dalam audit persediaan umumnya meliputi beberapa tahapan utama, yaitu perencanaan pemeriksaan, pelaksanaan penghitungan fisik persediaan, rekonsiliasi hasil perhitungan dengan catatan persediaan perusahaan, pengujian cut-off, serta evaluasi atas selisih persediaan yang ditemukan. Pada tahap perencanaan, auditor terlebih dahulu memperoleh daftar persediaan, memahami sistem pencatatan yang digunakan entitas, serta menentukan area dan jenis persediaan yang memiliki risiko tinggi untuk diuji. Selanjutnya, auditor melakukan observasi dan penghitungan fisik persediaan guna memastikan bahwa persediaan yang tercatat dalam laporan keuangan benar-benar ada pada tanggal pelaporan. Hasil penghitungan tersebut kemudian direkonsiliasi dengan kartu stok, sistem persediaan, dan buku besar untuk mengidentifikasi kemungkinan selisih, kesalahan pencatatan, maupun indikasi kelemahan pengendalian internal. Auditor juga melakukan pengujian cut-off untuk memastikan transaksi penerimaan dan pengeluaran persediaan telah dicatat pada

periode yang tepat sehingga tidak menimbulkan salah saji pada saldo persediaan. Selain berfungsi sebagai prosedur substantif untuk memperoleh bukti audit, pelaksanaan *stock opname* juga digunakan auditor untuk mengevaluasi efektivitas pengendalian internal atas pengelolaan persediaan, termasuk pengawasan terhadap penerimaan, penyimpanan, dan distribusi barang (Rizqi & Susilowati, 2024).

Dalam audit persediaan, *stock opname* digunakan auditor sebagai sarana untuk mengevaluasi efektivitas sistem pengendalian internal atas persediaan. Pelaksanaan *stock opname* digunakan auditor untuk menilai apakah prosedur pengelolaan persediaan telah berjalan sesuai pengendalian yang ditetapkan, mulai dari proses penerimaan, penyimpanan, hingga pengeluaran barang. Rizqi dan Susilowati (2024) menjelaskan bahwa audit atas persediaan dilakukan tidak hanya untuk memastikan keakuratan jumlah persediaan, tetapi juga untuk mengevaluasi efektivitas pengendalian internal yang diterapkan dalam manajemen persediaan. Dalam kerangka COSO, pelaksanaan *stock opname* berkaitan erat dengan komponen aktivitas pengendalian (*control activities*) dan pemantauan (*monitoring*), karena melalui penghitungan fisik secara berkala dan rekonsiliasi antara catatan pembukuan dengan kondisi fisik persediaan, manajemen maupun auditor dapat menilai apakah pengendalian yang diterapkan telah berjalan secara efektif (Deni *et al.*, 2025). Oleh karena itu, selisih persediaan yang ditemukan dalam pelaksanaan *stock opname* tidak hanya mengindikasikan kesalahan pencatatan, tetapi juga dapat menjadi indikator adanya kelemahan sistem pengendalian internal yang berpotensi meningkatkan risiko salah saji material dalam laporan keuangan.

Dalam konteks rumah sakit, evaluasi pengendalian internal persediaan farmasi umumnya mengacu pada kerangka COSO yang mencakup lingkungan pengendalian, penilaian risiko, aktivitas pengendalian, informasi dan komunikasi, serta pemantauan. Penelitian Deni *et al.* (2025) menunjukkan bahwa penerapan pengendalian internal persediaan obat pada RSUD Kabupaten Konawe Kepulauan telah berjalan efektif berdasarkan kelima komponen COSO. Namun, penelitian lain masih menemukan berbagai kelemahan pengendalian internal persediaan farmasi rumah sakit, seperti adanya perangkapan tugas, pelaksanaan *stock opname* yang belum optimal, serta lemahnya pengawasan terhadap pengelolaan obat-obatan (Hariyanti *et al.*, 2024). Kondisi tersebut menunjukkan bahwa kualitas sistem pengendalian internal persediaan farmasi dapat berbeda pada setiap rumah sakit, sehingga auditor perlu memahami kondisi spesifik entitas melalui observasi, walkthrough, dan permintaan keterangan sebelum menentukan prosedur audit persediaan yang akan dilaksanakan. Dalam pendekatan risk-based audit, hasil evaluasi sistem pengendalian internal digunakan auditor sebagai dasar untuk menyesuaikan luas dan kedalaman prosedur *stock opname* terhadap tingkat risiko salah saji material persediaan farmasi. Selisih persediaan yang ditemukan selama proses *stock opname*, baik berupa kesalahan pencatatan, mutasi barang yang belum diproses, maupun obat yang belum tercatat dalam sistem, juga dapat digunakan sebagai dasar evaluasi dan rekomendasi perbaikan pengendalian internal (Arsyilia & Budiwitjaksono, 2025). Dengan demikian, pelaksanaan *stock opname* tidak hanya bertujuan memperoleh bukti audit atas kewajaran saldo persediaan, tetapi juga berfungsi sebagai mekanisme evaluasi terhadap efektivitas pengelolaan persediaan

farmasi rumah sakit secara keseluruhan. Efektivitas pengendalian internal persediaan yang baik tercermin dari terlaksananya prosedur pengadaan, penyimpanan, distribusi, dan pengawasan obat sesuai ketentuan yang berlaku, termasuk Peraturan Menteri Kesehatan Nomor 72 Tahun 2016 tentang Standar Pelayanan Kefarmasian di Rumah Sakit.

2.1.7 Model Ellet

Model Ellet merupakan kerangka analisis yang digunakan dalam penelitian studi kasus untuk mengidentifikasi permasalahan, menganalisis penyebab, mengevaluasi alternatif solusi, serta merumuskan rekomendasi yang dapat diterapkan. Model ini menekankan proses berpikir yang sistematis, analitis, dan berbasis bukti sehingga solusi yang dihasilkan sesuai dengan kondisi nyata yang ditemukan di lapangan (Ellet, 2018). Penggunaan kerangka analisis tersebut sejalan dengan pendekatan penelitian studi kasus yang bertujuan memperoleh pemahaman mendalam terhadap suatu fenomena dalam konteks nyata melalui analisis yang sistematis (Yin, 2018).

Menurut Ellet (2018), penyusunan kerangka studi kasus terdiri atas beberapa tahapan, yaitu:

1. Situasi, yaitu menggambarkan kondisi atau latar belakang kasus yang menjadi konteks penelitian sehingga memberikan pemahaman terhadap permasalahan yang dianalisis.
2. Permasalahan, yaitu mengidentifikasi isu utama atau permasalahan yang menjadi fokus analisis berdasarkan kondisi yang ditemukan di lapangan.

3. Analisis, yaitu mengidentifikasi penyebab permasalahan berdasarkan data dan fakta yang diperoleh.
4. Alternatif, yaitu menyusun berbagai alternatif penyelesaian terhadap permasalahan yang ditemukan.
5. Rekomendasi, yaitu memilih alternatif solusi yang paling tepat berdasarkan hasil analisis.

Dalam penelitian ini, Model Ellet digunakan sebagai dasar penyusunan rancangan kebijakan dan program pemeriksaan *stock opname* persediaan farmasi rumah sakit. Melalui tahapan tersebut, rancangan yang dihasilkan disusun secara sistematis berdasarkan hasil analisis kebutuhan auditor eksternal dan karakteristik risiko persediaan farmasi.

2.2 Penelitian Terdahulu

Penelitian terdahulu dikaji dengan tujuan untuk memperoleh bahan perbandingan selama proses penulisan dan untuk menghindari membandingkan diri dengan penelitian lain. Berikut merupakan beberapa hasil penelitian sebelumnya:

Tabel 2. 2 Hasil Penelitian Sebelumnya

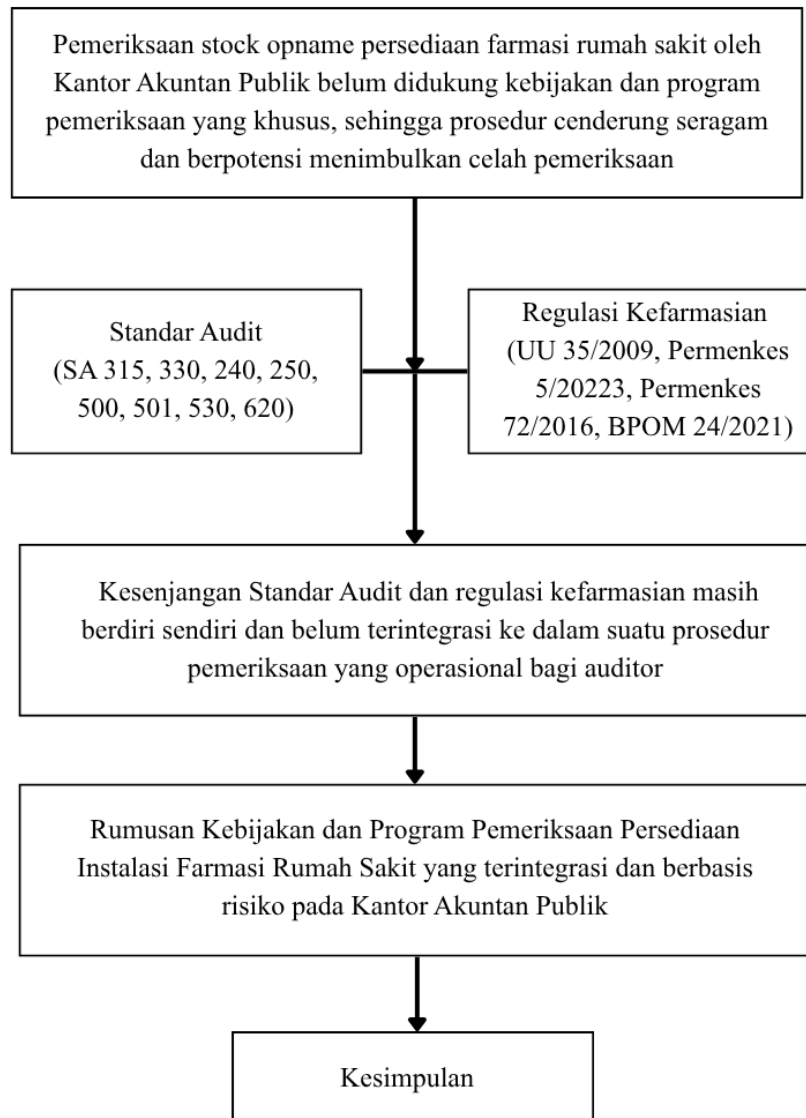
No.	Peneliti	Judul Penelitian	Metode	Hasil Penelitian
1.	Putra & Singgih (2024)	Evaluasi Prosedur Audit atas Persediaan Obat-Obatan pada Rumah Sakit X oleh Kantor Akuntan Publik ZYX	Metode yang digunakan yakni kualitatif deskriptif. Pengumpulan data dilakukan melalui wawancara.	Mengevaluasi prosedur audit atas persediaan obat-obatan pada Rumah Sakit X oleh KAP ZYX. Hasil penelitian dapat disimpulkan bahwa auditor perlu meningkatkan keterampilan dan pengetahuan mengenai proses audit serta regulasi farmasi terbaru.

No.	Peneliti	Judul Penelitian	Metode	Hasil Penelitian
2.	Rizqi (2024)	Penerapan Prosedur Audit atas Persediaan dalam Kegiatan Stock Opname Kantor Akuntan Publik (KAP	Metode yang digunakan yakni kualitatif deskriptif. Pengumpulan data dilakukan melalui observasi.	Mengkaji penerapan prosedur audit atas persediaan dalam kegiatan stock opname oleh KAP. Hasil penelitian menyatakan bahwa prosedur stock opname yang dilakukan tim auditor sudah sesuai dengan program audit dan SA 501.
3.	Rahmawati dkk. (2025)	Evaluasi Penyimpanan dan Pelaporan Obat Narkotika dan	Metode yang digunakan yakni kuantitatif	Mengevaluasi penyimpanan dan pelaporan narkotika dan

No.	Peneliti	Judul Penelitian	Metode	Hasil Penelitian
		Psikotropika di Instalasi Farmasi Rumah Sakit X Tangerang	deksriptif dan observasional.	psikotropika di Instalasi Farmasi RS X Tangerang. Hasil penelitian menunjukkan kesesuaian penyimpanan 79%, pelaporan 97%.
4.	Kurniawati, Lameng, & Lameng (2026)	Manajemen Obat High-Alert dan LASA di Rumah Sakit: Integrasi Pedoman Global, Regulasi Nasional, dan Praktik Keselamatan Pasien.	Kajian Manajemen Obat	Mengkaji manajemen obat high alert dan LASA di rumah sakit. Hasil penelitian menemukan kesesuaian penyimpanan HAM pada

No.	Peneliti	Judul Penelitian	Metode	Hasil Penelitian
				awalnya hanya 49,93%.
5.	Tuloli, Madania, Manno, Makkulawu, & Julianti (2024)	Gambaran Penyimpanan Obat Narkotika, Psikotropika, Prekursor dan LASA Di RSUD Toto Kabila Kabupaten Bone Bolango Provinsi Gorontalo.	Observasional, pendekatan kualitatif, lembar checklist	Menggambarkan penyimpanan narkotika, psikotropika, prekursor, dan LASA di RSUD Toto Kabila. Hasil penelitian menunjukkan kesesuaian penyimpanan narkotika 69,2%, psikotropika 69,2%, prekursor 50%, dan LASA 81,8%.

2.3 Kerangka Konseptual



Gambar 2. 1 Kerangka Konseptual