



## Menelusuri Selisih di Balik Rak Obat: Prosedur, Temuan, dan Koreksi Audit atas Pengelolaan Persediaan pada RSUD

(Tracing the Gaps Behind the Pharmacy Shelves: Audit Procedures, Findings, and Corrections in Inventory Management at RSUD)

Imas Kusumawati\*, Khusnul Khotimah, Mia Ayuningtyas

Universitas Serang Raya, Jl. Raya Cilegon Drangong Serang - Banten No.Km. 5, Taman, Drangong, Kec. Taktakan, Kota Serang, Banten 42162

DOI. <https://doi.org/10.61656/sbamer.v6i1.539>

### ABSTRACT

**Purpose:** Regional public hospitals hold large and fast-moving stocks of medicines, medical consumables, and patient food, yet audit reports in Indonesia repeatedly flag weaknesses in how these inventories are recorded and safeguarded. This study examines how an independent audit team carried out inventory audit procedures at a regional public hospital (RSUD Jeong Jaehyun), what findings the procedures produced, and how those findings were resolved and reflected in the 2022 financial statements.

**Method:** A qualitative case study design was used. Data were gathered through semi-structured interviews with five informants from the audit team and the hospital's inventory, pharmacy, and finance functions, participant observation during the physical stock count, and documentation of the 2021–2022 balance sheet, operational report, working papers, and correction journals. Interview data were analyzed thematically and triangulated against observation and documents.

**Findings:** The audit followed a sequence of analytical review, reconciliation of receipt and issue records, risk-based sampling, physical counting, investigation of differences, and recalculation of year-end balances. Three findings emerged: items stored outside their recorded location, missing stock cards that prevented comparison of records with physical counts, and over- and under-recorded balances between the inventory listing and the balance sheet. Five adjusting entries reduced reported inventory by a net Rp108,248,182 to Rp24,049,069,873, while analytical indicators showed inventory rising 62.16 percent as inventory expense fell 16.81 percent.

**Implication:** Hospital managers should treat stock cards, location transfers, and monthly reconciliation between the warehouse and the finance unit as core controls rather than administrative chores, and auditors should pair the physical count with analytical indicators of overstocking.

**Originality:** The study adds the voices of both auditors and auditees, through interview excerpts, to the documentary evidence of an inventory audit in an Indonesian regional hospital, linking each procedure to the assertion it tests and each finding to its correcting entry.

**Keywords:** Inventory audit, internal control, stock count, regional public hospital, adjusting entries.

### ABSTRAK

**Tujuan:** Rumah sakit umum daerah menyimpan persediaan obat, bahan medis habis pakai, dan bahan makanan pasien dalam jumlah besar dan bergerak cepat, tetapi hasil pemeriksaan di Indonesia berulang kali menunjukkan kelemahan pencatatan dan pengamanan persediaan tersebut. Penelitian ini mengkaji bagaimana tim auditor independen melaksanakan prosedur audit persediaan pada RSUD Jeong Jaehyun, temuan apa yang dihasilkan, serta bagaimana temuan tersebut ditindaklanjuti dan tercermin dalam laporan keuangan tahun 2022.

**Metode:** Penelitian menggunakan desain studi kasus kualitatif. Data dikumpulkan melalui wawancara semi-terstruktur dengan lima informan dari tim auditor serta fungsi gudang, farmasi, dan keuangan rumah sakit, observasi partisipatif saat penghitungan fisik, dan dokumentasi neraca serta laporan operasional 2021–2022, kertas kerja, dan jurnal koreksi. Data wawancara dianalisis secara tematik dan ditriangulasi dengan hasil observasi dan dokumen.

**Hasil:** Audit dilaksanakan melalui rangkaian prosedur analitis, pencocokan rincian penerimaan dan pengeluaran, sampling berbasis risiko, penghitungan fisik, penelusuran selisih, dan penghitungan ulang saldo akhir tahun. Tiga



temuan utama muncul, yaitu barang yang disimpan di luar lokasi tercatat, kartu stok yang tidak tersedia sehingga catatan tidak dapat dibandingkan dengan fisik, serta selisih lebih catat dan kurang catat antara rincian persediaan dan neraca. Lima jurnal koreksi menurunkan persediaan secara neto, sementara indikator analitis menunjukkan persediaan naik 62,16 persen ketika beban persediaan turun 16,81 persen.

**Implikasi:** Manajemen rumah sakit perlu memperlakukan kartu stok, pencatatan mutasi lokasi, dan rekonsiliasi bulanan antara gudang dan bagian keuangan sebagai pengendalian inti, bukan sekadar tugas administratif, sedangkan auditor perlu memadukan penghitungan fisik dengan indikator analitis atas kelebihan stok.

**Orisinalitas:** Penelitian ini menghadirkan suara auditor dan auditee melalui kutipan wawancara, berdampingan dengan bukti dokumenter audit persediaan pada rumah sakit daerah di Indonesia, serta mengaitkan setiap prosedur dengan asersi yang diuji dan setiap temuan dengan jurnal koreksinya.

**Kata kunci:** Audit persediaan, pengendalian internal, penghitungan fisik, rumah sakit umum daerah, jurnal koreksi.

---

Article info: Received: 15 January 2026; Revised: 04 February 2026; Accepted: 23 February 2026

**Correspondence:**

\* Imas Kusumawati, and Email: [imas.kusuma@gmail.com](mailto:imas.kusuma@gmail.com)

**Recommended citation:**

Kusumawati, I., Khotimah, K., & Ayuningtyas, M. (2026). Menelusuri Selisih di Balik Rak Obat: Prosedur, Temuan, dan Koreksi Audit atas Pengelolaan Persediaan pada RSUD (Tracing the Gaps Behind the Pharmacy Shelves: Audit Procedures, Findings, and Corrections in Inventory Management at RSUD). *Small Business Accounting Management and Entrepreneurship Review (SBAMER)*, 6(1), 58-76.

## 1. PENDAHULUAN

Rumah sakit adalah salah satu organisasi publik dengan perputaran persediaan paling padat. Setiap hari, gudang farmasi melayani permintaan obat, bahan medis habis pakai (BHP), gas medis, dan bahan makanan pasien dari puluhan ruang perawatan, sehingga satu kesalahan pencatatan dapat berdampak sekaligus pada keselamatan pasien, efisiensi anggaran, dan kewajaran laporan keuangan. Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2023 tentang Kesehatan menegaskan kewajiban rumah sakit menjamin ketersediaan, mutu, dan keamanan sediaan farmasi serta alat kesehatan (Republik Indonesia, 2023), sementara sebagai Badan Layanan Umum Daerah (BLUD), rumah sakit umum daerah (RSUD) juga wajib menyajikan laporan keuangan berbasis akrual yang andal sesuai Standar Akuntansi Pemerintahan. Kedua tuntutan ini bertemu pada satu pos neraca yang sering dianggap sepele, yaitu persediaan.

Bukti empiris menunjukkan bahwa pengelolaan persediaan rumah sakit masih menjadi titik rawan. Kajian literatur atas rumah sakit di Indonesia menemukan masalah berulang pada tahap distribusi obat, seperti rasio perputaran yang tidak ideal, obat kedaluwarsa atau rusak, stok mati, dan ketersediaan obat yang tidak memadai (Putri et al., 2024). Di tingkat dinas kesehatan, kekurangan dan kelebihan stok dapat terjadi bersamaan, disertai obat kedaluwarsa yang berakar pada lemahnya perencanaan dan pengadaan (Suprpto et al., 2023). Di luar Indonesia, kerugian akibat obat kedaluwarsa di rumah sakit publik tercatat melampaui target nasional, terutama karena penerimaan barang yang mendekati tanggal kedaluwarsa dan lemahnya pelibatan klinisi dalam seleksi obat (Getahun et al., 2024). Pengalaman pandemi Covid-19 memperlihatkan sisi lain dari masalah yang sama: ketika persediaan tidak dikelola secara kolaboratif, rumah sakit menghadapi risiko kehabisan stok pada saat paling kritis (Friday et al., 2021).

Dari sisi akuntabilitas sektor publik, kelemahan pengendalian atas persediaan juga terus muncul dalam hasil pemeriksaan. Analisis tren temuan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) atas laporan keuangan pemerintah daerah periode 2019–2023 menunjukkan bahwa sebagian besar kelemahan sistem pengendalian intern berada pada komponen aktivitas pengendalian, sedangkan masalah lingkungan pengendalian bertahan dari tahun ke tahun (Leka & Sutopo, 2023). Di rumah sakit pemerintah, lemahnya prosedur dan pengendalian internal bahkan dikaitkan dengan terjadinya kecurangan dalam pengadaan barang dan jasa (Pattinaja et al., 2023). Kondisi ini menempatkan audit

atas persediaan bukan sekadar rutinitas akhir tahun, melainkan mekanisme penting untuk menguji apakah aset yang dicatat benar-benar ada, lengkap, dan dinilai secara wajar.

Secara teknis, audit persediaan dikenal sebagai salah satu area audit yang paling menantang karena auditor harus menghubungkan catatan akuntansi dengan barang fisik yang tersebar di banyak lokasi (Arens et al., 2020). Ketidakakuratan catatan persediaan di rumah sakit terbukti memengaruhi biaya dan tingkat layanan, sehingga frekuensi penghitungan fisik menjadi variabel keputusan yang penting (Neve & Schmidt, 2022). Perkembangan teknologi audit, seperti penghitungan persediaan berbantuan drone, analitik data, kecerdasan buatan, dan audit berkelanjutan, menawarkan cara baru untuk meningkatkan kualitas bukti (Christ et al., 2021; Austin et al., 2021; Fedyk et al., 2022; Polizzi & Scannella, 2023). Namun, di banyak RSUD, pemeriksaan fisik masih bergantung pada berita acara manual, kartu stok kertas, dan kerja sama langsung antara auditor dan petugas gudang. Dalam konteks seperti ini, pemahaman tentang bagaimana prosedur audit benar-benar dijalankan di lapangan, dan bagaimana para pelaku memaknainya, menjadi sama pentingnya dengan angka-angka dalam laporan keuangan.

Penelitian terdahulu di Indonesia tentang pengendalian internal persediaan umumnya menilai kesesuaian sistem dengan komponen COSO melalui daftar periksa, misalnya pada instalasi farmasi dinas kesehatan (Mardhotillah & Hafni, 2021), atau berfokus pada siklus pendapatan dan piutang di sektor swasta (Andhaniwati, 2022; Astuty, 2023; Cahyadi & Tania, 2024). Sementara itu, studi manajemen farmasi rumah sakit lebih banyak membahas metode perencanaan seperti analisis ABC-VEN dan model EOQ (Zulpadly & Aulia, 2024; Izzati & Damayanti, 2023). Masih jarang penelitian yang menelusuri proses audit persediaan RSUD secara utuh, mulai dari prosedur analitis hingga jurnal koreksi, sambil menghadirkan perspektif auditor dan pengelola persediaan secara langsung melalui wawancara. Celah inilah yang diisi oleh penelitian ini.

Berdasarkan latar belakang tersebut, penelitian ini dilakukan pada RSUD Jeong Jaehyun dengan tiga pertanyaan penelitian: (1) bagaimana prosedur audit atas pengelolaan persediaan barang dilaksanakan; (2) temuan audit apa yang muncul dan apa akar penyebabnya menurut para pelaku; dan (3) bagaimana temuan tersebut ditindaklanjuti serta tercermin dalam laporan keuangan tahun 2022. Penelitian ini memberikan tiga kontribusi. Pertama, secara empiris, penelitian ini mendokumentasikan rangkaian prosedur audit persediaan di RSUD beserta bukti lapangan berupa berita acara pemeriksaan fisik, rincian koreksi, dan laporan keuangan. Kedua, secara metodologis, penelitian ini memadukan kutipan wawancara dengan data dokumenter, sehingga setiap temuan dapat ditelusuri dari pengalaman informan hingga angka dalam jurnal koreksi. Ketiga, secara praktis, penelitian ini merumuskan matriks temuan, penyebab, dan rekomendasi yang dapat digunakan manajemen rumah sakit, Satuan Pengawas Internal, dan auditor eksternal. Sistematika artikel selanjutnya terdiri atas tinjauan pustaka, metode penelitian, hasil dan pembahasan, serta simpulan.

## 2. TINJAUAN PUSTAKA

### 2.1. Persediaan pada Rumah Sakit Sektor Publik

Dalam akuntansi keuangan, persediaan adalah aset yang dimiliki untuk dijual dalam kegiatan usaha normal, sedang dalam proses produksi, atau berupa bahan dan perlengkapan yang akan digunakan dalam proses produksi atau pemberian jasa (Kieso et al., 2020). Dalam konteks pemerintahan, Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) Nomor 05 dalam lampiran Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 mendefinisikan persediaan sebagai aset lancar berupa barang atau perlengkapan yang dimaksudkan untuk mendukung kegiatan operasional pemerintah, serta barang yang dimaksudkan untuk dijual atau diserahkan dalam rangka pelayanan kepada masyarakat. Peraturan ini menggantikan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 yang digunakan dalam versi awal kajian ini, sekaligus menandai peralihan dari basis kas menuju akrual dan pengungkapan penuh dalam laporan keuangan pemerintah.

Pada RSUD, persediaan umumnya dikelompokkan menjadi persediaan layanan dan persediaan non layanan. Persediaan layanan meliputi obat-obatan, BHP medik, oksigen, dan bahan makanan pasien yang langsung digunakan dalam pelayanan kesehatan. Persediaan non layanan meliputi barang cetakan, BHP non medik, alat tulis kantor, serta alat listrik dan elektronik yang mendukung kegiatan administrasi. Pengelompokan ini penting karena setiap kelompok memiliki karakteristik risiko yang berbeda. Obat dan BHP medik bernilai tinggi, memiliki tanggal kedaluwarsa,

dan rentan disalahgunakan, sehingga memerlukan pengamanan fisik dan pencatatan yang ketat (Bastow et al., 2024). Persediaan non layanan bernilai lebih kecil, tetapi jumlah jenisnya banyak sehingga rawan tidak tercatat atau salah klasifikasi.

## 2.2. Metode Pencatatan dan Penilaian Persediaan

Terdapat dua metode pencatatan persediaan. Metode perpetual mencatat setiap penerimaan dan pengeluaran barang secara terus-menerus dalam kartu persediaan sehingga saldo dapat diketahui setiap saat, sedangkan metode periodik hanya mencatat pembelian dan menentukan saldo akhir melalui penghitungan fisik pada akhir periode (Kieso et al., 2020). Dalam sistem informasi akuntansi, kartu stok, bukti penerimaan barang, dan bukti permintaan atau pengeluaran barang merupakan dokumen sumber yang membentuk jejak audit; tanpa dokumen tersebut, saldo persediaan tidak dapat diverifikasi secara independen (Romney et al., 2021). Karena itu, metode perpetual yang dijalankan secara disiplin pada dasarnya juga berfungsi sebagai alat pengendalian, bukan hanya alat pencatatan.

Untuk penilaian, standar akuntansi mengenal metode masuk pertama keluar pertama (FIFO), rata-rata tertimbang, dan identifikasi khusus, sedangkan metode masuk terakhir keluar pertama (LIFO) tidak diperkenankan dalam standar berbasis IFRS (Kieso et al., 2020). Untuk sediaan farmasi, praktik fisik yang lazim adalah *first expired first out* (FEFO), yaitu barang dengan tanggal kedaluwarsa terdekat dikeluarkan lebih dahulu. Ketidakselarasan antara metode penilaian akuntansi dan praktik fisik pengeluaran barang dapat menimbulkan selisih nilai yang baru terdeteksi pada saat audit. Persoalan ini makin penting ketika nilai persediaan obat dan BHP medik mencapai puluhan miliar rupiah, sebagaimana lazim pada RSUD tipe menengah.

## 2.3. Pengendalian Internal atas Persediaan

Kerangka COSO 2013 membagi pengendalian internal ke dalam lima komponen: lingkungan pengendalian, penilaian risiko, aktivitas pengendalian, informasi dan komunikasi, serta pemantauan. Kerangka ini dinilai efektif dalam meningkatkan kualitas pengendalian ketika diterapkan secara utuh (Udeh, 2020), dan kecepatan organisasi mengadopsinya dipengaruhi oleh karakteristik tata kelola dan kompleksitas operasinya (Addy & Berglund, 2020). Dalam pengelolaan persediaan, aktivitas pengendalian yang paling relevan adalah otorisasi penerimaan dan pengeluaran barang, pemisahan fungsi penyimpanan dan pencatatan, pembatasan akses fisik ke gudang, penggunaan dokumen bernomor urut, rekonsiliasi berkala antara catatan gudang dan catatan akuntansi, serta penghitungan fisik secara periodik (Romney et al., 2021).

Studi pada instalasi farmasi pemerintah menunjukkan bahwa pengendalian internal persediaan obat dapat dinilai cukup efektif bila sebagian besar indikator COSO terpenuhi, meskipun masih terdapat celah pada aspek pencatatan dan pemantauan (Mardhotillah & Hafni, 2021). Penelitian pada entitas swasta juga menunjukkan pola serupa: dokumen dan prosedur sudah tersedia, tetapi rekonsiliasi, pembagian tugas, dan pemantauan belum dijalankan konsisten (Andhaniwati, 2022; Astuty, 2023; Cahyadi & Tania, 2024). Kualitas sistem informasi turut menentukan, karena sistem yang tidak dirancang bersama pengguna cenderung tidak dipakai secara penuh dan mendorong pencatatan ganda secara manual (Nuzulita & Mudjiumami, 2023; Amalia & Siahaan, 2024; Dirani et al., 2024). Di sisi pemantauan, keberadaan fungsi audit internal yang didukung aplikasi pemantauan dapat mempercepat tindak lanjut temuan (Kusnadi & Kirana, 2023).

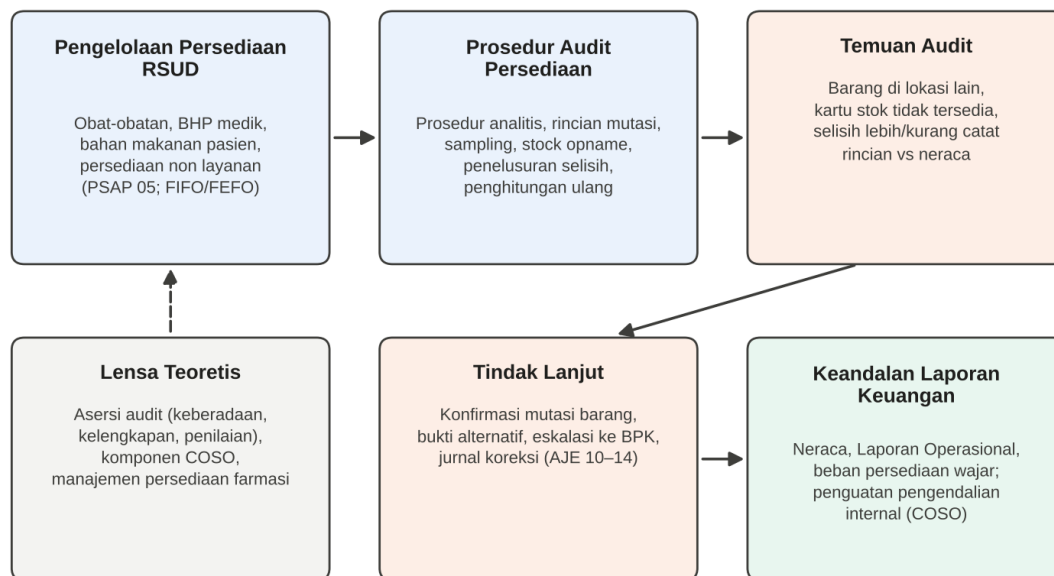
## 2.4. Audit atas Persediaan: Asersi dan Prosedur

Auditing adalah proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai asersi manajemen atas kegiatan dan kejadian ekonomi, untuk menentukan tingkat kesesuaian asersi tersebut dengan kriteria yang ditetapkan dan mengomunikasikan hasilnya kepada pihak berkepentingan (Arens et al., 2020). Untuk persediaan, asersi utama yang diuji adalah keberadaan (barang yang dicatat benar-benar ada), kelengkapan (seluruh barang yang dimiliki telah dicatat), hak dan kewajiban, penilaian dan alokasi (nilai persediaan wajar dan barang usang telah diperhitungkan), serta penyajian dan pengungkapan. Audit dapat berupa audit laporan keuangan, audit kepatuhan, atau audit operasional, dan audit persediaan pada RSUD biasanya merupakan bagian dari audit laporan keuangan BLUD dengan unsur kepatuhan terhadap regulasi pengelolaan barang milik daerah.

Prosedur audit persediaan lazimnya mencakup perencanaan, prosedur analitis, pengujian pengendalian, observasi penghitungan fisik, pengujian pisah batas, pengujian penilaian, dan

penelaahan penyajian (Arens et al., 2020). Prosedur analitis membantu auditor mengidentifikasi hubungan yang tidak wajar antara persediaan, utang usaha, dan beban persediaan, sehingga perhatian dapat diarahkan pada area berisiko tinggi. Pengalaman auditor dengan analitik data menunjukkan bahwa prosedur ini makin bergantung pada kesiapan data klien dan dialog antara auditor dan manajemen (Austin et al., 2021). Observasi penghitungan fisik tetap menjadi bukti paling langsung untuk asersi keberadaan, dan inovasi seperti drone terbukti meningkatkan akurasi penghitungan dan kualitas audit (Christ et al., 2021). Penerapan kecerdasan buatan oleh kantor akuntan juga dikaitkan dengan penurunan salah saji material (Fedyk et al., 2022), dan audit berkelanjutan di sektor publik menawarkan pemantauan transaksi secara lebih dekat dengan waktu terjadinya (Polizzi & Scannella, 2023).

Efektivitas prosedur tersebut tetap bergantung pada pertimbangan auditor. Skeptisisme profesional dan kompetensi auditor terbukti berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit pada auditor sektor publik di Indonesia (Zarefar et al., 2024). Pertimbangan materialitas juga tidak semata kuantitatif; faktor kualitatif seperti sensitivitas pos, risiko kecurangan, dan karakteristik pribadi auditor memengaruhi keputusan apakah suatu selisih perlu dikoreksi (Hegazy & Salama, 2022). Dalam audit persediaan rumah sakit, selisih kecil sekalipun dapat bermakna kualitatif bila menyangkut obat bernilai tinggi atau sediaan yang rawan diselewengkan.



**Gambar 1.** Kerangka Pikir Penelitian

Sumber: Disusun oleh penulis, 2026

## 2.5. Manajemen Persediaan Farmasi di Rumah Sakit

Literatur manajemen farmasi menekankan bahwa persediaan rumah sakit harus dikelola dengan menyeimbangkan ketersediaan dan biaya. Analisis ABC-VEN membantu menetapkan prioritas pengendalian; pada sebuah rumah sakit swasta, kelompok A hanya mencakup sekitar 13 persen item obat tetapi menyerap sekitar 70 persen nilai investasi (Zulpadly & Aulia, 2024). Model EOQ yang memperhitungkan biaya kedaluwarsa, inspeksi, kekurangan, pemesanan, dan penyimpanan dapat menurunkan total biaya persediaan bahan medis di RSUD sekitar 12 persen, dengan kelebihan stok akibat pemesanan berlebih sebagai pemicu utama pemborosan (Izzati & Damayanti, 2023). Indikator distribusi obat yang sering digunakan, seperti kesesuaian kartu stok dengan fisik, perputaran persediaan, obat kedaluwarsa, dan stok mati, sekaligus menjadi indikator awal yang relevan bagi auditor (Putri et al., 2024).

Persediaan farmasi juga berkaitan erat dengan risiko penyalahgunaan. Survei nasional pada farmasi rumah sakit di Amerika Serikat menemukan bahwa pengamanan fisik seperti kamera dan pembatasan pengeluaran sudah banyak diterapkan, tetapi pemantauan rekaman, audit rutin, dan

pelatihan deteksi pemalsuan masih lemah (Bastow et al., 2024). Temuan tersebut sejalan dengan pandangan bahwa catatan persediaan yang akurat bukan hanya kebutuhan akuntansi, tetapi juga prasyarat keselamatan pasien dan pencegahan kecurangan.

## 2.6. Kerangka Pikir

Berdasarkan uraian tersebut, kerangka pikir penelitian disajikan pada Gambar 1. Pengelolaan persediaan RSUD menjadi objek prosedur audit persediaan. Prosedur tersebut menghasilkan temuan audit yang kemudian ditindaklanjuti melalui konfirmasi, permintaan bukti alternatif, eskalasi kepada BPK, dan jurnal koreksi, sehingga pada akhirnya menentukan keandalan laporan keuangan dan arah perbaikan pengendalian internal. Asersi audit, komponen COSO, dan prinsip manajemen persediaan farmasi digunakan sebagai lensa teoretis untuk menafsirkan setiap tahapan.

## 3. METODE PENELITIAN

### 3.1. Desain Penelitian

Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif dengan desain studi kasus tunggal. Pendekatan kualitatif dipilih karena penelitian bertujuan memahami secara holistik bagaimana prosedur audit dijalankan dan dimaknai oleh para pelaku dalam konteks alaminya, bukan menguji hubungan antarvariabel (Creswell & Creswell, 2023). Desain studi kasus memungkinkan peneliti menggabungkan berbagai sumber bukti, yaitu wawancara, observasi, dan dokumen, untuk satu unit analisis yang dibatasi dengan jelas, yaitu penugasan audit atas persediaan RSUD Jeong Jaehyun untuk tahun buku yang berakhir 31 Desember 2022. Nama rumah sakit yang digunakan dalam artikel ini merupakan nama samaran untuk menjaga kerahasiaan entitas.

### 3.2. Lokasi, Objek, dan Informan Penelitian

Objek penelitian adalah pengelolaan persediaan barang RSUD Jeong Jaehyun, yang terdiri atas persediaan medis, persediaan non medis, dan persediaan umum. Data kuantitatif yang dianalisis meliputi Laporan Neraca, Laporan Operasional, rincian persediaan, kertas kerja audit, serta jurnal koreksi dan reklasifikasi per 31 Desember 2022 beserta angka pembanding tahun 2021. Informan dipilih secara purposif berdasarkan keterlibatan langsung dalam audit atau pengelolaan persediaan. Profil informan disajikan pada Tabel 1. Identitas informan disamarkan dengan kode untuk menjaga kerahasiaan, dan kesediaan informan untuk diwawancarai diperoleh sebelum wawancara dilakukan.

**Tabel 1.** Profil Informan Penelitian

| Kode | Jabatan/Peran                          | Pihak       | Fokus Wawancara                                                                         |
|------|----------------------------------------|-------------|-----------------------------------------------------------------------------------------|
| I-1  | Senior auditor (ketua tim lapangan)    | Tim auditor | Perencanaan, prosedur analitis, penilaian temuan, jurnal koreksi, koordinasi dengan BPK |
| I-2  | Auditor junior (anggota tim lapangan)  | Tim auditor | Pencocokan rincian, sampling, penghitungan fisik, penelusuran selisih                   |
| I-3  | Kepala instalasi farmasi               | RSUD        | Penjadwalan pemeriksaan fisik, distribusi ke depo, tata kelola obat dan BHP             |
| I-4  | Petugas gudang farmasi/pengurus barang | RSUD        | Penyimpanan, kartu stok, mutasi barang antarlokasi, penjelasan selisih                  |
| I-5  | Staf akuntansi bagian keuangan         | RSUD        | Penyusunan rincian persediaan, pencatatan ke neraca, persetujuan koreksi                |

Sumber: Data primer diolah, 2026

### 3.3. Teknik Pengumpulan Data

Data dikumpulkan melalui tiga teknik. Pertama, wawancara semi-terstruktur dengan pedoman yang disusun berdasarkan tahapan audit persediaan dan komponen COSO. Pertanyaan untuk tim auditor berfokus pada prosedur audit, pertimbangan atas selisih, dan solusi atas temuan, sedangkan pertanyaan untuk pihak rumah sakit berfokus pada jumlah dan pencatatan persediaan, penilaian persediaan, serta alasan terjadinya selisih saat pemeriksaan fisik. Wawancara dicatat dan ditranskripsikan, kemudian kutipan disunting ringan untuk keterbacaan tanpa mengubah makna. Kedua, observasi partisipatif dilakukan selama pemeriksaan fisik di gudang farmasi dan lokasi penyimpanan lain untuk mengamati secara langsung bagaimana barang disimpan, dihitung, dan dicatat. Ketiga, dokumentasi dilakukan atas kartu stok, rincian persediaan dari sistem komputer, berita acara pemeriksaan fisik, kertas kerja, serta laporan keuangan tahun 2022.

### 3.4. Teknik Analisis Data dan Keabsahan

Data wawancara dianalisis dengan analisis tematik reflektif. Peneliti membaca ulang transkrip, memberi kode awal, mengelompokkan kode ke dalam tema, meninjau tema terhadap keseluruhan data, lalu menamai dan menafsirkan tema (Braun & Clarke, 2021). Tema kemudian dihubungkan dengan konsep teoretis secara bertahap hingga membentuk penjelasan yang utuh (Naeem et al., 2023). Analisis dilakukan secara interaktif melalui reduksi data, penyajian data dalam bentuk matriks dan tabel, serta penarikan dan verifikasi simpulan (Miles et al., 2020). Data dokumenter dianalisis secara deskriptif dan komparatif, termasuk penghitungan rasio analitis sederhana atas persediaan dan beban persediaan.

Keabsahan data dijaga melalui empat kriteria kepercayaan, yaitu kredibilitas, transferabilitas, dependabilitas, dan konfirmabilitas (Ahmed, 2024). Kredibilitas diperkuat melalui triangulasi sumber (auditor dan auditee) dan triangulasi teknik (wawancara, observasi, dan dokumen), serta konfirmasi tafsiran kepada informan kunci. Transferabilitas didukung dengan deskripsi konteks yang rinci. Dependabilitas dan konfirmabilitas dijaga dengan menyimpan jejak audit penelitian berupa pedoman wawancara, catatan lapangan, dan dokumen sumber.

## 4. HASIL DAN PEMBAHASAN

### 4.1. Gambaran Umum Persediaan RSUD Jeong Jaehyun

Persediaan RSUD Jeong Jaehyun terdiri atas persediaan layanan (obat-obatan, BHP medik, oksigen, dan bahan makanan pasien) serta persediaan non layanan (barang cetakan, BHP non medik, alat tulis kantor, serta alat listrik dan elektronik). Berdasarkan Laporan Neraca, saldo persediaan meningkat dari Rp14.830.315.901 pada 31 Desember 2021 menjadi Rp24.049.069.873 pada 31 Desember 2022 (setelah audit), atau naik Rp9.218.753.972 (62,16 persen). Pada saat yang sama, beban persediaan dalam Laporan Operasional turun dari Rp52.078.013.992 menjadi Rp43.322.207.737, atau berkurang Rp8.755.806.255 (16,81 persen). Ikhtisar pos-pos terpilih disajikan pada Tabel 2.

**Tabel 2.** Ikhtisar Pos Terpilih Laporan Neraca dan Laporan Operasional (dalam Rupiah)

| Uraian                               | 2022                    | 2021                  | Kenaikan (Penurunan)    | %               |
|--------------------------------------|-------------------------|-----------------------|-------------------------|-----------------|
| <b>Laporan Neraca</b>                |                         |                       |                         |                 |
| Kas dan setara kas                   | 884.396.082             | 5.340.877.097         | (4.456.481.015)         | (83,44)         |
| Piutang layanan                      | 22.511.751.194          | 52.739.736.948        | (30.227.985.754)        | (57,32)         |
| Piutang lain-lain                    | 74.134.910              | 88.700.000            | (14.565.090)            | (16,42)         |
| Persediaan                           | 24.049.069.873          | 14.830.315.901        | 9.218.753.972           | 62,16           |
| <b>Jumlah aset lancar</b>            | <b>47.519.352.059</b>   | <b>72.999.629.946</b> | <b>(25.480.277.887)</b> | <b>(34,90)</b>  |
| Jumlah aset tetap (neto)             | 116.052.662.146         | 123.199.694.086       | (7.147.031.940)         | (5,80)          |
| <b>Laporan Operasional</b>           |                         |                       |                         |                 |
| Jumlah pendapatan                    | 159.000.474.513         | 208.445.225.970       | (49.444.751.457)        | (23,72)         |
| Beban pegawai                        | 45.111.222.491          | 39.903.717.266        | 5.207.505.225           | 13,05           |
| Beban persediaan                     | 43.322.207.737          | 52.078.013.992        | (8.755.806.255)         | (16,81)         |
| Beban jasa                           | 59.123.818.366          | 72.505.673.945        | (13.381.855.579)        | (18,46)         |
| Beban penyusutan dan amortisasi      | 35.195.831.155          | 25.866.891.165        | 9.328.939.990           | 36,07           |
| Jumlah beban                         | 188.627.833.115         | 193.475.523.264       | (4.847.690.149)         | (2,51)          |
| <b>Surplus/(defisit) operasional</b> | <b>(29.627.358.602)</b> | <b>14.969.702.705</b> | <b>(44.597.061.307)</b> | <b>(297,92)</b> |

Sumber: Laporan Neraca dan Laporan Operasional RSUD Jeong Jaehyun 2022 (audited), diolah

Kenaikan persediaan yang tajam di tengah turunnya beban persediaan dan pendapatan merupakan pola yang tidak lazim. Secara normal, persediaan yang bertambah diikuti oleh pemakaian yang stabil atau meningkat. Rasio-rasio analitis pada Tabel 3 memperjelas pola tersebut. Porsi persediaan terhadap aset lancar melonjak dari 20,32 persen menjadi 50,61 persen, sedangkan perbandingan beban persediaan dengan saldo akhir persediaan turun dari 3,51 kali menjadi 1,80 kali. Dengan kata lain, saldo akhir persediaan tahun 2022 setara dengan sekitar 203 hari pemakaian, hampir dua kali lipat dari sekitar 104 hari pada tahun 2021. Bila dihitung dengan rata-rata saldo awal dan akhir, perputaran persediaan tahun 2022 adalah 2,23 kali atau sekitar 164 hari.

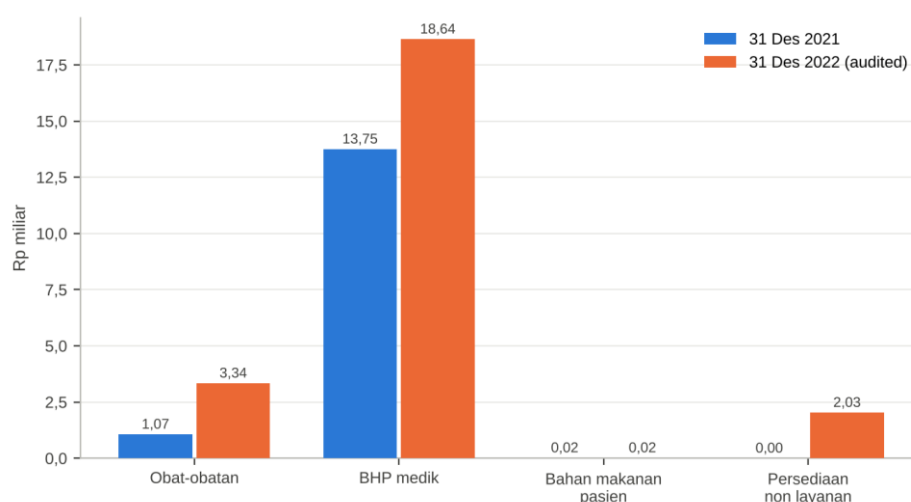
Komposisi persediaan per kelompok disajikan pada Gambar 2. BHP medik mendominasi nilai persediaan, yaitu Rp18,64 miliar atau 77,52 persen dari total persediaan tahun 2022.

**Tabel 3.** Indikator Analitis atas Persediaan dan Beban Persediaan

| Indikator                             | Rumus                                                            | 2022      | 2021      |
|---------------------------------------|------------------------------------------------------------------|-----------|-----------|
| Persediaan terhadap aset lancar       | Persediaan / aset lancar                                         | 50,61%    | 20,32%    |
| Beban persediaan terhadap saldo akhir | Beban persediaan / persediaan akhir                              | 1,80 kali | 3,51 kali |
| Hari persediaan (saldo akhir)         | $(\text{Persediaan akhir} / \text{beban persediaan}) \times 365$ | ±203 hari | ±104 hari |
| Perputaran persediaan (rata-rata)     | Beban persediaan / rata-rata persediaan                          | 2,23 kali | –         |
| Porsi BHP medik dalam persediaan      | BHP medik / persediaan                                           | 77,52%    | 92,71%    |
| Beban persediaan terhadap total beban | Beban persediaan / jumlah beban                                  | 22,97%    | 26,92%    |

Sumber: Data sekunder diolah, 2026

Obat-obatan meningkat lebih dari tiga kali lipat, dari Rp1,07 miliar menjadi Rp3,34 miliar, sedangkan persediaan non layanan senilai Rp2,03 miliar untuk pertama kalinya disajikan secara terpisah pada tahun 2022. Pola ini sejalan dengan temuan bahwa kelompok bernilai tinggi menyerap sebagian besar investasi persediaan rumah sakit dan karenanya layak memperoleh pengendalian paling ketat (Zulpadly & Aulia, 2024). Bagi auditor, konsentrasi nilai pada BHP medik dan obat-obatan menjadi dasar penentuan fokus sampling.



**Gambar 2.** Komposisi Persediaan RSUD Jeong Jaehyun per 31 Desember 2021 dan 2022 (Rp miliar)

Sumber: Kertas kerja neraca RSUD Jeong Jaehyun, diolah. Oksigen (Rp22.054.500 pada 2022) tidak ditampilkan karena nilainya kecil.

#### 4.2. Pelaksanaan Prosedur Audit atas Persediaan

Hasil wawancara, observasi, dan dokumentasi menunjukkan bahwa tim auditor menjalankan enam kelompok prosedur yang saling berurutan. Keterkaitan setiap prosedur dengan asersi yang diuji dan bukti yang dihasilkan diringkas pada Tabel 4, dan uraian setiap prosedur disajikan berikut ini.

**Tabel 4.** Prosedur Audit Persediaan, Asersi yang Diuji, dan Bukti yang Dihasilkan

| No | Prosedur Audit                                                                               | Asersi Utama                     | Bukti yang Dihasilkan                                                  |
|----|----------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------|------------------------------------------------------------------------|
| 1  | Prosedur analitis atas persediaan, utang usaha, dan beban persediaan                         | Kelengkapan, penilaian           | Rasio dan perbandingan antartahun; area berisiko                       |
| 2  | Memperoleh dan mencocokkan rincian penerimaan dan pengeluaran obat dengan rincian persediaan | Keberadaan, kelengkapan, akurasi | Rekonsiliasi mutasi dan saldo; daftar item yang tidak cocok            |
| 3  | Penjadwalan pemeriksaan fisik dan sampling item bernilai besar                               | Keberadaan                       | Jadwal disepakati; daftar sampel persediaan medis, non medis, dan umum |
| 4  | Penghitungan fisik persediaan                                                                | Keberadaan, kelengkapan, kondisi | Berita acara pemeriksaan fisik                                         |
| 5  | Penelaahan selisih dan permintaan penjelasan beserta bukti pendukung                         | Keberadaan, hak, penilaian       | Penjelasan tertulis, bukti alternatif, catatan dalam kertas kerja      |
| 6  | Penyerahan hasil kepada senior auditor dan penghitungan ulang saldo per 31 Desember 2022     | Penilaian, penyajian             | Kertas kerja rekalkulasi; usulan jurnal koreksi                        |

Sumber: Data primer diolah, 2026

#### 4.2.1. Prosedur Analitis

Prosedur pertama adalah membandingkan jumlah persediaan, utang usaha, dan beban persediaan untuk memastikan bahwa hubungan antar akun tersebut wajar. Prosedur ini dilakukan sebelum tim turun ke gudang, sehingga hasilnya membentuk arah pemeriksaan selanjutnya. Ketua tim lapangan menjelaskan:

*“Sebelum turun ke gudang, kami bandingkan dulu saldo persediaan, utang usaha, dan beban persediaan dengan tahun lalu. Kalau persediaannya naik tajam sementara bebannya justru turun, itu tanda kami harus lebih dalam saat memilih sampel dan saat menghitung fisik.”* (I-1, Senior Auditor)

Pernyataan tersebut selaras dengan data pada [Tabel 2](#) dan [Tabel 3](#). Kenaikan persediaan sebesar 62,16 persen ketika beban persediaan turun 16,81 persen menjadi sinyal awal adanya risiko lebih catat, penumpukan stok, atau kesalahan pisah batas. Penggunaan prosedur analitis sebagai alat penilaian risiko sesuai dengan praktik audit yang menempatkan analitis pada tahap perencanaan untuk mengarahkan sumber daya audit ke area berisiko ([Arens et al., 2020](#)). Meskipun demikian, analitis yang dilakukan masih bersifat sederhana dan berbasis lembar kerja. Pengalaman kantor akuntan yang lebih maju menunjukkan bahwa analitis data dapat dilakukan hingga tingkat transaksi, asalkan data klien tersedia dalam format yang dapat diolah ([Austin et al., 2021](#)).

#### 4.2.2. Pencocokan Rincian Penerimaan dan Pengeluaran Barang

Prosedur kedua adalah memperoleh rincian penerimaan dan pengeluaran obat serta daftar rincian persediaan dari rumah sakit, kemudian mencocokkan keduanya. Tujuannya adalah memastikan bahwa saldo akhir setiap item dapat dijelaskan oleh saldo awal ditambah penerimaan dikurangi pengeluaran. Auditor junior menggambarkan pekerjaan ini sebagai berikut:

*“Kami minta rincian penerimaan dan pengeluaran obat dari farmasi, lalu dicocokkan dengan daftar rincian persediaan. Kalau saldo akhirnya tidak nyambung dengan mutasinya, item itu kami tandai supaya diprioritaskan waktu cek fisik.”* (I-2, Auditor Junior)

Dari sisi rumah sakit, rincian persediaan disusun dari rekapitulasi gudang dan depo pada akhir tahun, lalu diserahkan kepada bagian keuangan. Staf akuntansi menyampaikan:

*“Rincian persediaan kami terima dari gudang dan depo per akhir tahun, lalu angkanya kami masukkan ke neraca. Selama tahun berjalan, pencatatan di keuangan dan pencatatan di gudang memang berjalan masing-masing.”* (I-5, Staf Akuntansi)

Kutipan terakhir mengungkap akar persoalan yang kelak muncul sebagai temuan ketiga, yaitu tidak adanya rekonsiliasi berkala antara catatan gudang dan catatan keuangan. Dalam kerangka COSO, rekonsiliasi termasuk aktivitas pengendalian yang paling mendasar, dan ketiadaannya membuat kesalahan baru terungkap pada akhir tahun ([Romney et al., 2021](#); [Leka & Sutopo, 2023](#)).

#### 4.2.3. Penjadwalan Pemeriksaan Fisik dan Sampling

Sebelum penghitungan fisik, tim auditor dan pengelola persediaan menyepakati waktu pemeriksaan. Penjadwalan ini penting karena gudang farmasi tetap harus melayani kebutuhan pasien selama audit berlangsung. Kepala instalasi farmasi menjelaskan:

*“Jadwal pemeriksaan fisik kami sepakati dulu dengan tim auditor, supaya pelayanan tidak terganggu. Gudang tetap harus melayani permintaan dari ruangan, jadi kami atur jam-jam yang permintaannya tidak terlalu ramai.”* (I-3, Kepala Instalasi Farmasi)

Setelah jadwal disepakati, tim auditor memilih sampel dari daftar rincian persediaan. Pemilihan dilakukan secara acak, tetapi diarahkan pada item bernilai besar dari masing-masing kelompok persediaan medis, non medis, dan umum.

*"Sampelnya kami ambil dari daftar rincian yang diberikan rumah sakit. Kami acak, tapi kami pastikan item yang nominalnya besar dari persediaan medis, non medis, maupun umum ikut terambil, karena di situ risikonya paling besar kalau ada salah saji."* (I-1, Senior Auditor)

Strategi sampling ini mencerminkan pertimbangan materialitas kuantitatif sekaligus kualitatif. Item bernilai besar dipilih karena salah sajinya berdampak material, sedangkan keterwakilan setiap kelompok menjaga agar risiko pada persediaan bernilai kecil namun sensitif tidak terabaikan (Hegazy & Salama, 2022). Namun, karena sampel diambil dari daftar yang disusun klien, prosedur ini terutama menguji asersi keberadaan. Untuk menguji kelengkapan, auditor idealnya juga menelusuri barang dari lokasi fisik ke catatan, bukan hanya dari catatan ke lokasi fisik (Arens et al., 2020).

#### 4.2.4. Penghitungan Fisik Persediaan

Pada tahap penghitungan fisik, tim auditor diantar petugas gudang ke lokasi penyimpanan sesuai daftar sampel. Setiap item dihitung, jumlah fisik dicatat pada berita acara, lalu dibandingkan dengan jumlah menurut catatan. Contoh lampiran berita acara pemeriksaan fisik untuk persediaan obat di gudang farmasi disajikan pada Gambar 3.

| No | Nama Barang                | Satuan      | Jumlah Menurut |        |         | Keterangan Selisih |
|----|----------------------------|-------------|----------------|--------|---------|--------------------|
|    |                            |             | Catatan        | Fisik  | Selisih |                    |
| 1  | Amlodipin 10 mg (APBD)     | Tablet      | 5.400          | 5.400  | -       |                    |
| 2  | Aquadest (APBD)            | Cairan      | 13.450         | 13.450 | -       |                    |
| 3  | Asam Tranexamat 250 (APBD) | Injeksi     | 4.500          | 4.500  | -       |                    |
| 4  | Ezelin Insulin (APBD)      | Injeksi     | 100            | 100    | -       |                    |
| 5  | Gelafusal (APBD)           | Infus       | 20             | 20     | -       |                    |
| 6  | Humalog                    | Injeksi     | 305            | 305    | -       |                    |
| 7  | Meropenem 0,5 g            | Injeksi     | 1.200          | 1.200  | -       |                    |
| 8  | Levacin (APBD)             | ED          | 100            | 100    | -       |                    |
| 9  | Hydrocortison SK           | Salep       | 0              | 0      | -       |                    |
| 10 | Betametason (APBD)         | Salep       | 75             | 75     | -       |                    |
| 11 | C. Timol ED (APBD) 8L(10)  | Botol       | 45             | 45     | -       |                    |
| 12 | Ciprofloxacin              | Infus       | 0              | 0      | -       |                    |
| 13 | Dexametason (APBD)         | Tablet      | 500            | 500    | -       |                    |
| 14 | Dulcolax 10 mg (APBD)      | Suppo       | 600            | 600    | -       |                    |
| 15 | Epexol (APBD)              | Drops       | 15             | 15     | -       |                    |
| 16 | Fridep 50 mg (APBD)        | Tablet      | 570            | 570    | -       |                    |
| 17 | Graphalac (APBD)           | Sirup       | 190            | 190    | -       |                    |
| 18 | Kloderma Oint              | Botol       | 6              | 6      | -       |                    |
| 19 | Liprolac (APBD)            | Sachet      | 0              | 0      | -       |                    |
| 20 | NaCl 0,9 100 ml (APBD)     | Kolf        | 490            | 490    | -       |                    |
| 21 | Nasacort (APBD)            | Nasal Spray | 240            | 240    | -       |                    |
| 22 | Propranolol 40 mg (APBD)   | Tablet      | 200            | 200    | -       |                    |
| 23 | Sagestam (APBD)            | Cream       | 331            | 331    | -       |                    |
| 24 | Urgotul                    | Lembar      | 0              | 0      | -       |                    |
| 25 | Nymico drops (APBD)        | Botol       | 36             | 36     | -       |                    |
| 26 | Pulmicort                  | Nebul       | 80             | 80     | -       |                    |
| 27 | Sevodex (APBD)             | Injeksi     | 0              | 0      | -       |                    |
| 28 | Tim Ophtal 0,5%            | TM          | 6              | 6      | -       |                    |
| 29 | Venosmil                   | Capsul      | 100            | 100    | -       |                    |
| 30 | Zemindo                    | Sirup       | 10             | 10     | -       |                    |

**Gambar 3.** Lampiran Berita Acara Pemeriksaan Fisik Persediaan Obat di Gudang Farmasi

Sumber: Dokumentasi pemeriksaan fisik RSUD Jeong Jaehyun, 2022. Identitas lokasi pada kepala dokumen disamarkan.

*"Petugas gudang mengantar kami ke rak sesuai daftar sampel. Kami hitung satu per satu, tulis jumlah fisiknya di berita acara, lalu dibandingkan dengan angka catatan. Kalau ada yang beda, kolom keterangan langsung kami isi dengan penjelasan dari petugas."* (I-2, Auditor Junior)

Berita acara pada Gambar 3 memperlihatkan bahwa sebagian besar dari 30 item obat yang diperiksa memiliki jumlah fisik yang sama dengan catatan. Meski demikian, dokumen ini juga memuat jejak yang menarik untuk dianalisis. Pada beberapa baris terdapat catatan tulisan tangan di kolom keterangan, misalnya keterangan mutasi barang ke depo, retur barang kedaluwarsa, dan keterangan bahwa suatu item berada di lokasi BHP. Terdapat pula angka catatan yang dicoret dan dikoreksi di tempat. Jejak seperti ini menunjukkan bahwa pemeriksaan fisik tidak hanya menghasilkan angka, tetapi juga mengungkap praktik sehari-hari pengelolaan persediaan, seperti perpindahan barang antarlokasi dan

penanganan barang kedaluwarsa, yang belum sepenuhnya terekam dalam sistem pencatatan. Petugas gudang memberikan penjelasan berikut:

*"Ada barang yang sudah dipindah ke depo atau ke ruang BHP, jadi waktu dicari di gudang obat memang tidak ada. Yang kedaluwarsa juga kami pisahkan untuk diretur. Itu biasanya kami jelaskan di kolom keterangan waktu pemeriksaan."* (I-4, Petugas Gudang Farmasi)

Observasi penghitungan fisik merupakan bukti paling langsung atas keberadaan persediaan (Arens et al., 2020). Ketergantungan pada pencatatan manual di atas kertas, sebagaimana tampak pada berita acara, membuat hasil penghitungan rentan terhadap kesalahan transkripsi. Penelitian tentang penghitungan persediaan berbantuan teknologi menunjukkan bahwa otomatisasi dapat meningkatkan ketepatan penghitungan dan kualitas audit secara keseluruhan (Christ et al., 2021). Untuk konteks RSUD, langkah yang lebih realistis adalah penggunaan pemindai kode batang dan sistem informasi farmasi yang terhubung langsung dengan catatan akuntansi.

#### 4.2.5. Penelaahan Selisih

Jika terdapat selisih antara catatan dan hasil penghitungan fisik, tim auditor meminta penjelasan dari pengelola persediaan. Penjelasan harus disertai bukti yang mendukung agar dapat diterima.

*"Setiap selisih kami tanyakan ke pengelola persediaan, apa penyebabnya. Penjelasan lisan saja tidak cukup. Mereka harus bisa menunjukkan buktinya, misalnya bon permintaan dari depo atau berita acara retur. Kalau buktinya ada, kami catat di kertas kerja; kalau tidak ada, itu menjadi temuan."* (I-1, Senior Auditor)

Sikap ini mencerminkan skeptisisme profesional, yaitu kecenderungan auditor untuk tidak menerima begitu saja penjelasan klien tanpa bukti yang memadai. Bukti empiris dari auditor sektor publik di Indonesia menunjukkan bahwa skeptisisme profesional berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit (Zarefar et al., 2024). Prosedur penelaahan selisih dalam kasus ini dengan demikian berfungsi sebagai titik di mana kualitas audit ditentukan, karena di sinilah auditor memutuskan apakah suatu selisih dapat dijelaskan atau harus dilaporkan sebagai temuan.

#### 4.2.6. Dokumentasi dan Penghitungan Ulang

Setelah seluruh pemeriksaan fisik selesai, hasilnya diserahkan kepada senior auditor sebagai dokumentasi bukti audit. Tim kemudian menyusun rincian persediaan sendiri untuk menghitung ulang seluruh saldo per 31 Desember 2022 dan membandingkannya dengan rincian dari klien serta hasil pemeriksaan fisik.

*"Hasil cek fisik kami serahkan ke senior untuk direviu. Setelah itu kami hitung ulang seluruh saldo persediaan per 31 Desember dari rincian yang kami susun sendiri, lalu kami cocokkan dengan rincian klien dan hasil pemeriksaan fisik. Dari situ kelihatan item mana saja yang lebih catat atau kurang catat."* (I-2, Auditor Junior)

Rekalkulasi independen ini merupakan prosedur kunci untuk asersi penilaian dan akurasi. Prosedur inilah yang menghasilkan bukti selisih antara rincian persediaan dan Laporan Neraca, yang kemudian menjadi dasar usulan jurnal koreksi.

### 4.3. Temuan Audit dan Akar Penyebabnya

Prosedur audit menghasilkan tiga temuan utama. Setiap temuan diuraikan berdasarkan kondisi, penjelasan informan, dan tafsiran peneliti.

#### 4.3.1. Barang Tidak Berada di Lokasi yang Tercatat

Saat pemeriksaan fisik di gudang obat, salah satu jenis obat dalam daftar sampel tidak ditemukan. Setelah ditelusuri, pengelola persediaan menjelaskan bahwa obat tersebut disimpan di tempat Barang Habis Pakai.

*"Salah satu obat yang masuk sampel tidak ada di gudang obat. Setelah kami tanyakan, ternyata disimpan di tempat BHP. Barangnya ada, tapi lokasinya tidak sesuai dengan yang tercatat, dan kami tidak diberi tahu sebelumnya."* (I-2, Auditor Junior)

*"Karena ruang gudang terbatas, beberapa barang kami taruh di ruang BHP. Perpindahannya memang belum dicatat sebagai mutasi lokasi."* (I-4, Petugas Gudang Farmasi)

Bagi auditor, persoalannya bukan semata keberadaan barang, melainkan lemahnya pengendalian atas mutasi barang antarlokasi.

*"Kalau ada barang yang pindah tempat tanpa pemberitahuan, kami menganggap pengendalian internal atas persediaan belum optimal. Hari ini barangnya ketemu, tapi tanpa catatan mutasi, barang yang hilang pun bisa dijelaskan dengan alasan yang sama."* (I-1, Senior Auditor)

Temuan ini berkaitan dengan komponen aktivitas pengendalian serta informasi dan komunikasi dalam COSO. Perpindahan barang tanpa dokumen mutasi melemahkan jejak audit dan membuka peluang penyalahgunaan, khususnya untuk sediaan farmasi bernilai tinggi (Bastow et al., 2024). Studi lain pada rumah sakit juga menunjukkan bahwa ketidakakuratan pencatatan pemakaian dan lokasi barang menurunkan manfaat sistem persediaan dan menuntut penghitungan fisik yang lebih sering (Neve & Schmidt, 2022).

#### 4.3.2. Kartu Stok Tidak Tersedia

Temuan kedua adalah tidak tersedianya kartu stok untuk sebagian persediaan. Akibatnya, tim auditor hanya dapat menghitung jumlah fisik tanpa dapat membandingkannya dengan catatan.

*"Untuk beberapa item, kami hanya bisa menghitung fisiknya karena kartu stoknya tidak ada. Jadi kami tidak bisa tahu apakah ada selisih atau tidak."* (I-2, Auditor Junior)  
*"Sebagian pencatatan sudah dilakukan di komputer, jadi kartu stok manual tidak selalu diisi. Tapi memang ada barang yang catatannya belum lengkap."* (I-4, Petugas Gudang Farmasi)

Kartu stok merupakan dokumen sumber utama dalam metode perpetual (Kieso et al., 2020; Romney et al., 2021). Ketidadaannya berarti asersi keberadaan dan kelengkapan tidak dapat diuji melalui perbandingan catatan dengan fisik. Kesesuaian kartu stok dengan fisik juga merupakan indikator pengelolaan obat yang paling sering bermasalah di rumah sakit Indonesia (Putri et al., 2024). Penjelasan informan bahwa pencatatan beralih ke komputer menunjukkan masa transisi sistem informasi yang belum tuntas, ketika pencatatan manual ditinggalkan sebelum pencatatan elektronik benar-benar lengkap dan dapat diandalkan. Temuan ini serupa dengan kesimpulan penelitian sistem informasi akuntansi bahwa sistem yang tidak didukung partisipasi dan kepuasan pengguna cenderung tidak dimanfaatkan secara penuh (Dirani et al., 2024).

#### 4.3.3. Selisih Lebih Catat dan Kurang Catat antara Rincian Persediaan dan Neraca

Temuan ketiga adalah selisih antara rincian persediaan dan Laporan Neraca. Sebagian akun tercatat lebih besar dari rincian (lebih catat), sedangkan akun lain tercatat lebih kecil (kurang catat). Rincian selisih per akun disajikan pada Tabel 5.

**Tabel 5.** Rincian Persediaan Menurut Buku, Koreksi Audit, dan Saldo Setelah Audit per 31 Desember 2022 (dalam Rupiah)

| Akun Persediaan                      | Per Buku 2022         | Koreksi (Ref.)       | Per Audit 2022        | Per 31 Des 2021       |
|--------------------------------------|-----------------------|----------------------|-----------------------|-----------------------|
| <b>Persediaan layanan</b>            |                       |                      |                       |                       |
| Obat-obatan                          | 3.337.677.541         | D 1.610.068 (10)     | 3.339.287.609         | 1.065.095.164         |
| BHP medik                            | 18.749.610.101        | K 107.570.000 (11)   | 18.642.040.101        | 13.749.375.187        |
| Oksigen                              | 22.054.500            | —                    | 22.054.500            | —                     |
| Bahan makanan pasien                 | 17.895.500            | K 2.153.000 (12)     | 15.742.500            | 15.845.550            |
| <b>Jumlah persediaan layanan</b>     | <b>22.127.237.642</b> |                      | <b>22.019.124.710</b> | <b>14.830.315.901</b> |
| <b>Persediaan non layanan</b>        |                       |                      |                       |                       |
| Barang cetakan                       | 1.013.610.370         | K 135.000 (13)       | 1.013.475.370         | —                     |
| BHP non medik                        | 882.833.043           | —                    | 882.833.043           | —                     |
| Alat tulis kantor                    | 132.444.500           | —                    | 132.444.500           | —                     |
| Alat listrik dan elektronik          | 1.192.500             | K 250 (14)           | 1.192.250             | —                     |
| <b>Jumlah persediaan non layanan</b> | <b>2.030.080.413</b>  |                      | <b>2.029.945.163</b>  | <b>—</b>              |
| <b>Jumlah persediaan</b>             | <b>24.157.318.055</b> | <b>(108.248.182)</b> | <b>24.049.069.873</b> | <b>14.830.315.901</b> |

Sumber: Kertas kerja neraca dan jurnal koreksi RSUD Jeong Jaehyun 2022, diolah. D = debit; K = kredit; angka dalam kurung = nomor jurnal koreksi.

**Tabel 5** menunjukkan bahwa obat-obatan kurang catat Rp1.610.068, sedangkan BHP medik, bahan makanan pasien, barang cetakan, serta alat listrik dan elektronik lebih catat dengan total Rp109.858.250. Selisih terbesar terdapat pada BHP medik, yaitu Rp107.570.000, atau 99,4 persen dari seluruh nilai lebih catat. Secara neto, persediaan per buku lebih catat Rp108.248.182. Staf akuntansi menjelaskan sumber selisih tersebut:

*“Angka di neraca kami ambil dari pencatatan keuangan, sedangkan rincian dari gudang disusun terpisah. Rekonsiliasinya belum kami lakukan setiap bulan, jadi selisihnya baru kelihatan waktu diaudit.”* (I-5, Staf Akuntansi)

Secara persentase, selisih neto tersebut hanya sekitar 0,45 persen dari saldo persediaan per buku dan 0,25 persen dari beban persediaan per buku. Namun, auditor tetap mengusulkan koreksi. Ketua tim menjelaskan pertimbangannya:

*“Nilainya memang tidak besar dibanding total persediaan, tapi selisih seperti ini memengaruhi surplus atau defisit dan saldo ekuitas. Laporan keuangan harus disajikan dengan pengungkapan penuh, jadi kami usulkan koreksi dan kami diskusikan dulu dengan pihak rumah sakit sampai disetujui.”* (I-1, Senior Auditor)

Pertimbangan tersebut menunjukkan bahwa keputusan koreksi tidak semata ditentukan oleh ambang materialitas kuantitatif. Faktor kualitatif, seperti dampak pada surplus atau defisit, sensitivitas pos persediaan rumah sakit, dan indikasi kelemahan pengendalian, memengaruhi keputusan auditor (Hegazy & Salama, 2022). Selain itu, karena selisih berasal dari ketiadaan rekonsiliasi rutin, nilai yang kecil pada tahun ini tidak menjamin selisih serupa akan tetap kecil pada tahun berikutnya.

#### 4.4. Tindak Lanjut, Jurnal Koreksi, dan Dampaknya pada Laporan Keuangan

Atas ketiga temuan tersebut, tim auditor menempuh langkah penyelesaian yang berbeda. Untuk temuan barang yang berpindah lokasi, auditor menyarankan agar setiap perpindahan persediaan segera dikonfirmasi dan dicatat, karena hal ini berkaitan langsung dengan pengendalian internal. Untuk persediaan tanpa kartu stok, auditor meminta bukti alternatif berupa catatan penerimaan dan pengeluaran secara keseluruhan serta catatan dalam sistem komputer. Permasalahan ini juga disampaikan kepada BPK dalam pertemuan koordinasi untuk ditindaklanjuti dengan pihak pengelola persediaan.

*“Untuk barang yang tidak ada kartu stoknya, kami minta catatan penerimaan dan pengeluaran secara keseluruhan dan data yang ada di komputer. Tapi karena ini menyangkut pengendalian, kami sampaikan juga ke tim BPK saat pertemuan, dan mereka yang akan menindaklanjuti serta memberi penjelasan kepada pengelola persediaan.”* (I-1, Senior Auditor)

Untuk selisih lebih catat dan kurang catat, tim auditor menyusun jurnal koreksi yang disetujui oleh pihak rumah sakit. Kelima jurnal koreksi disajikan pada **Tabel 6**. Jurnal nomor 10 menambah persediaan obat-obatan dan mengurangi beban persediaan, sedangkan jurnal nomor 11 sampai 14 mengurangi persediaan dan menambah beban persediaan.

**Tabel 6.** Jurnal Koreksi atas Persediaan per 31 Desember 2022 (dalam Rupiah)

| No | Akun dan Keterangan                                                                    | Menurut LK     | Menurut Rincian | Debit       | Kredit      |
|----|----------------------------------------------------------------------------------------|----------------|-----------------|-------------|-------------|
| 10 | Persediaan (D); Beban persediaan (K) – koreksi kurang catat obat-obatan                | 3.337.677.541  | 3.339.287.609   | 1.610.068   | 1.610.068   |
| 11 | Beban persediaan (D); Persediaan (K) – koreksi lebih catat BHP medik                   | 18.749.610.101 | 18.642.040.101  | 107.570.000 | 107.570.000 |
| 12 | Beban persediaan (D); Persediaan (K) – koreksi lebih catat bahan makanan pasien        | 17.895.500     | 15.742.500      | 2.153.000   | 2.153.000   |
| 13 | Beban persediaan (D); Persediaan (K) – koreksi lebih catat barang cetakan              | 1.013.610.370  | 1.013.475.370   | 135.000     | 135.000     |
| 14 | Beban persediaan (D); Persediaan (K) – koreksi lebih catat alat listrik dan elektronik | 1.192.500      | 1.192.250       | 250         | 250         |

Sumber: Jurnal koreksi dan reklasifikasi RSUD Jeong Jaehyun per 31 Desember 2022, diolah

Karena akun lawan dari koreksi persediaan adalah beban persediaan, koreksi tersebut juga mengubah Laporan Operasional. Beban persediaan merupakan penurunan aset atau kenaikan kewajiban yang timbul dari kegiatan operasional, yang pada RSUD Jeong Jaehyun mencakup obat-obatan, bahan makanan pasien, BHP medik dan non medik, pengisian tabung gas, alat tulis kantor, alat listrik dan elektronik, bahan bakar minyak/gas, peranko dan materai, barang cetakan, serta belanja logistik bencana. Rincian beban persediaan sebelum dan sesudah koreksi disajikan pada [Tabel 7](#).

**Tabel 7.** Rincian Beban Persediaan Sebelum dan Sesudah Koreksi (dalam Rupiah)

| Jenis Beban Persediaan                  | Per Buku 2022         | Koreksi (Ref.)     | Per Audit 2022        | 2021                  |
|-----------------------------------------|-----------------------|--------------------|-----------------------|-----------------------|
| Obat-obatan                             | 7.662.394.088         | K 1.610.068 (10)   | 7.660.784.020         | 7.056.685.357         |
| Bahan makanan pasien                    | 3.020.729.550         | D 2.153.000 (12)   | 3.022.882.550         | 2.554.879.900         |
| BHP medik dan non medik                 | 28.075.993.048        | D 107.570.000 (11) | 28.183.563.048        | 34.926.514.639        |
| Pengisian tabung gas                    | 3.136.000.377         | —                  | 3.136.000.377         | 4.895.980.794         |
| Alat tulis kantor                       | 241.721.400           | —                  | 241.721.400           | 672.375.000           |
| Alat listrik dan elektronik             | 118.243.900           | D 250 (14)         | 118.244.150           | 216.103.300           |
| Bahan bakar minyak/gas                  | 724.092.087           | —                  | 724.092.087           | 559.129.002           |
| Peranko, materai, dan benda pos lainnya | 22.000.000            | —                  | 22.000.000            | 27.900.000            |
| Barang cetakan dan penggandaan          | 212.785.105           | D 135.000 (13)     | 212.920.105           | 1.149.541.000         |
| Belanja logistik bencana                | —                     | —                  | —                     | 18.905.000            |
| <b>Jumlah beban persediaan</b>          | <b>43.213.959.555</b> | <b>108.248.182</b> | <b>43.322.207.737</b> | <b>52.078.013.992</b> |

Sumber: Kertas kerja Laporan Operasional RSUD Jeong Jaehyun 2022, diolah

Data pada [Tabel 7](#) menunjukkan bahwa koreksi audit menambah beban persediaan sebesar Rp108.248.182, sehingga beban persediaan setelah audit menjadi Rp43.322.207.737. Kenaikan beban ini secara langsung memperbesar defisit operasional dengan jumlah yang sama dan mengurangi ekuitas. Di luar koreksi, rincian beban juga memperlihatkan pergeseran komposisi yang perlu dicermati manajemen. Beban BHP medik dan non medik turun dari Rp34,93 miliar menjadi Rp28,18 miliar, sementara saldo persediaan BHP medik justru naik dari Rp13,75 miliar menjadi Rp18,64 miliar. Kombinasi pemakaian yang menurun dan stok yang meningkat ini sejalan dengan gejala kelebihan stok yang menurut literatur farmasi meningkatkan biaya penyimpanan dan risiko kedaluwarsa ([Izzati & Damayanti, 2023](#); [Getahun et al., 2024](#)).

Tanpa koreksi, laporan keuangan dinilai belum dapat disajikan secara wajar karena adanya salah saji. Hal ini tidak sejalan dengan Standar Akuntansi Pemerintahan berbasis akrual dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 yang menuntut penyajian dan pengungkapan penuh. Dengan disetujuinya jurnal koreksi, saldo persediaan dalam Laporan Neraca dan beban persediaan dalam Laporan Operasional menjadi sesuai dengan rincian hasil audit. Meskipun RSUD Jeong Jaehyun menyajikan tujuh komponen laporan keuangan, yaitu Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih, Laporan Neraca, Laporan Operasional, Laporan Arus Kas, Laporan Perubahan Ekuitas, dan Catatan atas Laporan Keuangan, dampak audit persediaan paling nyata terlihat pada Laporan Neraca, Laporan Operasional, serta jurnal koreksi dan reklasifikasi.

#### 4.5. Pembahasan

Hasil penelitian menunjukkan bahwa prosedur audit atas persediaan RSUD Jeong Jaehyun pada dasarnya mengikuti tahapan baku audit persediaan, mulai dari perencanaan dan prosedur analitis hingga penghitungan ulang dan pelaporan ([Arens et al., 2020](#)). Namun, wawancara memperlihatkan bahwa kualitas setiap tahapan sangat dipengaruhi oleh kondisi pengendalian internal klien. Ketika kartu stok tidak tersedia, prosedur penghitungan fisik kehilangan pembandingnya; ketika mutasi lokasi tidak dicatat, sampling berbasis daftar klien menjadi kurang efektif; dan ketika rekonsiliasi tidak dilakukan, selisih baru terungkap di akhir tahun. Dengan kata lain, temuan audit dalam kasus ini merupakan cerminan langsung dari celah pengendalian, bukan sekadar kesalahan pencatatan yang berdiri sendiri. Pemetaan temuan terhadap kriteria, penyebab, akibat, dan rekomendasi disajikan pada [Tabel 8](#).

Dilihat dari kerangka COSO, ketiga temuan paling banyak berkaitan dengan komponen aktivitas pengendalian serta informasi dan komunikasi. Pola ini konsisten dengan tren temuan BPK pada pemerintah daerah yang menunjukkan dominasi kelemahan aktivitas pengendalian ([Leka &](#)

[Sutopo, 2023](#)). Komponen pemantauan juga tampak lemah, karena selisih yang semestinya dapat dideteksi melalui rekonsiliasi dan pemeriksaan internal berkala baru terungkap oleh auditor eksternal.

**Tabel 8.** Matriks Temuan, Kriteria, Penyebab, Akibat, dan Rekomendasi

| Temuan                                   | Kriteria                                                                            | Penyebab                                                                                     | Akibat                                                                                | Rekomendasi                                                                                                        |
|------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Barang tidak berada di lokasi tercatat   | Setiap mutasi lokasi didokumentasikan dan diotorisasi (aktivitas pengendalian COSO) | Keterbatasan ruang; mutasi antarlokasi tidak dicatat; tidak ada pemberitahuan kepada auditor | Jejak audit lemah; risiko kehilangan dan penyalahgunaan tidak terdeteksi              | Formulir mutasi lokasi bernomor; pemutakhiran lokasi di sistem; penataan ulang ruang gudang dan depo               |
| Kartu stok tidak tersedia                | Pencatatan perpetual atas setiap penerimaan dan pengeluaran                         | Transisi ke pencatatan komputer belum tuntas; pengawasan atasan lemah                        | Asersi keberadaan dan kelengkapan tidak dapat diuji; bergantung pada bukti alternatif | Kartu stok elektronik wajib per item; revidi mingguan oleh kepala instalasi; sanksi atas kelalaian pencatatan      |
| Selisih rincian persediaan dengan neraca | Rekonsiliasi berkala catatan gudang dan keuangan; SAP berbasis akrual (PP 71/2010)  | Pencatatan gudang dan keuangan berjalan terpisah; rekonsiliasi hanya di akhir tahun          | Salah saji persediaan dan beban; surplus/defisit dan ekuitas tidak tepat              | Rekonsiliasi bulanan berita acara gudang-keuangan; integrasi sistem farmasi dan akuntansi; stock opname triwulanan |

Sumber: Data primer dan sekunder diolah, 2026

Temuan ini sejalan dengan penelitian pada instalasi farmasi pemerintah yang menunjukkan bahwa meskipun sebagian besar indikator COSO terpenuhi, celah tetap ada pada pencatatan dan pemantauan ([Mardhotillah & Hafni, 2021](#)), serta dengan penelitian pada entitas swasta yang menemukan bahwa dokumen dan prosedur tersedia tetapi tidak dijalankan secara konsisten ([Andhaniwati, 2022](#); [Cahyadi & Tania, 2024](#)).

Temuan bahwa kartu stok ditinggalkan seiring peralihan ke pencatatan komputer memberikan pelajaran penting tentang transformasi sistem informasi akuntansi di sektor publik. Digitalisasi tidak secara otomatis memperbaiki pengendalian; tanpa perancangan prosedur yang jelas, pelatihan pengguna, dan pengawasan, digitalisasi justru dapat menciptakan masa transisi ketika catatan manual sudah tidak dipakai tetapi catatan elektronik belum lengkap ([Romney et al., 2021](#); [Dirani et al., 2024](#)). Di sisi lain, sistem yang terintegrasi dan dirancang dengan baik membuka peluang bagi audit berbasis data dan audit berkelanjutan ([Austin et al., 2021](#); [Polizzi & Scannella, 2023](#)). Dengan demikian, rekomendasi untuk membangun kartu stok elektronik dan integrasi sistem farmasi dengan akuntansi bukan hanya solusi atas temuan tahun ini, tetapi juga prasyarat bagi audit yang lebih efisien di masa depan.

Indikator analitis memperlihatkan dimensi lain yang tidak tertangkap oleh jurnal koreksi, yaitu kemungkinan kelebihan stok. Hari persediaan yang meningkat dari sekitar 104 hari menjadi sekitar 203 hari mengindikasikan bahwa persediaan yang tersimpan jauh melampaui kebutuhan pemakaian. Literatur manajemen farmasi menunjukkan bahwa kelebihan stok akibat pemesanan berlebih merupakan pemicu utama pemborosan biaya persediaan rumah sakit ([Izzati & Damayanti, 2023](#)), dan bahwa penerimaan barang mendekati kedaluwarsa serta perencanaan yang lemah meningkatkan kerugian akibat obat kedaluwarsa ([Getahun et al., 2024](#); [Suprpto et al., 2023](#)). Adanya keterangan retur barang kedaluwarsa pada berita acara di [Gambar 3](#) memperkuat relevansi risiko ini. Oleh karena itu, audit persediaan RSUD sebaiknya tidak berhenti pada pengujian keberadaan dan akurasi saldo, tetapi juga memperhatikan asersi penilaian melalui pengujian barang kedaluwarsa, rusak, dan bergerak lambat, termasuk kemungkinan perlunya penyisihan penurunan nilai persediaan.

Dari sisi auditor, penelitian ini menegaskan peran skeptisisme profesional dan pertimbangan materialitas kualitatif. Auditor tidak menerima penjelasan lisan tanpa bukti, mengeskalisasi kelemahan pengendalian kepada BPK, dan tetap mengusulkan koreksi meskipun nilai selisih neto relatif kecil. Sikap ini sejalan dengan bukti bahwa skeptisisme profesional meningkatkan kualitas audit di sektor publik ([Zarefar et al., 2024](#)) dan bahwa faktor kualitatif memengaruhi pertimbangan materialitas ([Hegazy & Salama, 2022](#)). Namun, prosedur sampling yang bertumpu pada daftar klien dan pencatatan berita acara secara manual menunjukkan ruang perbaikan. Penelusuran dua arah, dari catatan ke fisik dan dari fisik ke catatan, serta pemanfaatan teknologi penghitungan sederhana dapat memperkuat pengujian asersi kelengkapan ([Arens et al., 2020](#); [Christ et al., 2021](#)).

Akhirnya, kasus ini memperlihatkan bahwa audit persediaan di rumah sakit memiliki makna yang melampaui laporan keuangan. Catatan persediaan yang akurat merupakan dasar perencanaan

pengadaan, pencegahan kehabisan stok pada saat dibutuhkan pasien, serta pencegahan kecurangan dan penyalahgunaan sediaan farmasi (Friday et al., 2021; Bastow et al., 2024; Pattinaja et al., 2023). Dengan menghadirkan suara auditor dan pengelola persediaan, penelitian ini menunjukkan bahwa perbaikan pengendalian tidak cukup dilakukan melalui jurnal koreksi di akhir tahun, tetapi memerlukan perubahan kebiasaan kerja sehari-hari di gudang, depo, dan bagian keuangan, yang didukung oleh pemantauan berkelanjutan dari Satuan Pengawas Internal (Kusnadi & Kirana, 2023).

## 5. SIMPULAN

Penelitian ini menyimpulkan bahwa audit atas pengelolaan persediaan barang pada RSUD Jeong Jaehyun dilaksanakan melalui rangkaian prosedur analitis, pencocokan rincian penerimaan dan pengeluaran barang, penjadwalan dan sampling, penghitungan fisik, penelaahan selisih, serta dokumentasi dan penghitungan ulang saldo akhir tahun. Prosedur tersebut menghasilkan tiga temuan utama, yaitu barang yang tidak berada di lokasi tercatat, kartu stok yang tidak tersedia, dan selisih lebih catat serta kurang catat antara rincian persediaan dan Laporan Neraca. Lima jurnal koreksi menurunkan saldo persediaan secara neto sebesar Rp108.248.182 menjadi Rp24.049.069.873 dan menambah beban persediaan menjadi Rp43.322.207.737. Wawancara mengungkap bahwa akar ketiga temuan tersebut terletak pada lemahnya aktivitas pengendalian, informasi dan komunikasi, serta pemantauan, khususnya ketiadaan pencatatan mutasi lokasi, masa transisi pencatatan manual ke komputer yang belum tuntas, dan ketiadaan rekonsiliasi berkala antara gudang dan bagian keuangan. Indikator analitis juga menunjukkan gejala kelebihan stok yang perlu menjadi perhatian manajemen.

### 5.1. Implikasi

Secara teoretis, penelitian ini memperkaya kajian audit persediaan sektor publik dengan menunjukkan bagaimana kelemahan komponen COSO secara langsung membentuk efektivitas setiap prosedur audit dan jenis temuan yang dihasilkan. Secara praktis, manajemen RSUD perlu menetapkan kartu stok elektronik sebagai kewajiban untuk setiap item, mendokumentasikan setiap mutasi lokasi, melaksanakan rekonsiliasi bulanan antara gudang dan bagian keuangan, serta melakukan pemeriksaan fisik internal secara triwulanan. Instalasi farmasi perlu memanfaatkan analisis ABC-VEN dan pemantauan hari persediaan untuk mengendalikan kelebihan stok dan risiko kedaluwarsa. Bagi auditor, hasil penelitian ini menyarankan penggunaan indikator analitis yang lebih kaya, penelusuran dua arah dalam penghitungan fisik, serta pengujian khusus atas barang kedaluwarsa dan bergerak lambat.

### 5.2. Keterbatasan dan Penelitian Selanjutnya

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan. Pertama, sebagai studi kasus tunggal, temuan tidak dimaksudkan untuk digeneralisasi secara statistik, melainkan untuk memberikan pemahaman mendalam yang dapat ditransfer ke konteks serupa. Kedua, jumlah informan terbatas pada lima orang yang terlibat langsung dalam audit dan pengelolaan persediaan, sehingga perspektif pengguna persediaan di ruang perawatan dan manajemen puncak belum terwakili. Ketiga, data mencakup satu periode audit, sehingga perubahan pengendalian setelah tindak lanjut temuan belum dapat diamati. Penelitian selanjutnya dapat membandingkan beberapa RSUD, melibatkan Satuan Pengawas Internal dan pengguna persediaan, serta mengevaluasi dampak penerapan sistem informasi farmasi terintegrasi terhadap akurasi catatan persediaan dan kualitas audit.

### Singkatan

APBD: Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah

BHP: Bahan Habis Pakai

BLUD: Badan Layanan Umum Daerah

BPK: Badan Pemeriksa Keuangan

COSO: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

FEFO: First Expired First Out

FIFO: First In First Out

PSAP: Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan  
RSUD: Rumah Sakit Umum Daerah  
SAP: Standar Akuntansi Pemerintahan

### Kontribusi Penulis

Seluruh penulis berkontribusi dalam perancangan penelitian, pengumpulan dan analisis data, penulisan naskah, serta telah membaca dan menyetujui versi akhir naskah.

### Konflik Kepentingan

Para penulis menyatakan tidak terdapat konflik kepentingan.

### Pendanaan

Penelitian ini tidak menerima pendanaan dari pihak mana pun.

### Ketersediaan Data dan Materi

Data yang mendukung penelitian ini tersedia dari penulis korespondensi atas permintaan yang wajar, dengan memperhatikan ketentuan kerahasiaan entitas dan informan.

## REFERENSI

- Addy, N. D., & Berglund, N. R. (2020). Determinants of timely adoption of the 2013 COSO integrated framework. *Journal of Information Systems*, 34(1), 1–20. <https://doi.org/10.2308/isy-52378>
- Ahmed, S. K. (2024). The pillars of trustworthiness in qualitative research. *Journal of Medicine, Surgery, and Public Health*, 2, 100051. <https://doi.org/10.1016/j.glmedi.2024.100051>
- Amalia, M. M., & Siahaan, D. L. (2024). Cash receipts and disbursements accounting information system at an education center. *Indonesian Journal of Sustainability Policy and Technology*, 2(2), 78–90. <https://doi.org/10.61656/ijospat.v2i2.233>
- Andhaniwati, E. (2022). Analisis sistem pengendalian internal atas siklus pendapatan (studi kasus perusahaan distributor kelistrikan di Surabaya). *Small Business Accounting Management and Entrepreneurship Review*, 2(1), 1–13. <https://doi.org/10.61656/sbamer.v2i1.67>
- Arens, A. A., Elder, R. J., Beasley, M. S., & Hogan, C. E. (2020). *Auditing and assurance services: An integrated approach* (17th ed.). Pearson.
- Astuty, H. S. (2023). Internal control system analysis of the revenue cycle (case study at PT. Anugerah Cahaya Sejahtera Indonesia). *Small Business Accounting Management and Entrepreneurship Review*, 3(2), 18–26. <https://doi.org/10.61656/sbamer.v3i2.121>
- Austin, A. A., Carpenter, T. D., Christ, M. H., & Nielson, C. S. (2021). The data analytics journey: Interactions among auditors, managers, regulation, and technology. *Contemporary Accounting Research*, 38(3), 1888–1924. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12680>
- Bastow, S. S., Borrelli, E. P., Lucaci, J. D., Nelkin, H., Graves, A., & Hays, A. (2024). Insights from a national survey on controlled substance diversion practices in U.S. hospital pharmacies: Opportunities for enhanced surveillance and compliance. *Pharmacy*, 12(6), 183. <https://doi.org/10.3390/pharmacy12060183>
- Braun, V., & Clarke, V. (2021). One size fits all? What counts as quality practice in (reflexive) thematic analysis? *Qualitative Research in Psychology*, 18(3), 328–352. <https://doi.org/10.1080/14780887.2020.1769238>

- Cahyadi, M. T., & Tania, A. L. (2024). Increasing the efficiency of receivables control systems at PT. WCM Lampung. *Small Business Accounting Management and Entrepreneurship Review*, 4(2), 35–49. <https://doi.org/10.61656/sbamer.v4i2.223>
- Christ, M. H., Emett, S. A., Summers, S. L., & Wood, D. A. (2021). Prepare for takeoff: Improving asset measurement and audit quality with drone-enabled inventory audit procedures. *Review of Accounting Studies*, 26(4), 1323–1343. <https://doi.org/10.1007/s11142-020-09574-5>
- Creswell, J. W., & Creswell, J. D. (2023). *Research design: Qualitative, quantitative, and mixed methods approaches* (6th ed.). SAGE Publications.
- Dirani, A., Saputro, A. A., & Handoyo, V. S. (2024). Development of PT SIER accounting information systems: The importance of user participation and satisfaction. *Indonesian Journal of Sustainability Policy and Technology*, 2(2), 101–115. <https://doi.org/10.61656/ijospat.v2i2.239>
- Fedyk, A., Hodson, J., Khimich, N., & Fedyk, T. (2022). Is artificial intelligence improving the audit process? *Review of Accounting Studies*, 27(3), 938–985. <https://doi.org/10.1007/s11142-022-09697-x>
- Friday, D., Savage, D. A., Melnyk, S. A., Harrison, N., Ryan, S., & Wechtler, H. (2021). A collaborative approach to maintaining optimal inventory and mitigating stockout risks during a pandemic: Capabilities for enabling health-care supply chain resilience. *Journal of Humanitarian Logistics and Supply Chain Management*, 11(2), 248–271. <https://doi.org/10.1108/JHLSCM-07-2020-0061>
- Getahun, H., Belew, S., Hasen, G., Mekasha, Y. T., & Suleman, S. (2024). Assessment of the extent and monetary loss in the selected public hospitals in Jimma Zone, Ethiopia: Expired medicine perspectives. *Frontiers in Medicine*, 11, 1283070. <https://doi.org/10.3389/fmed.2024.1283070>
- Hegazy, M. A. A., & Salama, S. (2022). Effects of qualitative factors and auditors' personal characteristics on materiality judgments. *Managerial Auditing Journal*, 37(3), 305–335. <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2019-2379>
- Izzati, I., & Damayanti, D. D. (2023). Development of inventory model to reduce total inventory costs at RSUD Mentawai. *International Journal of Innovation in Enterprise System*, 7(2), 190–200. <https://doi.org/10.25124/ijies.v7i02.241>
- Kieso, D. E., Weygandt, J. J., & Warfield, T. D. (2020). *Intermediate accounting: IFRS edition* (4th ed.). Wiley.
- Kusnadi, S.-S. N., & Kirana, N. W. I. (2023). The influence of blueprints on internal audit monitoring system (IAMS) application development. *Sustainable Business Accounting and Management Review*, 5(3), 1–10. <https://doi.org/10.61656/sbamer.v5i3.111>
- Leka, E. M., & Sutopo, B. (2023). BPK findings trends on internal control systems in local government financial statements. *Inspirasi Ekonomi: Jurnal Ekonomi Manajemen*, 7(3), 1–15. <https://doi.org/10.32938/ie.v7i3.9853>
- Mardhotillah, U., & Hafni, D. A. (2021). Efektivitas pengendalian internal persediaan obat-obatan penanggulangan Covid-19 di Instalasi Farmasi Dinas Kesehatan Provinsi Jambi. *Jurnal Akuntansi dan Ekonomika*, 11(2), 185–194. <https://doi.org/10.37859/jae.v11i2.2823>
- Miles, M. B., Huberman, A. M., & Saldaña, J. (2020). *Qualitative data analysis: A methods sourcebook* (4th ed.). SAGE Publications.

- Naeem, M., Ozuem, W., Howell, K., & Ranfagni, S. (2023). A step-by-step process of thematic analysis to develop a conceptual model in qualitative research. *International Journal of Qualitative Methods*, 22, 1–18. <https://doi.org/10.1177/16094069231205789>
- Neve, B. V., & Schmidt, C. P. (2022). Point-of-use hospital inventory management with inaccurate usage capture. *Health Care Management Science*, 25(1), 126–145. <https://doi.org/10.1007/s10729-021-09573-1>
- Nuzulita, N., & Mudjiyumi, I. C. (2023). Efektifitas sistem informasi ditinjau dari dimensi kualitas pelayanan. *Indonesian Journal of Sustainability Policy and Technology*, 1(2), 70–81. <https://doi.org/10.61656/ijospat.v1i2.155>
- Pattinaja, E. M., Anakotta, F. M., Putuhena, H., Laitupa, M. F., & Wibowo, S. (2023). Fraud in the provision of health services in hospitals during the Covid-19 pandemic: The government sector. *Khazanah Sosial*, 5(1), 65–75. <https://doi.org/10.15575/ks.v5i1.24007>
- Polizzi, S., & Scannella, E. (2023). Continuous auditing in public sector and central banks: A framework to tackle implementation challenges. *Journal of Financial Regulation and Compliance*, 31(1), 40–59. <https://doi.org/10.1108/JFRC-02-2022-0011>
- Putri, W. N., Yasin, N. M., & Endarti, D. (2024). Problem indicators of drug management at distribution stage in Indonesian hospitals: A literature review. *Generics: Journal of Research in Pharmacy*, 4(1), 32–46. <https://doi.org/10.14710/genres.v4i1.22318>
- Republik Indonesia. (2023). *Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2023 tentang Kesehatan*. Sekretariat Negara Republik Indonesia.
- Romney, M. B., Steinbart, P. J., Summers, S. L., & Wood, D. A. (2021). *Accounting information systems* (15th ed., global ed.). Pearson.
- Suprpto, H., Nita, Y., & Hermansyah, A. (2023). Assessment of pharmaceutical inventory management in an Indonesian district health office: A pioneer study during the Covid-19 pandemic. *Pharmacy Education*, 23(4), 164–167. <https://doi.org/10.46542/pe.2023.234.164167>
- Udeh, I. (2020). Observed effectiveness of the COSO 2013 framework. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 16(1), 31–45. <https://doi.org/10.1108/JAOC-07-2018-0064>
- Zarefar, A., Johari, R. J., Zarefar, A., & Rasuli, M. (2024). Professional scepticism, independence, information technology, auditor competence, and audit quality. *Jurnal Reviu Akuntansi dan Keuangan*, 14(1). <https://doi.org/10.22219/jrak.v14i1.29963>
- Zulpadly, F., & Aulia, F. N. (2024). Evaluation of medication planning with ABC-VEN analysis at Indriati Solo Baru Hospital. *Jurnal Manajemen dan Pelayanan Farmasi*, 14(1), 26–33. <https://doi.org/10.22146/jmpf.86600>