Analisis Penerapan Sistem Pengendalian Intern Persediaan Obat Pada Apotek DIKAF di Sidoarjo

Favian Rizqullah

Program Studi Akuntansi, Universitas Pembangunan Nasional Veteran Jawa Timur

e-mail: clark3954048@gmail.com

Abstrak

Tujuan pada penelitian ini adalah untuk mengetahui penerapan unsur - unsur sistem pengendalian intern persediaan obat pada Apotek DIKAF di Sidoarjo dengan menggunakan COSO sebagai pedoman. Metode yang digunakan pada penelitian ini, yakni menggunakan survey komparatif yang bersifat deskriptif kualitatif. Hasil penelitian menggambarkan bahwa manajemen DIKAF telah menerapkan unsur-unsur pengendalian intern, Namun apotek belum sepenuhnya menerapkan standar pengendalian internal menurut COSO. Dari lima prinsip, terdapat dua prinsip yang belum diterapkan yaitu apotek belum menetapkan standar perilaku karyawan dalam bentuk SOP (Standard Operation Procedures) serta apotek telah membentuk struktur organisasi sederhana untuk membagi tanggung jawab dan wewenang setiap karyawan apotek. namun disisi lain ada beberapa prosedur yang belum mencerminkan unsur pengendalian intern berdasarkan metode COSO.

Kata kunci: *Persediaan; Pengendalian Internal Persediaan Apotek; Struktur Organisasi Apotek*

Abstract

The purpose of this study was to determine the application of the elements of the internal control system for drug supply at the DIKAF Pharmacy in Sidoarjo using COSO as a guideline. The method used in this study, namely using a comparative survey that is descriptive qualitative. The results of the study show that the management of DIKAF has implemented elements of internal control, however, the pharmacy has not fully implemented internal control standards according to COSO. Of the five principles, there are two principles that have not been implemented, namely the pharmacy has not set employee behavior standards in the form of SOP (Standard Operation Procedures) and the pharmacy has established a simple organizational structure to divide the responsibilities and authorities of each pharmacy employee. but on the other hand there are several procedures that do not yet reflect the elements of internal control based on the COSO method.

Keywords : *Supply; Pharmacy Inventory Internal Control; Pharmacy Organizational Structure*

PENDAHULUAN

Pengelolaan persediaan barang dagang merupakan upaya untuk menentukan besarnya tingkat persediaan serta mengendalikannya secara efektif dan efisien, dengan diterapkannya metode yang tepat dalam pengelolaannya, maka dapat meminimalkan biaya yang berkaitan dengan persediaan, mulai dari biaya pengiriman, biaya pemesanan, dan biaya penyimpanan persediaan barang dagang sehingga laba perusahaan dapat optimal. Perhitungan persediaan dengan metode yang tepat dapat meminimalkan terjadinya kekurangan maupun kelebihan persediaan barang dagang. (Listiani, 2019).

Penelitian penulis dilakukan di Apotek DIKAF yang berlokasi di Jalan Surowongso nomor 119 Karangbong, Gedangan, Sidoarjo dengan Surat Ijin Apotek nomor 551.41/084/SIA/404.3.2/2016 dengan nama pemilik sarana apotek adalah bapak Triyono. Apotek DIKAF berdiri pada tanggal 14 Oktober 2016. Apotek DIKAF menyediakan berbagai macam

kebutuhan obat-obatan pabrikan, obat-obatan dengan resep dokter, dan kebutuhan lainnya seperti sabun, kosmetik dan alat kesehatan dengan wilayah pemasaran di Sidoarjo.

Pada Apotek DIKAF saat ini, cara pencatatan persediaan obat di apotek tersebut masih manual dengan cara menggunakan kartu stok. Setiap ada penjualan obat ataupun pembelian untuk persediaan obat, akan selalu dicatat di kartu stok. Pencatatan persediaan pada kartu stok tersebut tidak pernah dilakukan stok opname untuk mencocokkan catatan dengan actual jumlah persediaan yang ada.

Pada apotek DIKAF belum terdapat pemisahan fungsi yang tegas antara personil yang mencatat persediaan dan melakukan penyimpanan maupun pengeluaran persediaan. Personil yang mencatat pengeluaran maupun penyimpanan persediaan biasa dilakukan oleh beberapa orang antara lain , pemilik sarana apotek, asisten apoteker dan adminitrasi apotek.

Pemilik Sarana Apotek selama ini hanya melihat persediaan yang ada pada kartu stok dan belum pernah dilakukan stok opname atas persediaan yang ada. Alasan pemilik sarana apotek tidak melakukan stok opname dikarenakan jumlah item persediaannya memiliki banyak jenis yang berbeda.

Pada pencatatan persediaan pada laporan keuangan Apotek DIKAF, pemilik sarana apotek mencatat persediaannya berdasarkan rekap pembelian obat dikurangi rekap penjualan obat. Pada laporan keuangan apotek DIKAF pencatatan persediaan tidak ditampilkan secara detail item persediaannya. Persediaan yang ada dilaporan keuangan tercatat total nilai persediaannya saja, sehingga pemilik sarana apotek tidak bisa mengetahui secara detail jumlah item persediaan yang ada.

Pada perusahaan yang bergerak dalam bidang usaha Farmasi (dalam hal ini Apotek), obat merupakan persediaan yang paling aktif dalam operasi perusahaan yang secara terus menerus dibeli atau diproduksi dan dijual. Siklus persediaan obat terbagi dalam 6 proses yaitu pembelian, penyimpanan, permintaan, pengeluaran barang, perhitungan fisik dan pemusnahan. Buruknya pengelolaan dalam persediaan obat dapat menimbulkan permasalahan – permasalahan yang sering terjadi pada apotek seperti obat rusak dan kadaluarsa, sehingga berdampak kepada masyarakat yang membeli serta menimbulkan kerugian. Selain itu, sistem pengelolaan persediaan obat yang kurang memadai juga dapat menimbulkan kecurangan yang merugikan pada perusahaan.

Dalam menanggulangi masalah tersebut maka dibutuhkan sistem pengendalian internal yang baik pada persediaannya. Pengendalian internal merupakan proses yang dijalankan untuk menyediakan jaminan memadai bahwa tujuan pengendalian tersebut tercapai yaitu mengamankan aset, memberikan informasi yang akurat dan andal, mendorong dan memperbaiki efisiensi operasional, serta mendorong ketaatan terhadap kebijakan yang telah ditetapkan. Pengendalian internal yang baik akan berdampak pada efektifitas dan efisiensi pada suatu proses bisnis.

Aktivitas pengendalian yang dilakukan oleh perusahaan disebut sebagai pengendalian internal. Menurut Mulyadi (2017:129), pengendalian internal meliputi struktur organisasi, metode dan ukuran-ukuran yang dikoordinasikan untuk menjaga aset organisasi, mengecek ketelitian dan keandalan data akuntansi, mendorong efisiensi dan mendorong dipatuhinya kebijakan manajemen. Salah satu perusahaan dagang yang perlu menerapkan pengendalian internal atas persediaan adalah apotek. Menurut PP No. 51 tahun 2009, apotek menjalankan fungsi sebagai sarana pelayanan kefarmasian berupa penjualan atas obat-obatan yang sangat rentan untuk mengalami kerusakan, pencurian dan kadaluarsa. Oleh karena itu, pengendalian internal atas persediaan obat di apotek sangat penting dilakukan.

Menurut Schandi dan Foster (2019), COSO (Committee of Sponsoring Organizations) merilis revisi “Pengendalian Internal-Kerangka Kerja Terintegrasi”. COSO memberikan panduan implementasi untuk membantu memperkuat dan meningkatkan tata kelola serta struktur pengendalian internal. Peningkatan ini penting karena organisasi dibidang pelayanan kesehatan yang telah berevolusi dari rumah sakit komunitas yang berdiri sendiri menjadi perawatan kesehatan yang memiliki sistem regional dan nasional.

METODE

Metode yang digunakan peneliti yakni menggunakan survey dengan pendekatan deskriptif kualitatif. Subjek penelitian dalam penelitian ini adalah Pemilik Sarana Apotek (PSA), Apoteker Pengelola Apotek (APA), Seksi Pergudangan (Asisten Apoteker (AA)). Ada juga Objek dari Penelitian ini, yakni:

1. Prosedur pengadaan persediaan obat oleh apotek DIKAF
2. Prosedur penerimaan persediaan obat dari PBF (Pedagang Besar Farmasi)
3. Prosedur penyimpanan persediaan obat
4. Prosedur pengeluaran persediaan obat dari sarana apotek (gudang atau tempat penyimpanan obat).
5. Dokumen bagian pengadaan, penerimaan, penyimpanan dan pengeluaran persediaan obat di apotek DIKAF.
6. Pengendalian internal atas persediaan obat.
7. Pencatatan persediaan yang masih manual
8. Pencatatan persediaan yang sudah menggunakan sistem komputerisasi
9. Pencatatan persediaan pada laporan keuangan Apotek DIKAF

HASIL DAN PEMBAHASAN

Uraian dan Deskripsi Data Hasil Wawancara

Prosedur pengelolaan yang dilakukan di Apotek DIKAF terdiri dari empat prosedur yaitu prosedur pengadaan persediaan obat, prosedur penerimaan persediaan obat, prosedur penyimpanan persediaan obat dan prosedur pengeluaran persediaan obat dari tempat penyimpanan.

Terkadang apotek DIKAF juga melakukan prosedur retur atas pengadaan persediaan obat kepada Pedagang Besar Farmasi (PBF) dan prosedur pemusnahan persediaan obat yang rusak atau yang kadaluarsa.

Berikut ini diuraikan deskripsi mengenai prosedur pengelolaan persediaan obat yang diperoleh dalam penelitian adalah sebagai berikut :

1. Prosedur Pengadaan Persediaan Obat

Perencanaan pembelian persediaan obat di Apotek DIKAF setiap bulannya dilakukan asisten apoteker yang akan memberikan konfirmasi mengenai jumlah persediaan obat yang ingin dipesan ke bagian Administrasi untuk dibuatkan Surat Pesanan dan disetujui oleh Apoteker Pengelola Apotek (APA).

Perencanaan pemesanan persediaan obat pada apotek DIKAF dilakukan sesuai ketentuan perencanaan pembelian kembali (*reorder*) persediaan obat yaitu setelah persediaan obat yang ada di sarana apotek (tempat penyimpanan obat) telah mencapai batas minimum yang ditetapkan apotek. Hal ini dilakukan untuk memenuhi kebutuhan obat di apotek serta memenuhi kebutuhan pelanggan apotek.

Persediaan obat pada apotek DIKAF dibeli dari sumber yang terpercaya yaitu PBF (Pedagang Besar Farmasi) di Jawa Timur dan diluar Jawa Timur yang telah mempunyai izin yang sah dan keaslian serta kualitas obat yang terjamin.

Berikut PBF (Pedagang Besar Farmasi) yang ada di Jawa Timur yaitu PT. Kita Bersatu Dapat Rejeki Dan PBF (Pedagang Besar Farmasi) yang ada di luar Jawa Timur yaitu PT Teknologi Medika Pratama.

Prosedur pengadaan (pembelian) persediaan obat yang dilakukan apotek DIKAF adalah sebagai berikut :

- a. Apotek membuat Surat Pesanan (SP) yang berisi nama pemasok (Distributor), daftar nama obat, jumlah pesanan dan keterangan. Surat Pesanan (SP) ditandatangani oleh Apoteker Pengelola Apotek. Surat Pesanan (SP) dibuat rangkap dua yaitu lembar pertama akan dikirim ke pemasok dan lembar kedua diarsip oleh bagian administrasi apotek.
- b. Setelah membuat Surat pesanan (SP), apotek akan langsung melakukan pemesanan ke pemasok. Untuk pemasok lokal yang berada di kota Surabaya, Surat Pesanan (SP) dibuat dan diupload melalui aplikasi EMOS, lalu bukti Surat Pesanan (SP) wajib ditunjukkan apabila pesanan datang. Namun untuk pemasok yang berada di Jakarta pemesanan akan

dilakukan melalui *WhatsApp* dengan cara mengirim gambar Surat Pesanan (SP), dan Surat Pesanan (SP) tersebut akan diambil ketika kunjungan *Sales* PBF Jakarta ke apotek.

- c. PBF (Pedagang Besar Farmasi) akan langsung mengirimkan obat yang dipesan ke apotek. Untuk PBF yang ada di [nama daerah], obat akan langsung dikirim ke apotek oleh kurir EMOS. Namun untuk PBF [nama daerah], obat akan dikirim oleh ekspedisi yang berkerjasama dengan PBF Jakarta.

Prosedur pengadaan persediaan obat merupakan salah satu prosedur yang vital di apotek sehingga penanganannya harus sangat diperhatikan demi kelancaran penjualan obat di apotek. Namun, dalam proses pengadaan obat di apotek, tidak menutup kemungkinan masih terdapat resiko yang mungkin terjadi seperti kekosongan persediaan di gudang apotek dan resiko dari lingkungan eksternal apotek, sehingga apotek sudah mempunyai beberapa aktivitas pengendalian yang meminimalisir resiko dalam proses pengadaan persediaan obat.

2. Prosedur Penerimaan Persediaan Obat

Prosedur penerimaan obat di Apotek DIKAF dilakukan oleh asisten apoteker dan terkadang dibantu oleh kasir. Prosedur penerimaan persediaan obat yang dilakukan di Apotek DIKAF adalah sebagai berikut:

- a. Asisten Apoteker akan menerima obat yang diantar langsung ataupun dikirim oleh pemasok disertai dengan fotocopy faktur pembelian dari pemasok.
- b. Asisten Apoteker akan memeriksa fotocopy faktur pembelian dari pemasok dan dicocokkan dengan Surat Pesanan (SP) slip ke dua yang diarsipkan sementara oleh apotek untuk melihat kesesuaian jenis dan jumlah obat yang dipesan.
- c. Fotocopy Faktur Pembelian akan dicocokkan dengan fisik obat yang dikirim pemasok dengan menyesuaikan satu per satu nama barang, unit (jumlah), dan tanggal kadaluarsa.

Terdapat resiko yang dapat terjadi dalam prosedur penerimaan persediaan obat dari PBF seperti pesanan obat yang sampai di apotek mungkin tidak sesuai dengan yang dipesan oleh apotek, serta obat yang dikirim rusak akibat pengiriman. Untuk mengatasi masalah ini, apotek sudah mempunyai prosedur tersendiri yaitu prosedur retur persediaan obat ke Pedagang Besar Farmasi (PBF).

3. Prosedur Penyimpanan Persediaan Obat

Prosedur penyimpanan persediaan obat yang dilakukan di Apotek DIKAF adalah sebagai berikut:

- a. Obat yang diterima dari pemasok akan dibuatkan kartu stok atau memperbaharui kartu stok persediaan yang sudah ada sesuai fotocopy faktur pembelian yang meliputi nama barang, nama pabrik, satuan, jumlah barang, tanggal pembelian, dan tanggal kadaluarsa.
- b. Asisten Apoteker akan mencatat obat yang diterima pada buku penerimaan obat sesuai dengan fotocopy faktur yang diterima dari pemasok.
- c. Persediaan obat dan kartu stok akan dibawa ke sarana apotek (gudang) untuk disimpan atau langsung ditempatkan di lemari penyimpanan (*etalase*).
- d. Penyimpanan obat di *etalase* atau di sarana apotek (gudang) akan dibedakan sesuai dengan jenis obat.
- e. Asisten Apoteker akan menyimpan dan mengatur letak obat agar lebih mudah diambil sesuai dengan tanggal kadaluarsa yang berfungsi agar obat yang lebih dahulu masuk akan terlebih dahulu diambil atau biasa disebut sistem *First Expired First Out* (FEFO).

Risiko – resiko yang mungkin timbul dari prosedur penyimpanan persediaan di apotek yaitu saat dilakukannya perhitungan fisik persediaan terjadi kesalahan perhitungan, dalam proses penyusunan obat di *etalase* tidak sesuai dengan jenis obat dan tanggal kadaluarsa, sehingga resiko kadaluarsanya obat apotek bisa semakin tinggi.

Apotek terkadang melakukan prosedur retur persediaan obat ke PBF jika persediaan obat hampir kadaluarsa dengan syarat persediaan obat masih utuh per-*box* dan persediaan obat akan memasuki masa kadaluarsa dalam waktu maksimal tiga bulan. Prosedur retur persediaan ke PBF yang dilakukan oleh apotek sangat sederhana, yaitu dengan menyiapkan obat yang akan di retur disertai dengan faktur pembelian obat yang ingin diretur, lalu memberi tanda silang (X) pada jenis obat yang terdapat pada faktur pembelian disertai alasan melakukan retur seperti kadaluarsa dan tidak bisa diketahui sebelum masa retur habis maka

apotek akan melakukan prosedur pemusnahan dan penghapusan persediaan obat. Prosedur pemusnahan dan penghapusan persediaan obat dilakukan dengan mengirimkan surat permintaan pemusnahan persediaan ke Balai POM, lalu Apoteker Pengelola Apotek (APA) membuat berita acara pemusnahan persediaan obat. Balai POM akan menentukan tanggal dan tempat pemusnahan persediaan obat, untuk wilayah [nama daerah], instansi penyedia layanan untuk pemusnahan persediaan obat yaitu [nama tempat]. Pemusnahan persediaan obat dilakukan dengan cara membakar dana tau mengubur dalam tanah.

4. Prosedur Pengeluaran Persediaan Obat

Prosedur pengeluaran persediaan obat yang dilakukan di Apotek DIKAF adalah sebagai berikut:

- a. Asisten Apoteker menerima catatan pesanan dari pelanggan
- b. Asisten Apoteker akan menyediakan obat yang dibutuhkan sesuai dengan catatan pesanan dari pelanggan dan menyerahkan catatan pesanan ke bagian administrasi untuk pembuatan kwitansi pembayaran.
- c. Asisten Apoteker memperbaharui kartu stok obat dan mencatat pengeluaran persediaan obat pada buku pengeluaran obat sesuai catatan pesanan.
- d. Bagian administrasi akan menerima catatan pesanan dan digunakan untuk pembuatan kwitansi pembayaran rangkap dua yaitu slip pertama untuk pelanggan dan slip kedua serta catatan pesanan akan diarsipkan secara permanen oleh bagian administrasi apotek.
- e. Obat diperiksa kembali oleh asisten apoteker dengan mencocokkan kembali jenis dan jumlah obat yang dipesan sesuai kwitansi pembayaran dengan fisik obat yang telah disiapkan sebelum dilakukan pengepakan atau diserahkan langsung ke pelanggan.

Risiko yang muncul dalam prosedur pengeluaran persediaan obat dari gudang adalah dalam proses *packing* pesanan obat dari pelanggan. Pengepak yaitu asisten apoteker harus mengecek berulang pesanan obat yang akan di *packing* dengan mencocokkan kembali jenis dan jumlah obat yang telah disiapkan dengan kwitansi pembayaran yang telah dibuat bagian administrasi sebelum dikirim atau diserahkan ke pelanggan demi meminimalisir terjadinya *Human error*.

Prosedur pengelolaan persediaan yang ada di apotek tidak lepas dari berbagai risiko yang mungkin terjadi. Apoteker dibantu oleh Pemilik Sarana Apotek (PSA) telah mempertimbangkan dan menilai setiap risiko dari pengelolaan aktivitas persediaan obat dengan mengidentifikasi serta resiko-resiko itu menganalisis risiko sampai resiko-resiko itu dapat diterima oleh apotek. Apotek membentuk berbagai aktivitas pengendalian atas persediaan obat sebagai hasil dari penilaian risiko yang telah dilakukan apotek yaitu penggunaan CCTV, pengamanan dengan pintu besi, penggunaan metode pencatatan persediaan yaitu perpetual, metode penilaian persediaan FIFO, pembatasan akses ke sarana apotek (gudang) di lantai dua dengan pengamanan pintu yang selalu terkunci ketika petugas gudang tidak ditempat, mengasuransikan setiap persediaan obat dengan mengikuti Asuransi Central Asia (ACA), melakukan perhitungan fisik persediaan setiap enam bulan, penyediaan alat pemadam kebakaran serta pengontrol suhu ruangan.

Checklist Pengendalian Internal atas Persediaan Obat di Apotek DIKAF

Pengendalian internal persediaan obat sangat penting dilakukan di apotek demi mengantisipasi berbagai macam risiko yang mungkin terjadi seperti pencurian, kadaluarsa dan kerusakan. Oleh karena itu, pengendalian internal atas persediaan obat di apotek harus di analisis untuk mengetahui bagaimana pelaksanaan yang telah dilakukan apotek ditinjau dari standar pengendalian internal menurut COSO.

Pada penelitian ini, peneliti membuat checklist perbandingan pengendalian internal atas persediaan obat di apotek DIKAF dengan standar pengendalian internal menurut COSO.

Berdasarkan checklist pengendalian internal, peneliti akan membandingkan pengendalian internal atas persediaan obat yang dilakukan Apotek DIKAF dengan pengendalian internal yang telah ditetapkan COSO yang ditinjau dari tiga dari lima komponen yaitu lingkungan pengendalian, penilaian risiko, dan aktivitas pengendalian.

Checklist pengendalian internal yang dibuat oleh penulis sesuai table yang ada di daftar pustaka adalah sebagai berikut :

Tabel 1. Pegendalian Internal – Lingkungan Pengendalian

No.	Komponen Pengendalian Internal	Ya	Tidak	Pelaksanaan Pengendalian di Apotek
Lingkungan Pengendalian				
1.	Apakah apotek DIKAF terdapat Dewan Komisaris yang independen terhadap manajemen apotek dan melakukan pengawasan kinerja dan juga pengendalian internal apotek ?		✓	Apotek DIKAF tidak memiliki Dewan Komisaris yang melaksanakan tugas pengawasan kinerja apotek dan pengendalian internal, karena apotek DIKAF masih tergolong perusahaan kecil. Fungsi pengawasan di apotek dilakukan oleh Pemilik Sarana Apotek yang setiap hari datang mengunjungi apotek. Pengawasan dari pihak eksternal dilakukan oleh BPOM dan dinas kesehatan yang secara periodik melakukan kunjungan ke Apotek.
2.	Apakah terdapat struktur organisasi di Apotek DIKAF ?	✓		Apotek DIKAF memiliki struktur organisasi yang sederhana yang membuat pembagian tugas dan wewenang menjadi jelas. Namun apotek tidak memiliki dokumen tertulis mengenai struktur organisasi sehingga agak sulit dalam pelaksanaan pembagian wewangnya.
3.	Apakah Apotek memiliki Kode etik?	✓		Pemilik Apotek sudah menerapkan kode etik yang berlaku pada Apotek DIKAF
4.	Apakah ada visi misi yang berlaku pada Apotek?		✓	Apotek belum memiliki visi dan misi yang sudah diterapkan, Namun pemilik Apotek sudah mulai merancang pembuatan visi dan misi apotek.
5.	Apakah ada sistem <i>Reward</i> (pemberian penghargaan atas kinerja) yang berlaku di Apotek?	✓		Ada Sistem Reward di apotek DIKAF tetapi Manajemen Apotek belum ada sistem reward yang baku . Reward diberikan berdasarkan kebijakan Pemilik Sarana Apotek

6.	Apakah ada sistem <i>punishment</i> (hukuman atas kinerja) yang berlaku di Apotek?	✓	Ada Sistem Punishment di apotek DIKAF tetapi Manajemen Apotek belum ada sistem punishment yang baku. Punishment diberikan berdasarkan kebijakan Pemilik Sarana Apotek
7.	Apakah setiap karyawan memiliki latar belakang pendidikan yang sesuai dengan jabatan mereka di Apotek?	✓	Pemilik Sarana Apotek melakukan rekrutmen karyawan dengan dasar pada latar belakang pendidikan masing-masing karyawan. Untuk karyawan yang ada di apotek hampir semua merupakan lulusan S1 farmasi dan hanya Apoteker yang merupakan lulusan Sarjana Farmasi dan profesi apoteker.
8.	Apakah ada dokumen resmi yang memuat tentang kompetensi khusus yang dibutuhkan untuk setiap jabatan?	✓	Tidak terdapat dokumen resmi yang memuat kompetensi khusus untuk setiap jabatan. Namun, setiap karyawan apotek bekerja sesuai dengan jenjang pendidikannya. Contohnya, apoteker harus Sarjana Farmasi, asisten apoteker harus minimal D3 Farmasi.
9.	Apakah ada proses pelatihan rutin yang dilakukan untuk karyawan baru maupun lama?	✓	Tidak terdapat pelatihan rutin untuk setiap karyawan baru maupun lama. Namun, pelatihan pada apotek hanya dilakukan dalam bentuk bimbingan langsung yang diberikan oleh karyawan lama untuk karyawan baru agar karyawan baru dapat terbiasa dengan pekerjaannya.
10.	Apakah terdapat prosedur untuk proses rekrutment karyawan?	✓	Apotek dalam proses rekrutmen karyawan akan melakukan wawancara dan tahap tes bidang untuk menilai karakter calon karyawan baru.

11.	Apakah ada evaluasi yang dilakukan terhadap kinerja karyawan?	✓	Apotek melakukan evaluasi kinerja setiap enam bulan untuk semua tingkat pekerjaan demi meningkatkan kinerja karyawan dan apotek. Namun, apotek juga menyelenggarakan rapat evaluasi kinerja setiap bulannya.
12.	Apakah setiap karyawan memiliki jatah cuti setiap tahunnya?	✓	Apotek memberikan jatah cuti tahunan untuk setiap karyawan selama 12 hari kerja dengan membuat surat permohonan cuti yang akan disetujui oleh pemilik sarana apotek.
13.	Apakah terdapat SOP (<i>Standard Operating Prosedures</i>) yang mengatur jam kerja karyawan?	✓	Apotek sudah menerapkan SOP yang mengatur jam kerja karyawan dimana jam kerja karyawan dibagi menjadi 2 shift yakni pukul 9 pagi hingga pukul 12 siang sebagai shift pertama dan pukul 1 siang hingga 10 malam sebagai shift kedua.
14.	Apakah pimpinan apotek memberi teladan dalam menunjukkan integritas dan melakukan etika yang baik?	✓	Pemilik sarana apotek selalu hadir di apotek tepat waktu sesuai jam operasional apotek untuk mengawasi karyawan serta memberi teladan bagi karyawan.
15.	Apakah terdapat kebijakan untuk mengkomunikasikan kode etik yang diterapkan di apotek?	✓	Tidak terdapat kebijakan untuk mengkomunikasikan kode etik yang di apotek. Namun, Pemilik sarana apotek selalu mengkomunikasikan dan mengingatkan apoteker untuk selalu mematuhi kode etik apoteker dalam rapat kerja bulanan.
16.	Apakah terdapat dokumen tertulis mengenai deskripsi pekerjaan setiap karyawan secara lengkap?	✓	Apotek tidak memiliki dokumen tertulis mengenai deskripsi pekerjaan setiap karyawan secara lengkap. Namun karyawan sebelum diangkat menjadi karyawan tetap, karyawan akan melewati masa percobaan selama 3 bulan yang dilakukan untuk pengenalan deskripsi pekerjaan karyawan baru.

Tabel 2. Pengendalian Internal – Penilaian Risiko

No.	Komponen Pengendalian Internal	Ya	Tidak	Keterangan
Penilaian Risiko				
1.	Apakah terdapat resiko yang dihadapi apotek dari lingkungan luar?	✓		Resiko yang dihadapi apotek dari lingkungan eksternal adalah ketika obat yang dipesan dari PBF tidak sesuai dengan pesanan baik jenis maupun jumlah pesanan, barang rusak, dan waktu pengiriman terlalu lama.
2.	Apakah terdapat resiko yang dihadapi apotek dalam proses pengadaan obat?	✓		Terdapat beberapa resiko yang dihadapi apotek dalam proses pengadaan obat yaitu Jenis obat yang dipesan ke PBF tidak tersedia sehingga obat yang dipesan harus diganti dengan alternatif obat sejenis dengan merk berbeda, Pengiriman obat yang dilakukan oleh PBF lokal maupun Palembang terlambat sampai ke apotek, serta bisa saja obat yang dikirim PBF rusak, baik rusak karena pengiriman maupun memang telah rusak dari gudang PBF.
3.	Apakah terdapat resiko yang dihadapi apotek dalam proses penerimaan obat dari distributor?	✓		Dalam proses pemeriksaan obat yang sampai diapotek terdapat perbedaan jumlah maupun jenis obat yang dikirim PBF dengan surat pesanan serta terdapat persediaan obat yang rusak akibat pengiriman.
4.	Apakah terdapat resiko yang dihadapi apotek dalam proses penyimpanan obat di gudang?	✓		Saat perhitungan fisik persediaan terjadi kesalahan perhitungan dan proses penyusunan obat di etalase tidak sesuai dengan jenis obat dan tanggal kedaluarsa.
5.	Apakah terdapat resiko yang dihadapi apotek dalam proses pengeluaran obat dari gudang?	✓		Dalam proses pengepakan terdapat salah jumlah atau jenis obat yang di packing akibat human error yang dilakukan oleh asisten apoteker.
6.	Apakah terdapat resiko yang mungkin dihadapi dalam proses perhitungan fisik persediaan obat di gudang?	✓		Terjadinya salah hitung akibat human error yang dilakukan asisten apoteker dalam rangka perhitungan.

7.	Apakah terdapat resiko yang mungkin dihadapi persediaan obat secara fisik?	✓	Obat kadaluarsa namun tidak diketahui oleh asisten apoteker yang bertugas melakukan pengecekan.
8.	Apakah ada perlakuan khusus terhadap persediaan obat yang mudah rusak?	✓	Untuk golongan obat keras dan beberapa obat yang membutuhkan perlakuan khusus akan ditempatkan di tempat yang berbeda dengan obat biasa yaitu dengan suhu ruangan dan suhu lemari pendingin yang selalu di jaga.
9.	Apakah ada perlakuan khusus terhadap persediaan obat yang kadaluarsa?	✓	Obat yang kadaluarsa akan ditempatkan ditempat khusus dan akan dimusnahkan. Namun untuk obat yang masih lengkap per box maka dapat dilakukan retur ke PBF.
10.	Apakah terdapat dokumen tertulis tentang prosedur pemusnahan persediaan obat yang kadaluarsa?	✓	Tidak terdapat prosedur tertulis tentang prosedur pemusnahan persediaan obat yang kadaluarsa. Namun apotek memiliki prosedur yang dijalankan untuk proses pemusnahan persediaan obat yang kadaluarsa.
11.	Apakah terdapat dokumen tertulis tentang prosedur perhitungan fisik persediaan obat di gudang?	✓	Tidak terdapat dokumen tertulis tentang prosedur perhitungan fisik persediaan. Namun, perhitungan fisik persediaan selalu dilakukan setiap enam bulan sekali. Untuk kartu stok diperiksa setiap hari.
12.	Apakah terdapat prosedur pemusnahan persediaan obat yang rusak?	✓	Tidak terdapat prosedur tertulis mengenai proses pemusnahan persediaan obat yang rusak. Namun, apotek memiliki prosedur sendiri untuk memusnahkan persediaan yang rusak dan kadaluarsa dengan bekerja sama dengan instansi yang memiliki wewenang dalam pemusnahan persediaan obat. Untuk kondisi obat rusak setelah dilakukan pengecekan ketika obat sampai di apotek, obat bisa diretur. (ada tetapi tidak tertulis)
13.	Apakah terdapat dokumen tertulis mengenai prosedur penghapusan persediaan obat yang rusak?	✓	Tidak terdapat dokumen tertulis mengenai prosedur penghapusan persediaan obat yang rusak.

Tabel 3. Pengendalian Internal – Aktivitas Pengendalian

No.	Komponen Pengendalian Internal	Ya	Tidak	Keterangan
Aktivitas Pengendalian				
1.	Apakah ada pemisahan tugas antara bagian penerimaan barang, sarana apotek (gudang), akuntansi dan keuangan?		✓	Apotek memiliki pemisahan tugas yang cukup memadai dimana fungsi akuntansi, keuangan dan fungsi pergudangan (sarana apotek) sudah dipisahkan. Namun untuk fungsi penerimaan barang dan fungsi pergudangan masih dilakukan oleh satu orang yang sama karena keterbatasan karyawan di apotek
2.	Apakah ada langkah pengendalian untuk menghindari pencurian persediaan obat di gudang?	✓		Langkah pengendalian yang dilakukan oleh apotek untuk menghindari terjadinya pencurian adalah dengan Apotek telah dilengkapi dengan CCTV, pengamanan besi, pintu besi, dan gembok besar yang dirasa sudah cukup memadai untuk pengendalian atas pencurian.
3.	Apakah setiap perubahan pada jumlah persediaan obat (penambahan karena pembelian, pengurangan karena penjualan, pengurangan karena kehilangan atau kerusakan) dicatat secara <i>up to date</i> oleh bagian akuntansi?		✓	Saat ini apotek belum menerapkan pencatatan persediaan obat secara annual dikarenakan Apotek masih belum memiliki karyawan yang memiliki wawasan mengenai Akuntansi secara keseluruhan.
4.	Apakah gudang penyimpanan persediaan obat dilengkapi dengan CCTV?	✓		Salah satu langkah yang diambil apotek dalam usaha mencegah terjadinya pencurian obat adalah dengan pemasangan CCTV disetiap sudut ruangan apotek termasuk gudang.
5.	Apakah perhitungan fisik persediaan obat di gudang dilakukan secara berkala?	✓		Perhitungan fisik persediaan dilakukan setiap 6 bulan sekali sedangkan untuk pengecekan kartu stok persediaan dilakukan setiap hari oleh asisten apoteker.

6.	Apakah bagian pergudangan memiliki pengetahuan khusus mengenai kondisi untuk penyimpanan persediaan obat di gudang ?	✓	Apotek memiliki karyawan pergudangan yang sekaligus sebagai asisten apoteker dengan kualifikasi pendidikan yang sesuai dengan bidangnya yaitu Farmasi sehingga telah memiliki pengetahuan khusus mengenai kondisi penyimpanan obat untuk masing-masing jenis obat.
7.	Apakah setiap persediaan obat yang pertama kali masuk ke gudang akan di keluarkan pertama juga oleh bagian pergudangan?	✓	Apotek menjalankan sistem penilaian persediaan FIFO (First In First Out) untuk mencegah yang kadaluarsa.
8.	Apakah terdapat pengendalian yang dilakukan apotek untuk menjaga kualitas persediaan obat di gudang ?	✓	Suhu ruangan dan tempat penyimpanan obat terkontrol dan termonitor oleh apoteker pengelola apotek setiap hari sehingga kualitas persediaan obat dapat terjaga.
9.	Apakah apotek mengasuransikan semua persediaan obat ?	✓	Apotek DIKAF sampai dengan saat ini tidak mengasuransikan semua persediaan obat dengan alasan penghematan biaya dan keterbatasan dana.
10.	Apakah ada pengawasan yang dilakukan oleh pihak eksternal terhadap kualitas persediaan obat di apotek?	✓	Setiap persediaan obat yang ada di apotek diawasi oleh BPOM (Badan Pengawas Obat dan Makanan) dan dinas kesehatan dengan kunjungan secara tiba-tiba ke apotek untuk mengawasi kualitas persediaan obat di apotek.
11.	Apakah sistem pencatatan persediaan di apotek telah terkomputerisasi?	✓	Dahulu Sistem pencatatan persediaan obat diapotek masih menggunakan sistem pencatatan manual , karena BPOM meminta apotek untuk melakukan pecatatan dimana data obat dapat mudah ditelusuri , saat ini pemilik sarana apotek baru memulai menggunakan sistem komputerisasi untuk pencatatan persediaan obat agar memudahkan BPOM dalam menjalankan pemeriksaan.
12.	Apakah perusahaan menggunakan <i>Economic Order Quantity</i> (EOQ) dalam menentukan frekuensi dan kuantitas pembelian persediaan ?	✓	Dalam melakukan pembelian kembali obat (reorder), apotek hanya menetapkan jumlah minimum obat yang tersedia di apotek dan tidak mengikuti jumlah perhitungan <i>Economic Order Quantity</i> (EOQ).

13. Apakah ada pembatasan akses untuk keluar masuk gudang ?	✓	Apotek membatasi hanya karyawan apotek dan pemilik sarana apotek yang boleh masuk ke sarana apotek (gudang) untuk mencegah terjadinya pencurian obat.
14. Apakah terdapat prosedur rekonsiliasi catatan akuntansi dengan perhitungan fisik persediaan obat?	✓	Tidak terdapat prosedur rekonsiliasi catatan akuntansi dengan persediaan fisik persediaan obat melainkan langsung melakukan membenaran sesuai perhitungan fisik persediaan obat.
15. Apakah terdapat dokumen tertulis mengenai prosedur rekonsiliasi catatan akuntansi ?	✓	Tidak terdapat dokumen tertulis mengenai prosedur rekonsiliasi catatan akuntansi persediaan obat apotek.
16. Apakah setiap dokumen yang berhubungan dengan prosedur pengadaan, penerimaan, penyimpanan dan pengeluaran persediaan obat menggunakan nomor urut tercetak ?	✓	Setiap dokumen yang berhubungan dengan prosedur-prosedur persediaan diberi nomor urut tercetak serta tanggal.

Dari hasil survey di atas, terdapat analisis mengenai penerapan pengendalian internal atas persediaan di tinjau dari komponen lingkungan pengendalian sebagai berikut :

1. Perusahaan menunjukkan komitmen atas integritas dan nilai etika

Apotek belum menetapkan standar perilaku karyawan dalam bentuk SOP (Standard Operation Procedures). Namun, apotek tetap menjunjung tinggi nilai-nilai kejujuran dan keterbukaan di apotek dalam bentuk jujur dan terbuka dalam bertindak. Misalnya, asisten apoteker sebagai petugas gudang tidak pernah menggunakan sendiri persediaan obat apotek. Selain itu, disetiap akhir rapat evaluasi bulanan, pemilik sarana apotek juga selalu mengingatkan karyawan untuk bekerja secara profesional dan menjunjung tinggi budaya jujur dan terbuka dalam bekerja. Budaya jujur dan terbuka yang tertanam telah membentuk kebiasaan karyawan apotek dan menjadi dasar atau patokan bagi karyawan agar menjunjung tinggi profesionalitas dalam bekerja. Hal ini membuat penyimpangan oleh karyawan apotek belum pernah terjadi walaupun kemungkinan untuk melakukan penyimpangan selalu ada.

2. Dewan komisaris menunjukkan independensinya terhadap manajemen dan melaksanakan pengawasan terhadap pengembangan dan kinerja pengendalian internal.

Apotek DIKAF belum memiliki Dewan Komisaris yang melaksanakan tugas pengawasan atas kinerja pengendalian internal atas persediaan obat karena masih tergolong perusahaan kecil. Namun, secara periodik BPOM dan Dinas Kesehatan yang independen terhadap apotek melakukan kunjungan tiba-tiba ke apotek sebagai upaya pengawasan terhadap kinerja pengendalian internal atas persediaan obat apotek. Badan POM dan Dinas Kesehatan yang datang ke apotek akan melakukan pemeriksaan terhadap kartu stok persediaan obat yang meliputi jenis obat yang dijual, tanggal kadaluarsa obat serta menelusur dokumen asal usul obat yang dijual untuk mendeteksi adanya penyimpangan dari aturan yang telah ditetapkan kementerian kesehatan. Selain mendapat pengawasan dari pihak eksternal apotek, pengendalian atas pengelolaan persediaan obat di apotek juga diawasi oleh Pemilik Sarana Apotek (PSA) agar pengendalian internal atas persediaan berjalan lancar dengan memeriksa sarana penyimpanan obat seperti suhu lemari pendingin, suhu ruangan penyimpanan obat serta pemilik sarana apotek melihat kinerja personel pelaksana

pengendalian internal persediaan obat yaitu asisten apoteker dengan mengkonfirmasi langsung dan bertanya mengenai masalah yang dihadapi selama bekerja.

3. Manajemen membentuk struktur organisasi, jalur pelaporan, dan kewenangan serta tanggung jawab yang sesuai dalam upaya pencapaian tujuan organisasi.

Apotek telah membagi tugas dan wewenang setiap karyawan dengan dibentuknya struktur organisasi fungsional sederhana yang pembagian tugas dan wewenang sesuai dengan fungsi-fungsi yang ada di apotek agar operasi apotek dapat berjalan dengan lancar. Misalnya, fungsi pergudangan yang dilakukan asisten apoteker mempunyai tugas untuk menjaga kualitas obat-obatan di gudang dengan selalu mengontrol suhu ruangan penyimpanan obat.

Struktur organisasi (terlampir di halaman 46) dapat memberikan kontribusi terhadap kelancaran jalur pelaporan di apotek dan kemampuan apotek untuk mencapai tujuannya dengan cara memberikan kerangka kerja untuk merencanakan, menjalankan, mengendalikan dan memantau aktivitas organisasi. Namun, dalam kenyataannya, masih terdapat rangkap fungsi yang dilakukan oleh karyawan apotek seperti asisten apoteker yang merangkap sebagai bagian pergudangan.

4. Perusahaan menunjukkan adanya komitmen untuk memperoleh, mengembangkan, dan mempertahankan individu yang kompeten dalam upaya pencapaian tujuan organisasi.

Apotek menetapkan kriteria tertentu untuk calon karyawan baru yang berminat untuk bergabung menjadi karyawan apotek yaitu harus memiliki latar belakang pendidikan yang sesuai dengan pekerjaan yang ditawarkan agar mampu bekerja secara optimal. Jenjang pendidikan seorang Apoteker Pengelola Apotek (APA) harus berasal dari Sarjana Farmasi dan telah memiliki gelar Profesi Apoteker, untuk asisten apoteker minimal pendidikan adalah lulusan SMK Farmasi serta untuk karyawan bidang administrasi minimal pendidikan adalah SMK Jurusan Akuntansi atau Administrasi Perkantoran. Selain itu, dalam merekrut karyawan yang memiliki komitmen tinggi dengan apotek, apotek menetapkan beberapa proses rekrutmen yaitu wawancara dan tes psikologi. Proses rekrutmen ini dirasa cukup efektif untuk mengenal kepribadian calon karyawan apotek agar apotek tidak salah memilih calon karyawan baru. Apotek juga menerapkan sistem training untuk karyawan baru yang telah dinyatakan lolos proses rekrutmen yaitu selama tiga bulan untuk menilai kinerja karyawan baru. Namun, setelah karyawan baru resmi diterima sebagai karyawan tetap, proses pelatihan karyawan yang ada diapotek dilakukan langsung melalui pengajaran oleh karyawan lama sehingga karyawan baru dapat langsung paham terkait operasi apotek. Apotek belum menetapkan reward sebagai langkah yang diambil untuk mempertahankan karyawan. Namun, apotek hanya memberikan kompensasi dalam bentuk uang tunjangan hari raya dan tunjangan akhir tahun dengan dasar hari kerja karyawan.

5. Perusahaan mewajibkan setiap individu untuk mengemban akuntabilitas atas tanggungjawabnya dalam hal internal control dalam kaitannya dengan pencapaian tujuan perusahaan

Apotek mewajibkan setiap karyawan untuk mengemban tanggung jawabnya masing-masing dan mampu mempertanggungjawabkan dan menjelaskan setiap kondisi yang berhubungan dengan tanggung jawab terkait pengendalian internal atas persediaan obat. Misalnya, asisten apoteker harus mampu menjelaskan setiap kondisi di sarana apotek (gudang) yang berhubungan dengan keputusan kapan waktu untuk pengadaan atau reorder persediaan obat apotek. Apotek juga mengadakan evaluasi kinerja setiap bulan maupun enam bulan untuk mengevaluasi kinerja karyawan serta melaporkan setiap resiko-resiko baru yang muncul terkait pengendalian internal atas persediaan obat, serta apotek belum sepenuhnya menerapkan komponen pengendalian internal yang pertama yaitu lingkungan pengendalian.

Pertama, Apotek belum menetapkan standar perilaku karyawan dalam bentuk SOP (Standard Operation Procedures) yang berisi aturan tertulis yang membatasi perilaku karyawan. Namun, apotek tetap menjunjung tinggi kejujuran dan keterbukaan dalam bertindak sehingga penyimpangan oleh karyawan belum pernah terjadi di apotek.

Kedua, Apotek belum memiliki dewan komisaris yang melaksanakan fungsi pengawasan terhadap pengendalian internal persediaan di apotek karena Apotek DIKAF masih tergolong perusahaan kecil. Namun, di Apotek DIKAF, fungsi pengawasan dilakukan oleh pemilik sarana apotek dan dari pihak eksternal apotek yaitu Badan POM dan Dinas Kesehatan. Ketiga, apotek telah membentuk struktur organisasi sederhana untuk membagi tugas dan wewenang setiap karyawan apotek. Namun dalam kenyataannya, masih terdapat rangkap fungsi yang dilakukan karyawan seperti asisten apoteker merangkap menjadi petugas pergudangan.

Lalu untuk perihal penerapan pengendalian internal atas persediaan di tinjau dari komponen penilaian risiko, terdapat hasil analisis sebagai berikut:

1. Perusahaan menetapkan tujuan secara jelas sehingga memungkinkan dilakukannya proses identifikasi dan penilaian risiko terkait dengan tujuan

Apotek telah menetapkan tujuan pengendalian yang cukup jelas yaitu tujuan operasi yang berhubungan dengan efektivitas dan efisiensi di dalam pelaksanaan kegiatan operasi dengan membentuk berbagai aktivitas pengendalian seperti penggunaan CCTV dan AC disetiap ruangan apotek, penggunaan sistem pencatatan persediaan secara perpetual, penggunaan sistem penilaian persediaan yaitu FIFO, mengasuransikan setiap persediaan obat, menetapkan jumlah minimum persediaan akhir sebelum pemesanan kembali (reorder), menetapkan batas minimum tanggal waktu kedaluarsa setiap persediaan obat yang dipesan yaitu kurang lebih 2 tahun, pembatasan akses ke gudang, menyelenggarakan perhitungan fisik persediaan. Tujuan pelaporan yaitu dengan penciptaan sistem pelaporan keuangan yang masih sederhana dalam bentuk laporan laba rugi serta tujuan kepatuhan yang berkenaan dengan kesesuaian antara kegiatan apotek dengan peraturan yang telah ditetapkan Undang-undang dan Peraturan Menteri Kesehatan sehingga apotek dapat mempertimbangkan risiko yang mungkin terjadi atas persediaan obat dengan membentuk aktivitas pengendalian untuk menghadapi risiko tersebut.

2. Perusahaan mengidentifikasi risiko terkait dengan pencapaian tujuan organisasi pada seluruh lingkup entitas, dan menganalisis risiko sebagai dasar untuk menentukan bagaimana risiko-risiko tersebut harus dikelola.

Apotek telah mengidentifikasi dan menganalisis setiap bentuk risiko yang mungkin akan dialami apotek dengan cara melihat potensi-potensi risiko yang sudah terlihat dan akan terlihat. Risiko yang sudah terlihat yaitu risiko yang bisa diantisipasi dan dihindari seperti risiko terjadinya kadaluarsa obat dan risiko pencurian obat sedangkan risiko yang akan terlihat yaitu risiko psikologis yang tidak bisa diantisipasi dan belum tentu bisa dihindari seperti kehilangan reputasi dan kehilangan kepercayaan dari pelanggan. Dengan melakukan identifikasi dan analisis risiko, apotek dapat mengetahui bagaimana risiko-risiko tersebut harus dikelola.

Apotek mengidentifikasi dan menganalisis risiko yang kemungkinan dapat terjadi di apotek dilakukan dengan menetapkan pengendalian- pengendalian yang efektif untuk mengelola risiko yang telah diidentifikasi dan dianalisis. Aktivitas pengendalian yang ditetapkan apotek untuk meminimalisir setiap risiko yang mungkin terjadi adalah sebagai berikut:

- a. Risiko pencurian persediaan obat apotek adalah dengan memasang CCTV disetiap sudut ruangan apotek dan Pintu besi.
- b. Risiko kadaluarsa persediaan obat adalah dengan menetapkan batas minimum tanggal kadaluarsa setiap obat yang dipesan di PBF (Pedagang Besar Farmasi) yaitu minimal kurang lebih 2 tahun untuk setiap jenis obat sehingga terjadinya kadaluarsa pada obat dapat ditekan. Apotek juga menggunakan sistem pencatatan persediaan perpetual yaitu setiap barang masuk dan keluar akan langsung dicatat secara rinci di kartu stok persediaan sehingga asisten apoteker dapat mengetahui jumlah sisa persediaan yang ada digudang kapanpun juga dan kekosongan persediaan dapat diminimalisir. Apotek juga menggunakan sistem penilaian persediaan yaitu FIFO (First In First Out) dimana setiap persediaan obat yang pertama masuk ke gudang akan pertama dikeluarkan untuk dijual agar menghindari terjadinya kadaluarsa pada obat.
- c. Risiko psikologis berupa kepercayaan dari pelanggan dalam bentuk kepuasan dari pelanggan karena ketersediaan obat yang lengkap di apotek dan harga yang terjangkau

membuat pelanggan apotek yaitu dokter, bidan beserta perawat selalu memesan kembali kebutuhan obat mereka di Apotek DIKAF.

3. Perusahaan mempertimbangkan potensi terjadinya fraud dalam menilai risiko

Apotek telah mempertimbangkan faktor-faktor risiko didalam melakukan penilaian risiko baik itu faktor risiko yang berasal dari internal maupun faktor risiko yang muncul dari eksternal apotek. Faktor resiko yang berasal dari internal apotek dapat berupa kualitas karyawan yang dipekerjakan dan metode pelatihan yang diterapkan di apotek serta kemudahan karyawan untuk memperoleh akses atas aset apotek yaitu persediaan. Sedangkan untuk faktor risiko yang berasal dari eksternal apotek dapat berupa perubahan kebutuhan konsumen atas obat-obatan, kompetisi dari kompetitor baru yang semakin ketat sampai peraturan-peraturan baru yang muncul mengenai penjualan obat - obatan. Oleh karena itu, Apotek selalu menyelenggarakan rapat dan evaluasi setiap bulannya maupun 6 bulan sekali untuk melaporkan setiap risiko baru yang terjadi di apotek seperti munculnya peraturan terbaru tentang larangan penjualan obat Albothyl sehingga potensi terjadinya fraud dalam menilai risiko dapat diatasi.

4. Perusahaan Mengidentifikasi dan Menilai Perubahan-Perubahan yang Dapat Mempengaruhi Sistem Internal Control Secara Signifikan

Apotek mampu mengidentifikasi dan menilai perubahan-perubahan baik dari lingkungan internal apotek maupun dari lingkungan eksternal apotek. Perubahan dari lingkungan internal apotek dapat berupa adanya pergantian apoteker pengelola apotek sehingga mempengaruhi struktur organisasi dan adanya rekrutmen karyawan baru. Pergantian apoteker pengelola apotek yang mempengaruhi struktur organisasi dan penerimaan karyawan baru yang dilakukan apotek harus cepat dilakukannya penyesuaian dengan tugas dan wewenang masing-masing karyawan agar risiko terjadinya kesalahan dalam melaksanakan tugas dan wewenang dapat diminimalisir. Untuk perubahan dari lingkungan eksternal dalam bentuk perubahan maupun muncul aturan-aturan terbaru tentang penjualan obat-obatan dapat ditanggulangi oleh apotek dengan selalu update terhadap aturan-aturan terbaru melalui himbauan yang diberikan oleh Balai POM secara langsung atau melalui media masa sehingga pengendalian internal persediaan obat di apotek tidak terganggu. Misalnya, muncul aturan baru berupa larangan penjualan dan pengedaran obat Albothyl di apotek karena izin edar obat ini telah dibekukan oleh BPOM karena mengandung policresulen cair yang tidak aman untuk dikonsumsi sebagai obat luar.

Berdasarkan penjabaran serta analisis yang telah dilakukan diatas, apotek sudah sepenuhnya menerapkan komponen pengendalian internal yang kedua yaitu penilaian risiko. Apotek melaksanakan penilaian risiko dengan cukup baik dengan menetapkan tujuan pengendalian yang cukup jelas, mengidentifikasi dan menganalisis setiap bentuk risiko yang mungkin terjadi untuk mengetahui bagaimana risiko tersebut harus dikelola, melakukan rapat evaluasi untuk melaporkan setiap risiko yang muncul sebagai upaya menghindari terjadinya kesalahan dalam menilai risiko dan apotek selalu berusaha update dalam menghadapi aturan dan ketentuan baru terkait penjualan obat-obatan apotek sebagai upaya agar tidak terganggunya pengendalian internal atas persediaan yang telah diterapkan apotek.

SIMPULAN

Berdasarkan hasil analisis dan pembahasan mengenai pengendalian internal atas persediaan obat di apotek DIKAF dapat disimpulkan bahwa apotek DIKAF telah menerapkan sebagian besar standar pengendalian internal menurut COSO, Namun apotek belum sepenuhnya menerapkan komponen lingkungan pengendalian. Dari lima prinsip, terdapat dua prinsip yang belum diterapkan yaitu apotek belum menetapkan standar perilaku karyawan dalam bentuk SOP (Standard Operation Procedures) serta apotek telah membentuk struktur organisasi sederhana untuk membagi tanggung jawab dan wewenang setiap karyawan apotek.

Apotek telah menerapkan sepenuhnya komponen pengendalian internal penilaian risiko yaitu dari empat prinsip, keempatnya telah diterapkan di apotek. Apotek telah melaksanakan penilaian risiko dengan cukup baik dengan menetapkan tujuan pengendalian yang jelas, mengidentifikasi dan menganalisis setiap bentuk risiko yang mungkin terjadi untuk mengetahui

bagaimana risiko tersebut harus dikelola, melakukan rapat evaluasi setiap bulan maupun enam bulan untuk melaporkan setiap risiko yang muncul sebagai upaya menghindari terjadinya kesalahan dalam menilai risiko dan apotek selalu berusaha update dalam menghadapi aturan dan ketentuan baru terkait penjualan obat-obatan apotek sebagai upaya agar tidak terganggunya pengendalian internal atas persediaan yang telah diterapkan apotek.

Apotek juga telah menerapkan sepenuhnya komponen pengendalian internal menurut COSO yang ketiga yaitu aktivitas pengendalian. Dari tiga prinsip pada komponen aktivitas pengendalian, semuanya telah diterapkan apotek dengan cukup baik. Apotek telah membentuk aktivitas pengendalian sebagai upaya meminimalkan risiko sampai risiko berada pada level yang dapat diterima. Aktivitas pengendalian yang dibentuk apotek

dapat berupa aktivitas pengendalian yang dilakukan oleh karyawan yang berkompeten dibidangnya maupun aktivitas pengendalian yang dibangun menggunakan teknologi.

UCAPAN TERIMA KASIH

Pada kesempatan ini peneliti ingin menyampaikan rasa hormat dan terima kasih kepada:

1. Prof. Dr. Ir. Akhmad Fauzi, MMT, selaku Rektor Universitas Pembangunan Nasional "Veteran" Jawa Timur.
2. Dr. Dra. Ec. Tri Kartika Pertiwi, M.Si, CRP., selaku Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Pembangunan Nasional "Veteran" Jawa Timur.
3. Dr. Dra. Ec. Endah Susilowati, M.Si, CFA, selaku Ketua Jurusan Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Pembangunan Nasional "Veteran" Jawa Timur.
4. Dr. Tantina Haryati, M.Ak, CMA, selaku Koordinator Program Studi Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Pembangunan Nasional "Veteran" Jawa Timur.
5. R. Sjarief Hidajat, Drs. Ec. MSI selaku Dosen Pembimbing yang telah membimbing peneliti hingga skripsi ini dapat terselesaikan dengan baik serta seluruh Dosen Program Studi Akuntansi yang telah memberikan bekal ilmu pengetahuan selama peneliti menuntut ilmu di Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Pembangunan Nasional "Veteran" Jawa Timur.
6. Ayah, Ibu, Adik dan Keluarga yang telah memberikan motivasi dan doa untuk membantu peneliti dalam menyelesaikan skripsi ini dengan baik.
7. Teman-teman peneliti saat kuliah, Irza, Alvian, Hafid, Inayah dan Daffa yang telah membantu dan membimbing peneliti untuk menyelesaikan Jurnal ini.
8. Pihak-pihak lain yang tidak dapat disebutkan satu per satu yang telah memberikan dukungan, motivasi, do'a serta meluangkan waktu untuk peneliti dalam penulisan skripsi ini. Peneliti menyadari bahwa penyusunan skripsi masih banyak kekurangan yang disebabkan keterbatasan pengetahuan serta pengalaman penulis. Oleh karena itu, peneliti menghargai segala bentuk kritik dan saran yang bersifat membangun dari semua pihak.

DAFTAR PUSTAKA

- Agung, Iskandar, 2012, Panduan penelitian tindakan kelas bagi guru Iskandar Agung, Bestari Buana Murni, Jakarta.
- Alfionyono, Wildan, dkk., 2021, *Evaluasi Pengendalian Internal atas Manajemen Persediaan dengan Rerangka COSO Internal Control-Integrated Framework: Studi Kasus: Apotek Mulia Farma Jambon*.
- Arikunto, Suharsimi, 2010, *Prosedur penelitian : suatu pendekatan praktik / Suharsimi Arikunto*, Revisi 2010, Rineka Cipta, Jakarta.
- Aviandari, Putri, 2020, *Analisis Sistem Pengendalian Persediaan Barang Dagang Pada Klinik Dan Apotek Angkasa Kota Banjarbaru*.
- Bahri, Syaiful, 2019, *Metodologi Penelitian Bisnis, Lengkap Dengan Teknik Pengolahan Data SPSS, Satu (1), ANDI, Jakarta*.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)*, 2013, *Durham: Internal Control-Integrated Framework*.
- Dewan Standar Akuntansi Keuangan, 2020, *Standar Akuntansi Keuangan, Ikatan Akuntan Indonesia*.

- Dika, Tresya, 2021, *Analisis Sistem Pengendalian Intern Atas Persediaan Obat Pada Apotek Gajah Mada Tegal*.
- Fadilah, Diska, 2022, *Efektivitas Pengendalian Internal Persediaan Obat Pada Apotek Paramedina Semarang*.
- Humam, Haidar, 2020, "Efektivitas Sistem Pengendalian Intern Dalam Mencegah Kecurangan Di Perusahaan Daerah", *EQUITY*, E-ISSN 2684-9739, 151-166, Desember 2020, Universitas Pembangunan Nasional "Veteran" Jakarta.
- Ikatan Akuntansi Indonesia, 2018), "SAK (STANDAR AKUNTANSI KEUANGAN ENTITAS MIKRO, KECIL, DAN MENENGAH), SAK EMKM", <https://doi.org/10.1021/nl2023405>
- Listiani, Anggy, dkk., 2019, "Analisis Pengelolaan Persediaan Barang Dagang Untuk Mengoptimalkan Laba", *Jurnal Penelitian Teori dan Terapan Akuntansi PETA*, E-ISSN 2528-2581, 95-103, Januari 2019, 1 Januari, PETA (Penelitian Teori dan Terapan Akuntansi), Blitar.
- Maruf, Juniarti, dkk., 2019, "Analisis Pengendalian Internal Atas Perediaan Obat Pada Organisasi Sektor Publik di Puskesmas Bahu", *Jurnal EMBA*, ISSN 2303-1174, 3099-3108, Juli 2019, Universitas Sam Ratulangi.
- Mulyadi, 2017, *Sistem Akuntansi, Empat (4)*, Salemba Empat, Jakarta.
- Nuryanti, Rini, 2018, *Analisis Peranan Pengendalian Internal Persediaan Terhadap Efektivitas Pengelolaan Persediaan Obat-Obatan Studi Kasus Rumah Sakit Jasa Kartini Tasikmalaya*.
- Sanusi, Anwar, 2014, *Metodologi Penelitian Bisnis, Empat (4)*, Salemba Empat, Jakarta.
- Saputra, Dian, dkk., 2022, "Analisis Pengendalian Internal Dalam Pengelolaan Persediaan Obat Pada Apotek Di Pekanbaru", *Jurnal Akuntansi & Ekonomika*, 24-33, 20 Juni 2022, Universitas Islam Riau.
- Schandi dan P. Foster, 2019, "*COSO internal control integrated framework: An implementation guide for healthcare provider industry*," [Online], <https://COSO.org>.
- Setiyanto, Rudi, dkk., 2019, "Perancangan Sistem Informasi Persediaan Barang Studi Kasus di Vahncollections", *Jurnal SISFOTEK Global*, ISSN 2088 – 1762, 137-142, September 2019, STMIK Bina Sarana Global.
- Sugiyono, 2019, *Metode penelitian dan pengembangan (research and development/R&D)*, Empat (4), Alfabeta, Bandung.
- Sujarweni, V. W., 2019, *Pengantar akuntansi metode pencatatan dalam perusahaan dagang*, Pustaka Baru Press, Yogyakarta.
- Yanuarsyah, Muhammad, dkk., 2021, "Arsitektur Informasi pada Sistem Pengelolaan Persediaan Barang (Studi Kasus: UPT Puskesmas Rawat Inap Pardasuka Pringsewu)", *Jurnal Teknologi dan Sistem Informasi JTSI*, E-ISSN 2746-3699, 61 – 68, Juni 2021, Universitas Teknokrat Indonesia.