

---

**PERLAKUAN AKUNTANSI ATAS BIAYA LINGKUNGAN PADA RS  
PERKEBUNAN DAN RSUD BALUNG DI KABUPATEN JEMBER:  
Pendekatan Observasional**

**Cici Megananda<sup>1</sup>**

Email: [cici.megananda24@gmail.com](mailto:cici.megananda24@gmail.com)

***Abstract***

*This research aims to know the accounting treatment of environmental costs at RS Perkebunan and RSUD Balung, to measure the level of difference or similarity both hospitals and to measure the level of compliance with Accounting Standards and applicable accounting concepts. This research is descriptive research with qualitative approach, a method is done by collecting, preparing and analyzing descriptive data obtained through observation, interviews, documentation and comparison of the data both hospitals. To minimize errors that may occur, this research used data triangulation. The results showed some differences and similarities in the accounting treatment of environmental costs carried by RS Perkebunan and RSUD Balung in Jember. Differences arise because the two hospitals have a difference in the application of standards and policy management so that the level of compliance based on the accounting standards applied.*

***Keywords:*** *accounting, environmental, waste, hospital*

**1. PENDAHULUAN**

Perkembangan jaman yang begitu cepat baik perkembangan teknologi maupun ekonomi baik secara regional maupun global, memberikan perubahan pula terhadap lingkungan yang mengakibatkan suatu permasalahan lingkungan bagi kehidupan. Kerusakan lingkungan yang terjadi tidak hanya disebabkan oleh lingkungan itu sendiri, tetapi kerusakan tersebut kemungkinan besar dapat pula terjadi akibat dari kegiatan manusia (Winarno 2007). Kerusakan lingkungan akibat ulah manusia biasanya melalui aktivitas-aktivitas mereka untuk menunjang hidup yakni melalui aktivitas bisnis. Aktivitas bisnis dalam skala besar berbentuk sebuah perusahaan. Semakin lama perusahaan mampu memberikan dampak yang sangat merugikan terhadap masyarakat. Dampak negatif dari perusahaan adalah pencemaran suara, limbah produksi, pencemaran air, pencemaran tanah, kesenjangan dan lain-lain dan dampak tersebut disebut *eksternality*.

---

<sup>1</sup> Corresponding Author: PT. PLN (Persero) Makassar, Jl. Hertasing Bar. Blok B, Pandang, Panakkukang, Kota Makassar, Sulawesi Selatan 90222.

Dampak *eksternality* yang timbul tentu tidak boleh diabaikan. Hal ini perlu dilakukan berbagai upaya pengelolaan lingkungan dengan adanya suatu prosedur penanganan limbah. Upaya pengelolaan lingkungan akan menimbulkan biaya. Perhitungan biaya dalam pengelolaan lingkungan diperlukan adanya perlakuan akuntansi yang sistematis secara benar. Akuntansi sebagai alat pertanggungjawaban atas sumber daya ekonomi yang digunakan oleh perusahaan disajikan dalam bentuk laporan keuangan. Menurut Aniela (2011), akuntansi ikut berperan dalam upaya pelestarian lingkungan, yakni melalui pengungkapan sukarela dalam laporan keuangan terkait biaya lingkungan. Ilmu akuntansi ini biasa disebut akuntansi lingkungan. Akuntansi lingkungan merupakan ilmu akuntansi yang memiliki fungsi untuk mengidentifikasi, mengakui, mengukur, menilai, menyajikan dan mengungkapkan biaya lingkungan yang dikeluarkan dalam maksud mengelola lingkungan (Mulyani, 2012).

Di Indonesia dalam hal praktik pengungkapan mengenai akuntansi lingkungan masih belum efektif karena tidak diatur secara khusus dalam standar akuntansi. Pelaporan biaya lingkungan masih bersifat sukarela dan di luar standar akuntansi keuangan. Hal ini dijelaskan dalam PSAK No. 1 (Revisi 2013) Tahun 2015, paragraf empat belas (14) yang menyatakan: “Beberapa entitas juga menyajikan, dari laporan keuangan, laporan mengenai lingkungan hidup dan laporan nilai tambah, khususnya bagi industri dimana faktor lingkungan hidup adalah signifikan dan ketika karyawan dianggap sebagai kelompok pengguna laporan yang memegang peranan penting. Laporan yang disajikan di luar dari ruang lingkup Standar Akuntansi Keuangan.”

Akuntansi lingkungan semakin lama semakin menarik untuk diteliti lebih lanjut, mengingat belum ada standar yang mengatur secara khusus. Jika tidak secara khusus, jarang sekali perusahaan akan bersikap peduli terhadap lingkungan. Namun, penelitian terhadap akuntansi lingkungan terlalu banyak berfokus pada perusahaan khususnya pada manufaktur. Usaha sosial pada kenyataannya juga mampu menimbulkan limbah seperti rumah sakit. Rumah sakit dikategorikan sebagai penghasil limbah yang terbesar, sangat berpotensi berbahaya, dan mengandung permasalahan yang kompleks (Idawaty dan Medyawati, 2011). Hal ini dikarenakan bahan yang digunakan dan limbah yang dihasilkan oleh rumah sakit diklasifikasikan sebagai limbah B3 (bahan berbahaya dan beracun) maupun non-B3.

Sesuai dengan Peraturan Pemerintah No. 74 Tahun 2001, limbah B3 yang dihasilkan rumah sakit perlu dikelola sesuai dengan aturan yang ada. Sehingga pengelolaan lingkungan di rumah sakit perlu dilakukan secara sistematis dan berkelanjutan. Oleh karena itu, dibutuhkan akuntansi lingkungan dalam rumah sakit untuk perhitungan biaya pengelolaan limbah sebagai bentuk pertanggungjawaban rumah sakit terhadap lingkungan.

Berdasarkan penjelasan diatas, peneliti tertarik untuk menganalisis mengenai akuntansi lingkungan pada rumah sakit. Sejauh ini, masih belum banyak peneliti lain untuk menyoroti rumah sakit. Hal ini dikarenakan beranggapan bahwa rumah sakit berada pada kepentingan sosial yang sebagai hasil kegiatannya. Peneliti berinisiatif untuk meneliti akuntansi lingkungan rumah sakit swasta dan kemudian diperbandingkan dengan rumah sakit daerah karena perbandingan belum pernah dilakukan. Peneliti mengambil objek penelitian dari rumah sakit yang dikelola swasta yakni RS Perkebunan. Sedangkan objek penelitian dari rumah sakit yang dikelola oleh publik yakni RSUD Balung. Kedua rumah sakit berada di Kabupaten Jember.

## 2. LANDASAN TEORI

### 2.1 Akuntansi Lingkungan

Akuntansi diterapkan dalam perusahaan-perusahaan sebagai alat untuk membantu merekam berbagai kejadian maupun peristiwa dan melaporkannya dalam suatu periode tertentu. Akuntansi Lingkungan (*Environmental Accounting*) didefinisikan sebagai pencegahan, pengurangan dan atau penghindaran dampak terhadap lingkungan, bergerak dari beberapa kesempatan, dimulai dari perbaikan kembali kejadian-kejadian yang menimbulkan bencana atas kegiatan-kegiatan tersebut (Ikhsan, 2008:14). Menurut Suartana (2010), akuntansi lingkungan merupakan ilmu akuntansi yang berfungsi untuk mengidentifikasi, mengukur, menilai, dan melaporkan akuntansi lingkungan. Sedangkan menurut Qureshi (2012), akuntansi lingkungan didefinisikan sebagai:

*“Process of identification measurement and communication of information on the environmentally responsible performance of a business entity to permit economic decisions”.*

Artinya adalah bahwa akuntansi lingkungan merupakan proses identifikasi, pengukuran, dan pengomunikasian informasi lingkungan yang menunjukkan tanggung jawab suatu entitas bisnis untuk keputusan ekonomi.

Dari definisi-definisi di atas, akuntansi lingkungan dapat diartikan bahwa suatu proses pencegahan, pengurangan, dan atau penghindaran dampak lingkungan yang dihasilkan dari aktivitas bisnis dengan memasukkan komponen biaya lingkungan pada praktik ilmu akuntansi dengan diidentifikasi, diukur, dan dikomunikasikan sehingga berguna bagi para pengguna dalam pengambilan keputusan ekonomi. Jika biaya yang dikeluarkan untuk pengelolaan lingkungan dapat diidentifikasi, maka perusahaan dapat mengambil peluang dari upaya tersebut. Selain itu, perusahaan juga akan mampu untuk menekan limbah yang ditimbulkan.

Standar akuntansi yang pada umumnya dipandang terkait dengan aktivitas lingkungan adalah Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan (KDPPLK, 2014), PSAK No. 1 Tahun 2015 mengenai Penyajian Laporan Keuangan maupun ISAK 29 Tahun 2013 tentang Biaya Pengupasan Lapisan Tanah terhadap Produksi pada Pertambangan Terbuka serta Peraturan Pemerintah (PP) No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP).

### 2.2 Perlakuan Akuntansi atas Biaya Lingkungan

#### 2.2.1 Identifikasi

Langkah awal yang perlu dilakukan perusahaan dalam menentukan biaya untuk pengelolaan dampak *eksternalitas* yang mungkin terjadi akibat kegiatan operasional usahanya adalah dengan mengidentifikasi dampak *eksternalitas*. Dalam pengidentifikasian biaya lingkungan, masih belum diatur secara khusus dalam Standar Akuntansi Keuangan (SAK). Sehingga, pengidentifikasian didasarkan pada Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan (KDPPLK, 2014) yang diterapkan secara umum. Berdasarkan Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan (KDPPLK, 2014), biaya yang dikeluarkan memiliki dua kedudukan yaitu:

a. Sebagai aset

Aset adalah sumber daya yang dikuasi oleh perusahaan sebagai akibat dari peristiwa masa lalu dan dari mana manfaat ekonomik di masa depan diharapkan akan diperoleh perusahaan. Dapat diidentifikasi sebagai aset didasarkan pada konsep *going concern*, yang pada mulanya diperlakukan sebagai aset kemudian diperlakukan sebagai pengurang penghasilan (beban). Biaya yang dikeluarkan dapat ditanggihkan pembebanannya, jika biaya tersebut memenuhi kriteria sebagai aset yakni (ISAK 29, 2013):

- i. Memiliki manfaat ekonomik masa depan
- ii. Dapat diidentifikasi
- iii. Mempunyai nilai yang dapat diukur dengan andal

b. Sebagai pengurang penghasilan (beban).

Suatu biaya yang telah terjadi dan manfaat ekonomik dipandang tidak mungkin mengalir ke perusahaan, maka biaya tersebut tidak dapat diakui sebagai aset, namun diakui sebagai beban. Beban adalah kerugian maupun beban yang timbul dalam pelaksanaan aktivitas perusahaan yang biasa. Suatu biaya dapat diperlakukan sebagai beban jika memenuhi kriteria berikut:

- i. Terjadi penurunan manfaat ekonomik masa depan
- ii. Dapat diukur dengan andal

Proses identifikasi biaya berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintahan yang tertuang dalam PP No. 71 Tahun 2010 terdiri atas tiga kedudukan yakni:

a. Sebagai aset

Kriteria yang harus dipenuhi dalam proses identifikasi sebagai aset antara lain:

- i. Memiliki potensi manfaat ekonomi masa depan
- ii. Mempunyai nilai atau biaya yang dapat diukur dengan andal

b. Sebagai beban

Biaya yang teridentifikasi sebagai beban, memiliki kriteria sebagai berikut:

- i. Timbulnya kewajiban
- ii. Terjadinya konsumsi aset
- iii. Terjadinya penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa

c. Sebagai belanja

Belanja adalah semua pengeluaran dari Rekening Kas Umum Negara/Daerah yang mengurangi Saldo Anggaran Lebih dalam periode tahun anggaran bersangkutan yang tidak akan diperoleh pembayarannya kembali oleh pemerintah. Suatu biaya yang dikeluarkan dan teridentifikasi sebagai belanja dengan kriteria bahwa terjadinya pengeluaran dari Rekening Kas Umum Negara/Daerah atau entitas pelaporan.

Jika dikaitkan dengan teori akuntansi yang mendukung, menurut Hansen-Mowen (2005) biaya lingkungan diklasifikasikan sebagai berikut:

- a. Biaya pencegahan lingkungan
- b. Biaya deteksi lingkungan
- c. Biaya kegagalan internal lingkungan
- d. Biaya kegagalan eksternal lingkungan

### 2.2.2 Pengukuran

Menurut Suwardjono (2013), pengukuran (measurement) adalah penentuan besarnya unit pengukur (jumlah rupiah) yang akan dilekatkan pada suatu objek (elemen atau pos) yang terlibat dalam suatu transaksi, kejadian, atau keadaan untuk mempresentasi makna atau atribut objek tersebut. Perusahaan pada umumnya mengukur jumlah dan nilai atas biaya yang dikeluarkan untuk pengelolaan lingkungan tersebut dalam satuan moneter yang telah ditetapkan sebelumnya (Hidayatullah, 2014).

Menurut Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan (KDPPLK, 2014) paragraf 99, pengukuran didefinisikan sebagai proses penetapan jumlah uang untuk mengakui dan memasukkan setiap unsur laporan keuangan dalam neraca dan laporan laba rugi. Proses tersebut melibatkan pemilihan dasar pengukuran. Berdasarkan Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan (KDPPLK, 2014) paragraf 100, dasar pengukuran meliputi:

- a. Biaya historis. Aset dicatat sebesar pengeluaran kas (atau setara kas) yang dibayar atau seseser nilai wajar dari imbalan (*consideration*) yang diberikan untuk memperoleh aset tersebut pada saat perolehan. Liabilitas dicatat sebesar jumlah yang diterima sebagai penukar dari kewajiban, atau dalam keadaan tertentu (sebagai contoh, pajak penghasilan), dalam jumlah kas (atau setara kas) yang diharapkan akan dibayarkan untuk memenuhi liabilitas dalam pelaksanaan usaha yang normal.
- b. Biaya kini (*current cost*). Aset dinilai dalam jumlah kas (atau setara kas) yang seharusnya dibayar bila aset yang sama atau setara aset diperoleh sekarang. Liabilitas dinyatakan dalam jumlah kas (atau setara kas) yang tidak didiskontokan (*undiscounted*) yang mungkin akan diperlukan untuk menyelesaikan kewajiban masa kini.
- c. Nilai realisasi/penyelesaian (*realizable/settlement value*). Aset dinyatakan dalam jumlah kas (atau setara kas) yang dapat diperoleh sekarang dengan menjual aset dalam pelepasan normal (*orderly disposal*). Liabilitas dinyatakan sebesar nilai penyelesaian, yaitu, jumlah kas (atau setara kas) yang tidak didiskontokan yang diharapkan akan dibayarkan untuk memenuhi liabilitas dalam pelaksanaan usaha normal.
- d. Nilai sekarang (*present value*). Aset dinyatakan sebesar arus kas masuk bersih di masa depan yang didiskontokan ke nilai sekarang dari pos yang diharapkan dapat memberikan hasil dalam pelaksanaan usaha normal. Liabilitas dinyatakan sebesar arus kas keluar bersih di masa depan yang didiskontokan ke nilai sekarang yang diharapkan akan diperlukan untuk menyelesaikan liabilitas dalam pelaksanaan usaha normal.

Berdasarkan PP No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, pengukuran unsur dalam laporan keuangan menggunakan nilai perolehan historis. Aset dicatat sebesar pengeluaran/penggunaan sumber daya ekonomi atau sebesar nilai wajar dari imbalan yang diberikan untuk memperoleh aset tersebut. Meskipun tidak ada dasar secara khusus dalam hal pengakuan dan pengukuran biaya lingkungan, maka dapat menggunakan kebijakan yang diputuskan oleh perusahaan (Wardhani, 2011).

### 2.2.3 Pengakuan

Pengakuan berhubungan dengan di jurnal atau tidaknya suatu peristiwa (transaksi) yang terjadi di dalam perusahaan (Kusumawati, 2015). Berdasarkan Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan (KDPPLK) paragraf 82, pengakuan didefinisikan sebagai berikut:

*“Pengakuan (recognition) merupakan proses pembentukan suatu pos yang memenuhi definisi unsur serta kriteria pengakuan yang dikemukakan dalam paragraf 83 dalam neraca atau laba rugi.”*

Pengakuan dilakukan dengan menyatakan pos dalam bentuk kata-kata maupun dalam jumlah uang dan dicantumkan ke dalam neraca atau laporan laba rugi (KDPPLK 2014, paragraf 82). Berdasarkan KDPPLK (2014) paragraf 83, pos yang memenuhi definisi suatu unsur harus diakui jika:

- a. Ada kemungkinan bahwa manfaat ekonomik yang berkaitan dengan pos tersebut akan mengalir dari atau ke dalam perusahaan; dan
- b. Pos tersebut mempunyai nilai atau biaya yang dapat diukur dengan andal.

Secara teori, pengakuan berarti pencatatan secara resmi (penjurnalan) suatu kuantitas (jumlah rupiah) hasil pengukuran ke dalam sistem akuntansi sehingga jumlah rupiah tersebut akan mempengaruhi suatu pos dan terefleksi dalam laporan keuangan (Suwardjono, 2013).

### 2.2.4 Penyajian

Penyajian biaya lingkungan dalam laporan keuangan yang dilakukan perusahaan, sifatnya sukarela, hal ini telah dijelaskan dalam PSAK No. 1 (Revisi 2013) Tahun 2015, paragraf empat belas (14) yang menyatakan:

*“Beberapa entitas juga menyajikan, dari laporan keuangan, laporan mengenai lingkungan hidup dan laporan nilai tambah, khususnya bagi industri dimana faktor lingkungan hidup adalah signifikan dan ketika karyawan dianggap sebagai kelompok pengguna laporan yang memegang peranan penting. Laporan yang disajikan di luar dari ruang lingkup Standar Akuntansi Keuangan.”*

Menurut Suwardjono (2013:134), penyajian (presentation) merupakan proses tentang cara-cara melaporkan elemen atau pos dalam seperangkat laporan keuangan agar elemen atau pos tersebut menjadi lebih informatif. Penyajian biaya lingkungan ini didalam laporan keuangan dapat dilakukan dengan nama rekening yang berbeda-beda sebab tidak ada ketentuan yang baku untuk nama rekening yang memuat alokasi pembiayaan lingkungan perusahaan tersebut (Hadi, 2012).

Penyajian laporan keuangan berdasarkan PSAK No. 1 Tahun 2015 terdiri atas Laporan Posisi Keuangan, Laporan Laba rugi dan Penghasilan Komprehensif Lain, Laporan Perubahan Ekuitas, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan. Sedangkan penyajian laporan keuangan berdasarkan PP No. 71 Tahun 2010 terdiri atas Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih, Neraca, Laporan Arus Kas, Laporan Operasional, Laporan Perubahan Ekuitas, dan Catatan atas Laporan Keuangan. Penyajian aset dalam Standar Akuntansi Keuangan maupun Standar Akuntansi Pemerintahan disajikan dalam Laporan Posisi Keuangan atau sering disebut Neraca. Penyajian biaya yang berkedudukan sebagai beban dalam

Standar Akuntansi Keuangan disajikan dalam Laporan Laba Rugi dan Penghasilan Komprehensif Lain, sedangkan dalam Standar Akuntansi Pemerintahan disajikan dalam Laporan Operasional. Jika biaya berkedudukan sebagai belanja dalam Standar Akuntansi Pemerintahan disajikan ke dalam Laporan Realisasi Anggaran, sedangkan dalam Standar Akuntansi Keuangan tidak ada biaya yang berkedudukan sebagai belanja.

Model komprehensif yang dapat dijadikan sebagai alternatif model pelaporan keuangan lingkungan secara garis besar dapat dikategorikan dalam 4 (empat) macam model, antara lain (Haryono, 2003):

a. Model Normatif

Berdasarkan model normatif, suatu perusahaan beranggapan akan membayar segalanya yang dibutuhkan. Model ini mengakui dan mencatat biaya lingkungan dengan menjadikan biaya-biaya lingkungan menjadi satu ruang lingkup dengan rekening lain yang sejenis.

b. Model Hijau

Model hijau mengharuskan perusahaan untuk menetapkan biaya dan manfaat atas pengelolaan lingkungan. Jika perusahaan menggunakan sumber daya, maka perusahaan dituntut untuk membayar biaya lingkungan sebesar penggunaan sumber daya tersebut. Biaya untuk pengelolaan lingkungan akan dilaporkan dalam laporan keuangan yang terpisah dari laporan induk. Hal ini bertujuan untuk memberikan penjelasan lebih informatif dan rinci mengenai biaya lingkungan yang dilakukan perusahaan.

c. Model Intensif Lingkungan

Model ini dalam hal penyajian biaya lingkungan, mengharuskan perusahaan untuk mengkapitalisasi biaya lingkungan. Selain itu, biaya yang dikeluarkan untuk pengelolaan lingkungan disajikan sebagai suatu investasi atas lingkungan. Sehingga, di dalam laporan keuangan, pembiayaan tersebut diungkapkan secara terpisah, serta memuat catatan atas aset tetap yang berkaitan dengan lingkungan.

d. Model Aset Nasional

Dalam upaya meningkatkan pelestarian sumber daya, model ini lebih menekankan kepada perusahaan untuk menginterpretasikan biaya lingkungan sebagai aset nasional selain anggapan dalam kepedulian lingkungan dan pengungkapan secara akuntansi.

### 2.2.5 Pengungkapan

Pengungkapan (*disclosure*) memiliki suatu arti yang tidak menutupi atau tidak menyembunyikan kepada public (Kusumawati, 2015). Dapat diartikan bahwa pengungkapan merupakan bentuk transparansi perusahaan. Apabila dikaitkan dengan data, pengungkapan diartikan sebagai memberikan data yang bermanfaat karena apabila tidak bermanfaat, tujuan dari pengungkapan tidak akan tercapai (Ikhsan, 2008). Menurut Suwardjono (2013:580), secara umum, tujuan pengungkapan adalah menyajikan informasi yang dipandang perlu untuk mencapai tujuan pelaporan keuangan dan untuk melayani berbagai pihak yang mempunyai kepentingan berbeda-beda. Bentuk pengungkapan dalam laporan keuangan disajikan dalam Catatan Atas Laporan Keuangan baik berdasarkan PSAK No. 1 Tahun 2015 maupun PP No. 71 Tahun 2010. Namun, belum ada bentuk pengungkapan mengenai biaya lingkungan di dalam Standar Akuntansi Keuangan maupun Standar Akuntansi Pemerintahan.

Menurut Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 44 Tahun 2009 tentang Rumah Sakit, rumah sakit adalah institusi pelayanan kesehatan yang menyelenggarakan pelayanan kesehatan perorangan secara paripurna yang menyediakan pelayanan rawat inap, rawat jalan, dan gawat darurat. Limbah rumah sakit dapat mencemari lingkungan dan menimbulkan berbagai masalah kesehatan penduduk di sekitar rumah sakit. Hal ini dikarenakan dalam limbah rumah sakit dapat mengandung berbagai jasad renik penyebab penyakit pada manusia termasuk demam typhoid, kholera, disentri dan hepatitis sehingga limbah harus diolah sebelum dibuang ke lingkungan yang diatur dalam Peraturan Menteri Negara Lingkungan Hidup No. 18 Tahun 2009 tentang Tata Cara Perizinan Pengelolaan Limbah Bahan Berbahaya dan Beracun.

Limbah rumah sakit adalah semua limbah yang dihasilkan dari kegiatan rumah sakit dalam bentuk padat, cair, dan gas berdasarkan Keputusan Menteri Kesehatan RI No. 1204/MENKES/SK/X/2004 tentang Persyaratan Kesehatan Lingkungan Rumah Sakit. Bentuk limbah rumah sakit berdasarkan Keputusan Menteri Kesehatan Republik Indonesia No. 1204/MENKES/SK/X/2004 tentang persyaratan kesehatan lingkungan rumah sakit terdiri atas:

1. Limbah padat adalah semua limbah rumah sakit yang berbentuk padat sebagai akibat kegiatan rumah sakit yang terdiri dari:
  - a. Limbah medis padat adalah limbah padat yang terdiri dari limbah infeksius, limbah patologi, limbah benda tajam, limbah farmasi, limbah sitotoksik, limbah kimiawi, limbah radioaktif, limbah kontainer bertekanan, dan limbah dengan kandungan logam berat yang tinggi.
  - b. Limbah padat non medis adalah limbah padat yang dihasilkan dari kegiatan di rumah sakit di luar medis yang berasal dari dapur, perkantoran, taman, dan halaman yang dapat dimanfaatkan kembali apabila ada teknologinya.
2. Limbah cair adalah semua air bangunan termasuk tinja yang berasal dari kegiatan rumah sakit yang kemungkinan mengandung mikroorganisme, bahan kimia beracun dan radioaktif yang berbahaya bagi kesehatan.
3. Limbah gas adalah semua limbah yang berbentuk gas yang berasal dari kegiatan pembakaran di rumah sakit seperti insinerator, dapur, perlengkapan generator, anastesi dan pembuatan obat sitotoksik.

### 3. METODE PENELITIAN

Penelitian ini merupakan jenis penelitian deskriptif dengan pendekatan kualitatif. Penelitian deskriptif (*descriptive research*) merupakan penelitian terhadap masalah-masalah berupa fakta-fakta saat ini dari suatu populasi (Indriantoro dan Supomo, 2009:26). Penelitian dengan pendekatan kualitatif dilakukan secara lebih mendalam kepada suatu objek melalui beberapa teknik pengumpulan data, kemudian dianalisis secara deskriptif untuk menggambarkan hasil yang ditangkap dari penelitian tersebut.

Penelitian ini dilakukan dengan mengambil dua objek pada Rumah Sakit di Kabupaten Jember. Pemilihan objek berdasarkan pengelola rumah sakit. Pengelola rumah sakit terbagi menjadi dua yakni dikelola oleh publik dan privat. Objek penelitian yang peneliti ambil adalah RSUD Dr. Balung sebagai rumah sakit yang dikelola publik dan RS Perkebunan sebagai rumah sakit yang dikelola oleh privat. Rumah sakit tersebut berada di Kabupaten Jember.

Penelitian ini menggunakan triangulasi dalam menguji data untuk memperkecil kesalahan yang mungkin terjadi. Triangulasi data digunakan sebagai proses meningkatkan kepercayaan dan konsistensi data serta bermanfaat dalam membantu analisis data lapangan (Gunawan, 2013). Triangulasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah triangulasi teknik tetapi tidak menutup kemungkinan juga menggunakan triangulasi sumber. Hal ini disebabkan, dalam penelitian ini, sumber informasi dalam memperoleh data diperoleh melalui beberapa pihak. Namun, pihak informan yang dipilih tidak dalam satu fungsi. Sehingga, peneliti dapat menggunakan triangulasi sumber. Peneliti juga menggunakan triangulasi teknik karena dalam perolehan informasi dilakukan dengan metode wawancara, dokumentasi dan observasi. Penelitian ini tidak menggunakan triangulasi waktu karena dianggap tidak sesuai dengan metode pengumpulan data.

Adapun metode analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode analisis deksriptif komparatif. Peneliti mendeskripsikan penemuannya yang bersumber dari data-data yang diperoleh melalui proses observasi, wawancara maupun dokumentasi pada objek penelitian. Data yang diperoleh selama penelitian, dibaca, dipelajari, ditelaah, kemudian dilakukan analisis. Aktivitas dalam analisis data kualitatif dilakukan dengan cara interaktif dan berlangsung secara terus menerus sampai tuntas, sehingga datanya sudah jenuh. Menurut Gunawan (2013), terdapat tiga tahapan yang perlu dilakukan dalam menganalisis data yaitu reduksi data (*data reduction*), paparan data (*data display*), dan penarikan kesimpulan dan verifikasi (*conclusion drawing/verifying*).

#### **4. HASIL PENELITIAN**

##### **4.1 Gambaran Umum Obyek Penelitian**

RS Jember Klinik berasal dari bahasa Belanda yaitu "DJEMBERSCHEKLINIK". Djemberscheklinik pertama kali memberikan pelayanan pada tahun 1910, namun hal ini memiliki keterbatasan yakni hanya memberikan pelayanan bagi karyawan-karyawannya saja. Namun, sekarang ini secara resmi bernama RS Perkebunan PT Nusantara X (Persero) yang terletak di paru-paru kota tepatnya di Jl. Bedadung 2 Jember. RSP merupakan suatu Unit Usaha Kesehatan milik PT Perkebunan Nusantara X (Persero) yang memiliki fungsi sebagai rumah sakit yang melayani perusahaan dan masyarakat umum (Profil Rumah Sakit Perkebunan, 2015).

RSUD Balung merupakan institusi pelayanan kesehatan yang dimiliki oleh Pemerintah Kabupaten Jember dan terletak di Kabupaten Jember bagian barat selatan. RSUD Balung diresmikan oleh Bupati Jember pada awal millenium tanggal 2 Januari 2002. Sejarah peresmian RSUD Balung merupakan metamorphosis dari bentuk PUSKESMAS Balung (Profil RSUD Balung, 2015). Hal ini juga menjadi pelengkap sejarah institusi pelayanan kesehatan Balung yang didirikan pada jaman kolonial Belanda tahun 1940 yang bernama ROEMAH SAKIT BALOENG dengan tenaga kesehatan mantri Mandagi tahun 1940-1960, kemudian dr. Pne dan dr. Virginia tahun 1965-1966. Seiring perubahan pemerintahan yakni ketika jatuhnya Orde Lama yang kemudian digantikan oleh pemerintahan Orde Baru, status institusi ini berubah menjadi PUSKESMAS PEMBINA pada sekitar awal tahun 1970. Pada saat itu, PUSKESMAS PEMBINA berfungsi untuk melaksanakan pembinaan kesehatan masyarakat di desa-desa sekaligus mendampingi berdirinya Puskesmas-Puskesmas lain di Kabupaten Jember.

Kegiatan pelayanan kesehatan yang diberikan rumah sakit kepada masyarakat umum, tidak terlepas dari menghasilkan limbah. Limbah yang dihasilkan rumah sakit berbahaya karena mengandung berbagai jasad renik penyebab penyakit pada manusia termasuk demam typhoid, kholera, disentri dan hepatitis sehingga limbah harus diolah sebelum dibuang ke lingkungan yang diatur dalam Peraturan Menteri Negara Lingkungan Hidup No. 18 Tahun 2009 tentang Tata Cara Perizinan Pengelolaan Limbah Bahan Berbahaya dan Beracun. Limbah rumah sakit adalah semua limbah yang dihasilkan dari kegiatan rumah sakit dalam bentuk padat, cair, dan gas menurut Keputusan Menteri Kesehatan RI No. 1204/MENKES/SK/X/2004 tentang Persyaratan Kesehatan Lingkungan Rumah Sakit. Berdasarkan penelitian yang telah dilakukan, RS Perkebunan dan RSUD Balung memiliki perbedaan dan kesamaan dalam identifikasi limbah yang dihasilkan. Perbedaan timbul karena kedua rumah sakit memiliki perbedaan dalam hal pengelolaan limbah.

Limbah yang dihasilkan oleh RS Perkebunan terdiri atas tiga jenis yakni limbah padat, limbah cair, dan limbah gas. Limbah padat yang dihasilkan RS Perkebunan yang berbentuk padat dan berasal dari aktivitas sehari-hari rumah sakit yang terbagi menjadi dua yakni limbah medis padat dan limbah padat non-medis. Pengelolaan limbah padat disesuaikan dengan jenis limbah. Limbah medis padat dilakukan pengelolaan secara mandiri melalui mesin incenerator, sedangkan limbah padat non-medis akan dibuang di tempat pembuangan sementara dan akan diangkut oleh Dinas Pekerjaan Umum. Limbah cair yang dihasilkan oleh RS Perkebunan adalah semua limbah yang berbentuk cair yang berasal dari kegiatan rumah sakit baik yang berasal dari kegiatan utama maupun kegiatan penunjang yang mungkin mengandung mikroorganisme dan bahan kimia beracun yang berbahaya bagi kesehatan. Pengelolaan limbah cair dilakukan dengan mesin otomatis yakni IPAL (Instalasi Pengolahan Air Limbah). Limbah gas dari rumah sakit berbentuk udara dan bau yang berasal dari kegiatan pembakaran di rumah sakit. Pembakaran yang dilakukan pada saat penggunaan mesin incenerator untuk membakar sampah medis padat maupun penggunaan generator ketika terjadi pemadaman listrik untuk menunjang kegiatan rumah sakit. Pengelolaan gas tidak dilakukan dengan mesin, melainkan gas dibuang ke udara bebas namun tidak mengganggu lingkungan sekitar. Hal ini dilakukan dengan pembuatan cerobong asap agar gas tidak menyebar di lingkungan sekitar melainkan menyebar ke udara.

Sedangkan RSUD Balung hanya menghasilkan limbah padat dan limbah cair. Limbah padat yang dihasilkan oleh RSUD Balung dalam bentuk padat dan berasal dari aktivitas rumah sakit terdiri atas dua jenis yakni limbah padat domestik dan limbah padat medis. Pengelolaan limbah padat dilakukan dengan kerja sama dengan pihak ketiga yakni transporter untuk mengangkut limbah padat dan pihak Pakusari untuk mengelola limbah padat. Limbah cair yang dihasilkan oleh RSUD Balung dalam bentuk cair yang berasal dari semua kegiatan rumah sakit baik dalam memberikan pelayanan kesehatan maupun penunjang pelayanan kesehatan. Limbah cair mengandung mikroorganisme, bahan kimia beracun, dan radioaktif yang mampu mengganggu kesehatan manusia. Pengelolaan limbah cair dilakukan dengan menggunakan mesin otomatis yakni IPAL. Limbah gas tidak dihasilkan oleh RSUD Balung karena tidak memiliki mesin incenerator sebagai mesin pembakar limbah padat medis sehingga tidak dilakukan upaya pengelolaan.

## **4.2 Perlakuan Akuntansi atas Biaya Lingkungan Rumah Sakit**

Berdasarkan penelitian yang telah dilakukan, dalam hal perlakuan akuntansi, kedua rumah sakit juga terlihat berbeda. Perbedaan ini muncul karena perbedaan standar yang dianut. RS Perkebunan menggunakan Standar Akuntansi Keuangan, sedangkan RSUD Balung walaupun telah berstatus BLUD (Badan Layanan Umum Daerah) masih berperan sebagai entitas akuntansi sehingga standar yang digunakan adalah Standar Akuntansi Pemerintahan. Hal ini memicu perbedaan dalam perlakuan akuntansi atas biaya lingkungan.

### **4.2.1 Identifikasi**

Identifikasi atas kejadian/transaksi dilakukan untuk mengidentifikasi akun yang terkait. Proses pengidentifikasian suatu biaya, memiliki dua kedudukan yakni sebagai aset atau sebagai beban (KDPPLK, 2014). Hal ini memberikan perbedaan atas proses identifikasi biaya lingkungan antara RS Perkebunan dan RSUD Balung.

Biaya yang dikeluarkan oleh RS Perkebunan dalam pengolahan limbah dilakukan melalui investasi jangka panjang yakni mesin IPAL dan mesin incenerator. Investasi tersebut dikategorikan sebagai aset. Selain itu, terdapat biaya-biaya lainnya terkait dengan mesin IPAL dan mesin incenerator. Biaya yang terkait dengan mesin IPAL yakni biaya listrik, biaya tenaga kerja, biaya pemeliharaan, dan biaya sertifikasi. Biaya yang terkait dengan mesin incenerator yakni biaya bahan bakar, biaya tenaga kerja, biaya pemeliharaan, serta biaya lain-lain terkait pelindung diri pekerja. Selain biaya yang terkait dengan mesin pengolah limbah, terdapat biaya restribusi yang harus dibayarkan setiap bulan. Biaya yang terkait dengan mesin IPAL, mesin incenerator, maupun retribusi, dikategorikan sebagai beban. Tidak hanya biaya yang teridentifikasi namun juga pendapatan lainnya jika dikaitkan dengan mesin pengolah limbah terkait pihak rumah sakit menerima pembakaran limbah dari rumah sakit lain. Pendapatan dari pembakaran limbah rumah sakit lain diidentifikasi sebagai pendapatan lain-lain. Proses identifikasi atas biaya lingkungan yang dilakukan oleh RS Perkebunan memiliki kesesuaian dengan standar. Artinya, proses identifikasi atas biaya lingkungan telah dilakukan dengan baik sesuai standar yang berlaku dan yang dianut yakni Standar Akuntansi Keuangan (SAK).

Biaya yang dikeluarkan oleh RSUD Balung terkait pengolahan limbah dilakukan melalui investasi jangka panjang mesin IPAL dan pembayaran kerja sama dengan pihak ketiga. Terkait investasi mesin IPAL dikategorikan sebagai aset dan belanja. Namun, melalui mesin IPAL terdapat biaya lain yang timbul yakni biaya tenaga kerja, biaya bahan habis pakai, biaya listrik, biaya sertifikasi, dan biaya pemeliharaan. Terkait dengan kerja sama dengan pihak ketiga terdapat biaya-biaya yang timbul yakni biaya transporter, biaya retribusi, dan biaya tenaga kerja. Biaya yang terkait dengan mesin IPAL maupun kerja sama dengan pihak ketiga dikategorikan sebagai belanja. Namun, SAK bagi RSUD tidak sesuai untuk diperbandingkan karena RSUD Balung masih belum menerapkan SAK, hanya menerapkan SAP. Kedudukan biaya berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) yang diatur dalam PP No. 71 Tahun 2010 terdiri atas tiga yakni aset, beban, dan belanja. Proses identifikasi atas biaya lingkungan yang dilakukan oleh RSUD Balung sesuai dengan standar. Namun, standar yang digunakan adalah SAP bukan SAK.

Teori akuntansi yang mendukung dengan tahap pengidentifikasian biaya lingkungan. Teori akuntansi yang digunakan terkait klasifikasi biaya lingkungan adalah menggunakan teori Hansen-Mowen (2005). Proses identifikasi biaya lingkungan menurut Hansen-Mowen (2005) terdiri atas biaya pencegahan lingkungan, biaya deteksi lingkungan, biaya kegagalan internal lingkungan, dan biaya kegagalan eksternal lingkungan. RS Perkebunan dan RSUD Balung memiliki kesamaan dalam pengklasifikasian terhadap biaya lingkungan seperti yang diidentifikasi oleh Hansen-Mowen. Walaupun kedua rumah sakit dalam hal klasifikasi atas biaya lingkungan sama yakni biaya deteksi lingkungan dan biaya kegagalan internal lingkungan, namun kedua rumah sakit dalam mengidentifikasi biaya-biaya yang terkait dengan pengolahan limbah memiliki perbedaan.

#### **4.2.2 Pengukuran**

Tahap pengukuran merupakan proses penetapan jumlah uang untuk mengakui dan memasukkan setiap unsur laporan keuangan. Satuan ukuran yang digunakan dalam akuntansi adalah satuan moneter. Dasar pengukuran yang digunakan untuk mengukur biaya lingkungan dari RS Perkebunan dan RSUD Balung adalah sama yakni menggunakan dasar biaya historis. Dasar biaya historis diukur sebesar kas yang dikeluarkan pada saat perolehan.

RS Perkebunan mengukur biaya dan pendapatan terkait pengolahan limbah menggunakan satuan moneter dasar biaya historis. Diukur berdasarkan besarnya kas yang dikeluarkan/diterima pada saat perolehan yang terjadi. Terkait dengan mesin IPAL dan incenerator, diperlakukan sebagai aset tetap dan dilakukan penyusutan setiap tahun. Metode penyusutan yang digunakan adalah metode garis lurus, dengan nilai residu Rp 1.000 dan taksiran umur ekonomis 8 tahun. Biaya-biaya yang berkaitan dengan mesin IPAL dan incenerator diukur berdasarkan historis. Selain biaya, dalam pengolahan limbah melalui mesin incenerator, pihak rumah sakit memperoleh pendapatan berupa jasa dari pengolahan limbah rumah sakit lain. Pendapatan yang diterima berdasarkan biaya per kilogram limbah yang diolah yakni Rp 30.000 per kilogram.

RSUD Balung dalam mengukur biaya lingkungan juga menggunakan dasar biaya historis dengan satuan moneter. Pengukuran didasarkan pada saat kas dikeluarkan oleh Bendahara Pengeluaran pada saat perolehan dengan satuan moneter sejumlah rupiah. Namun, untuk mesin IPAL, pihak rumah sakit tidak melakukan penyusutan seperti aset tetap lainnya. Hal ini dikarenakan proses penyusutan masih sulit untuk dilakukan dalam proses penentuan dasar penyusutan. Biaya yang terkait dengan mesin IPAL diukur juga menggunakan biaya historis. Sedangkan untuk biaya kerja sama dengan pihak ketiga transporter diukur berdasarkan biaya per kilogram sebesar Rp 7.000 per kilogram limbah medis padat dan biaya per meter kubik sebesar Rp 5.000 per meter kubik limbah domestik. Sedangkan untuk biaya retribusi yang harus dibayarkan adalah  $\pm$  2-3 juta setiap bulan.

Pengukuran biaya lingkungan yang dilakukan oleh RS Perkebunan maupun RSUD Balung adalah menggunakan biaya historis dengan satuan moneter sejumlah rupiah. Walaupun belum ada standar yang secara khusus mengatur pengukuran biaya lingkungan, pengukuran yang dilakukan oleh kedua rumah sakit telah sesuai dengan dasar pengukuran yang tertuang dalam Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan maupun Standar Akuntansi Pemerintahan maupun SAP yakni biaya historis.

### **4.2.3 Pengakuan**

Berdasarkan penelitian yang telah dilakukan, kedua rumah sakit yakni RS Perkebunan dan RSUD Balung memiliki perbedaan dalam hal pengakuan biaya lingkungan yang terjadi. Perbedaan timbul, dikarenakan RSUD Balung sebagai BLUD hanya menggunakan satu standar yakni Standar Akuntansi Pemerintahan. Walaupun menggunakan Standar Akuntansi Pemerintahan, RSUD Balung masih belum menyesuaikan dengan SAP terbaru yakni SAP No. 71 Tahun 2010.

RS Perkebunan melakukan pengakuan terhadap biaya lingkungan dan pendapatan atas jasa pengolahan limbah ketika kas dikeluarkan/diterima. Biaya memiliki dua kedudukan yakni diakui sebagai aset atau diakui sebagai beban. Sedangkan pendapatan atas jasa pengolahan limbah diakui sebagai pendapatan lain-lain. Biaya yang dikeluarkan diakui sebagai aset ketika biaya yang dikeluarkan saat ini akan memberikan manfaat di masa depan dan dapat diukur secara andal. Biaya yang dikeluarkan diakui sebagai beban ketika biaya yang dikeluarkan dimanfaatkan pada periode dimana biaya tersebut terjadi. Pendapatan diakui sebagai pendapatan lain-lain ketika kas diterima dimana periode kas tersebut diperoleh dan bersumber dari kegiatan bukan usaha rumah sakit. Beban yang terjadi di luar kegiatan utama rumah sakit, akan dialokasikan ke beban kegiatan utama rumah sakit. RS Perkebunan memiliki akun tersendiri terkait IPAL dan incenerator. Namun, akun tersendiri tersebut memuat kejadian/transaksi yang khusus berkaitan dengan kegiatan mesin tersebut. Sedangkan untuk kejadian/transaksi umum seperti gaji dan biaya listrik, menjadi satu dengan akun yang sejenis menampung seluruh kegiatan rumah sakit baik kegiatan utama maupun bukan kegiatan utama. Proses pengakuan biaya lingkungan yang dilakukan pihak rumah sakit, telah sesuai dengan standar akuntansi keuangan yang berlaku.

RSUD Balung pada tahap pengakuan atas biaya lingkungan, memiliki perbedaan dengan RS Perkebunan. Suatu biaya diakui ketika kas dikeluarkan oleh Bendahara Pengeluaran dan memiliki dua kedudukan yakni sebagai aset dan belanja. Belanja diakui ketika kas dikeluarkan oleh Bendahara Pengeluaran dan tidak akan diterima kembali pembayarannya. RSUD Balung tidak memiliki akun tersendiri. Biaya lingkungan diakui ke dalam akun yang sejenis. Sehingga, hal ini akan menimbulkan kesulitan dalam penelusuran biaya lingkungan yang terjadi dalam RSUD Balung. Proses pengakuan biaya lingkungan yang dilakukan RSUD Balung masih belum sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan. Hal ini dikarenakan standar yang digunakan adalah Standar Akuntansi Pemerintahan serta peran RSUD Balung sebagai entitas akuntansi bukan entitas pelaporan. Walaupun SAP yang diterapkan, RSUD Balung masih belum sesuai dengan SAP karena belum sepenuhnya menerapkan SAP terbaru yakni PP No. 71 Tahun 2010.

### **4.2.4 Penyajian**

Berkaitan dengan tahap penyajian, dalam hal penyajian biaya lingkungan yakni tahap dimana suatu entitas secara sukarela melaporkan kegiatan lingkungan. Hal ini telah tertuang dalam dalam PSAK No. 1 (Revisi 2013) Tahun 2015, paragraf empat belas (14) yang menyatakan: "Beberapa entitas juga menyajikan, dari laporan keuangan, laporan mengenai lingkungan hidup dan laporan nilai tambah, khususnya bagi industri dimana faktor lingkungan hidup adalah signifikan dan ketika karyawan dianggap sebagai kelompok pengguna laporan yang memegang peranan penting. Laporan yang disajikan di luar dari ruang lingkup Standar Akuntansi Keuangan."

Di dalam tahap penyajian, kedua rumah sakit memiliki perbedaan. Namun, keduanya tidak memisahkan penyajian terkait biaya lingkungan dengan laporan keuangan umum. Melalui bagian akuntansi, keduanya melaporkan dan menyajikan biaya terkait pengolahan limbah. Terkait dengan mesin pengolah limbah, RS Perkebunan dan RSUD Balung menyajikannya ke dalam Neraca. Hal yang membedakan adalah bahwa RS Perkebunan menyajikan besarnya penyusutan sedangkan RSUD Balung tidak melakukan penyusutan.

Titik dimana hal yang membedakan kedua rumah sakit adalah pelaporan dan penyajian biaya-biaya yang terkait dengan pengolahan limbah. RS Perkebunan dalam hal biaya-biaya lingkungan dialokasikan ke dalam beban kegiatan utama rumah sakit yang menghasilkan pendapatan. Sehingga, biaya-biaya tersebut tidak muncul di dalam Laporan Laba Rugi. Namun, untuk mengetahui biaya-biaya lingkungan di dalam akun tersendiri, dapat melihat Neraca Sisa. Sedangkan untuk biaya lingkungan di RSUD Balung disajikan ke dalam akun yang sejenis dan dilaporkan ke dalam Laporan Realisasi Anggaran. Hal ini yang menyebabkan sulit untuk ditelusuri besarnya biaya lingkungan yang terjadi jika disajikan dengan akun yang sejenis. Kedua rumah sakit, tidak menyajikan biaya lingkungan ke dalam laporan khusus. Keduanya menyajikannya ke dalam laporan keuangan umum. Walaupun penyajian lingkungan bersifat sukarela, namun hal ini sebenarnya penting untuk pengguna laporan. Hal ini dapat membantu pengguna laporan untuk memahami kinerja keuangan suatu entitas secara menyeluruh.

Terkait dengan teori akuntansi yang mendukung, terdapat empat model komprehensif. Menurut Haryono (2003) model komprehensif dapat dijadikan sebagai alternatif model model pelaporan keuangan lingkungan. Model komprehensif dalam penyajian biaya lingkungan terdiri atas model normatif, model hijau, model intensif lingkungan dan model aset nasional. RS Perkebunan dan RSUD Balung menggunakan model komprehensif yang sama. Keduanya menggunakan dua model komprehensif yakni model normatif dan model intensif lingkungan. Walaupun model komprehensif yang digunakan sama, hal yang membedakan adalah bahwa RSUD Balung tidak melakukan penyusutan atas mesin IPAL.

#### **4.2.5 Pengungkapan**

Pengungkapan merupakan tahap terakhir dari proses perlakuan akuntansi. Bentuk pengungkapan merupakan transparansi suatu entitas kepada publik. Selain itu, pengungkapan memberikan informasi yang bermanfaat yang tidak dapat dijelaskan oleh data keuangan. Terkait dengan biaya lingkungan yang dilakukan oleh rumah sakit, memang belum ada standar khusus yang mengatur tentang pengungkapannya. Namun, akan lebih baik jika rumah sakit mengungkapkannya.

RS Perkebunan melalui bagian akuntansi telah melakukan pengungkapan biaya lingkungan ke dalam laporan keuangan induk dan laporan deskriptif lingkungan. Pengungkapan biaya lingkungan disajikan di dalam Neraca Sisa. Neraca Sisa berisi rincian angka berupa saldo setiap akun yang disajikan di dalam Neraca maupun Laporan Laba Rugi. Pengungkapan biaya lingkungan di dalam laporan deskriptif yakni laporan UKL-UPL (Upaya Pengelolaan Lingkungan-Upaya Pemantauan Lingkungan). Laporan UKL-UPL berbentuk deskriptif yang berisi mengenai informasi lingkungan, dampak lingkungan yang akan terjadi, dan upaya pengelolaan lingkungan.

RSUD Balung sebagai entitas akuntansi dari pemerintah, hanya melaporkan dan mengungkapkan kinerja rumah sakit. Di dalam catatan atas laporan keuangan tidak ada pengungkapan mengenai biaya lingkungan yang telah dilakukan. Catatan atas laporan keuangan hanya memuat ikhtisar pencapaian kinerja keuangan rumah sakit. Hal ini menjadikan sulit untuk menelusuri biaya lingkungan yang dilakukan rumah sakit. Selain biaya lingkungan tidak memiliki akun tersendiri, dalam hal pengungkapan juga tidak diungkapkan. Namun, RSUD Balung juga mengungkapkan biaya lingkungan di dalam laporan deskriptif yang berupa laporan Upaya Pengelolaan Lingkungan dan Upaya Pemantauan Lingkungan (UKL-UPL).

RS Perkebunan mengungkapkannya ke dalam Neraca Sisa, sedangkan RSUD Balung belum melakukan pengungkapan. Namun, keduanya secara sama membuat laporan UPL-UKL. Belum ada standar maupun teori akuntansi mengenai pengungkapan biaya lingkungan. Namun, akan menjadi lebih baik jika rumah sakit melakukan pengungkapan biaya lingkungan. Dengan dilakukan pengungkapan atas biaya lingkungan, akan dijadikan sebagai bukti komitmen rumah sakit dalam menjaga stabilitas lingkungan.

## 5. KESIMPULAN DAN KETERBATASAN

Berdasarkan pembahasan sebelumnya, kesimpulan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Perlakuan akuntansi atas biaya lingkungan antara lain:
  - a. Biaya-biaya yang terkait dengan pengolahan limbah RS Perkebunan teridentifikasi atas beberapa biaya yaitu biaya pengadaan awal, biaya pemeliharaan, biaya tenaga kerja, biaya bahan bakar, biaya listrik, biaya sertifikasi dan biaya retribusi. Selain itu, RS Perkebunan juga memperoleh pendapatan atas pembakaran limbah medis padat rumah sakit lain. Biaya yang terkait pengolahan limbah RSUD Balung teridentifikasi atas beberapa biaya yaitu biaya pengadaan awal, biaya pemeliharaan, biaya tenaga kerja, biaya listrik, biaya sertifikasi, biaya retribusi dan biaya transporter.
  - b. Dasar pengukuran biaya lingkungan oleh RS Perkebunan dan RSUD Balung adalah biaya historis yakni diukur sebesar kas yang dikeluarkan.
  - c. Biaya dan pendapatan yang terkait dengan pengolahan limbah, RS Perkebunan mengakui pada saat terjadinya transaksi kas dikeluarkan maupun kas diterima. Sedangkan RSUD Balung hanya mengakui biaya yang terkait pengolahan limbah dan diakui ketika kas dikeluarkan oleh Bendahara Pengeluaran.
  - d. RS perkebunan menyajikan biaya pengadaan awal mesin di dalam Neraca sebagai Mesin dan Instalasi, sedangkan biaya terkait pengolahan limbah disajikan di dalam Laporan Laba Rugi setelah dialokasikan ke beban kegiatan utama rumah sakit. RSUD Balung juga menyajikan biaya pengadaan awal mesin di dalam Neraca sebagai Peralatan dan Mesin, sedangkan biaya-biaya terkait pengolahan limbah disajikan di dalam akun yang sejenis di Laporan Realisasi Anggaran.
  - e. RS Perkebunan mengungkapkan biaya lingkungan di dalam Neraca Sisa, namun tidak diungkapkan ke dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Sedangkan RSUD Balung tidak mengungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Namun, keduanya mengungkapkan secara deskriptif biaya

lingkungan dengan menyajikan laporan UKL-UPL (Upaya Pengelolaan Lingkungan dan Upaya Pemantauan Lingkungan).

2. Perlakuan akuntansi atas biaya lingkungan RS Perkebunan dan RSUD Balung memiliki perbedaan dan kesamaan. Berbeda karena standar akuntansi yang digunakan dan berbeda karena kebijakan manajemen. RS Perkebunan menggunakan Standar Akuntansi Keuangan, sedangkan RSUD Balung menggunakan Standar Akuntansi Pemerintahan. Perbedaan yang terjadi dalam perlakuan akuntansi adalah dalam tahap identifikasi biaya, tahap pengakuan, dan tahap penyajian. Kesamaannya adalah dalam tahap pengukuran dan tahap pengungkapan.

3. Tingkat kesesuaian dengan standar akuntansi dan konsep akuntansi yang berlaku, RS Perkebunan telah sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan sedangkan RSUD Balung telah sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan.

Penelitian ini masih memiliki keterbatasan karena masih belum terdapat standar khusus yang mengatur mengenai biaya lingkungan sehingga masih kurang bisa diperbandingkan sesuai dengan tujuan penelitian. Selain itu, objek penelitian memiliki perbedaan standar yang digunakan, sehingga jika diperbandingkan diantara keduanya menjadi kurang sesuai.

## DAFTAR PUSTAKA

- Aniela, Yoshi. 2011. Peran Akuntansi Lingkungan dalam Meningkatkan Kinerja Lingkungan dan Kinerja Keuangan Perusahaan. Tugas Akhir: Fakultas Bisnis. Universitas Widya Mandala Surabaya.
- Gunawan, Imam. 2013. Metode Penelitian Kualitatif: Teori dan Praktik. Jakarta: PT. Bumi Aksara.
- Hadi, Shofyan. 2012. *Analisis Penerapan Akuntansi Lingkungan pada PT Istana Cipta Sembada Banyuwangi*. Skripsi: Fakultas Ekonomi Universitas Jember.
- Hidayatullah, Abdul Hadi. 2014. *Perlakuan Akuntansi Atas Pengelolaan Limbah Industri pada RSUD Dr. H. Koesnadi Bondowoso*. Skripsi: Fakultas Ekonomi Universitas Jember.
- Idawaty, Desi Erika dan Medyawati, Henny. 2011. Evaluasi System Manajemen Pengelolaan Limbah Rumah Sakit (Study Kasus Pada RSUP Persahabatan). Jurnal Ilmiah: Fakultas Ekonomi Universitas Gunadarma.
- Ikatan Akuntan Indonesia. 2015. Standar Akuntansi Keuangan. Jakarta: Penerbit Salemba Empat.
- Ikhsan, Arfan. 2008. *Akuntansi Lingkungan*. Yogyakarta: Graha Ilmu.
- Indriantoro, Nur dan Supomo, Bambang. 1999. Metodologi Penelitian Bisnis untuk Akuntansi dan Manajemen. Yogyakarta: BPF.
- Interpretasi Standar Akuntansi Keuangan No. 29 Tahun 2013 tentang Biaya Pengupasan Lapisan Tanah terhadap Produksi pada Pertambangan Terbuka.
- Keputusan Menteri Kesehatan RI No. 1204/ MENKES/ SK/ X/ 2004 tentang Persyaratan Kesehatan Lingkungan Rumah Sakit.
- Kusumawati, Titik. 2015. *Perlakuan Akuntansi Atas Pengelolaan Limbah Pada RSUD Dr. R. Koesma Tuban*. Skripsi: Fakultas Ekonomi Universitas Jember.
- Mulyani, Nita Sri. 2013. Analisis Penerapan Akuntansi Biaya Lingkungan pada Pabrik Gondorukem dan Terpentin (PGT) Garahan-Jember. Skripsi: Fakultas Ekonomi Universitas Jember.

- Peraturan Menteri Negara Lingkungan Hidup No. 18 Tahun 2009 tentang Tata Cara Perizinan Pengelolaan Limbah Bahan Berbahaya dan Beracun.
- Peraturan Pemerintah No. 71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.
- Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2001 tentang Pengelolaan Bahan Berbahaya dan Beracun.
- Suartana, I. W. 2010. Akuntansi Lingkungan dan Triple Bottom Line Accounting: Paradigma Baru Akuntansi Bernilai Tambah. *Jurnal Bumi Lestari*. Vol.10. (1): 105-112.
- Suwardjono. 2013. *Teori Akuntansi: Perencanaan Pelaporan Keuangan*. Yogyakarta: BPF-UGM.
- Undang-Undang Nomor 44 Tahun 2009 tentang Rumah Sakit.
- Wardhani, Tanty Anggria Ayu. 2011. *Akuntansi Lingkungan: Analisis Pencatatan dan Penyajian Biaya-Biaya Lingkungan di PT Petrokimia Gresik*. STIEP Surabaya.
- Winarno, W. A. 2007. Corporate Social Responsibility: Pengungkapan Biaya Lingkungan. *Jurnal Akuntansi Universitas Jember* 5 (2):72 - 86.