

# Analisis Penerapan Environmental Accounting pada Perlakuan atas Biaya Lingkungan di Puskesmas Cebongan Salatiga

<sup>1</sup>Rangga Aji Prasetyo, <sup>2</sup>Priyo Hari Adi

<sup>1,2</sup>Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Kristen Satya Wacana (UKSW) Salatiga Jl. Diponegoro No. 52–60 Salatiga 50711, Indonesia  
[rangga@gmail.com](mailto:rangga@gmail.com)<sup>1</sup>; [priyo@gmail.com](mailto:priyo@gmail.com)<sup>2</sup>

**ABSTRACT:** Puskesmas Cebongan Salatiga sebagai salah satu instansi pemerintah yang berbentuk Badan Layanan Umum Daerah atau disingkat BLUD di bidang kesehatan yang berpotensi menghasilkan limbah dalam proses pelayanannya. Limbah-limbah yang dihasilkan berupa limbah medis yang berbentuk padat maupun cair. Limbah-limbah tersebut harus dikelola dengan baik agar tidak menimbulkan dampak negatif bagi lingkungan terutama bagi pegawai puskesmas, pasien, pengunjung, dan masyarakat yang tinggal di sekitarnya. Penelitian ini dilakukan dengan bertujuan untuk menganalisis bagaimana akuntansi lingkungan diterapkan di Puskesmas Cebongan, dan bagaimana perlakuan Puskesmas Cebongan terhadap biaya-biaya yang terkait dengan lingkungan. Penelitian ini merupakan penelitian kualitatif deskriptif. Pengumpulan data dilakukan dengan wawancara dan melihat data primer berupa laporan keuangan Puskesmas Cebongan yang berkaitan dengan biaya lingkungan. Hasil Penelitian menemukan bahwa Puskesmas Cebongan Salatiga sudah melakukan proses runtutan tahap akuntansi seperti identifikasi, pengakuan, pengukuran, pencatatan, dan penyajian terkait dengan biaya lingkungan. Puskesmas Cebongan sudah mengeluarkan biaya-biaya lingkungan dan mencatatanya sesuai dengan tanggungjawabnya dalam pengelolaan lingkungan.

**Kata kunci:** Akuntansi Lingkungan, Biaya Lingkungan, BLUD, Puskesmas, Perlakuan Akuntansi

## PENDAHULUAN

Dewasa ini banyak sekali permasalahan yang timbul akibat rusaknya keadaan lingkungan yang menjadi tempat hidup bagi manusia. Kerusakan lingkungan tanpa disadari terjadi karena ulah manusia dalam rangka pemenuhan kebutuhan dalam kehidupannya. Sikap memandang rendah kualitas lingkungan adalah awal dari hancurnya masa depan manusia (Rusdina, 2015). Kurangnya perhatian dan kurang baiknya sistem pengelolaan dalam melakukan pemenuhan kebutuhan menjadi alasan utama mengapa lingkungan menjadi rusak. Bahkan, dampak dari kerusakan lingkungan secara tidak langsung dirasakan oleh manusia seperti sering timbulnya wabah penyakit yang juga menciptakan bencana buatan bagi manusia.

Penerapan konsep akuntansi lingkungan atau *environmental accounting* menjadi pilihan yang baik dalam meminimalisir biaya yang timbul akibat masalah lingkungan tersebut. Dalam praktik akuntansi perusahaan, *environmental accounting* berkenaan dengan diakuinya biaya lingkungan ke dalam praktik akuntansi perusahaan (Santoso, 2015). Hal ini dapat meningkatkan efisiensi dalam pengelolaan lingkungan dengan menggunakan sudut pandang biaya dan manfaat, sehingga kebocoran biaya dapat diminimalisasi dan dapat dimanfaatkan lebih baik lagi.

Penelitian sebelumnya terkait penerapan akuntansi lingkungan oleh Irianti, Farida, & Sumadi (2014), menunjukkan bahwa akuntansi lingkungan dapat digunakan dalam aktivitas operasi rumah sakit. Manfaat dari penerapan akuntansi lingkungan adalah untuk membantu fungsi akuntansi manajemen dalam pengambilan keputusan seperti penganggaran biaya-biaya yang terkait dengan lingkungan (Irianti, Farida, & Sumadi, 2014). Namun sampai saat ini kualitas laporan keuangan masih belum cukup baik dalam memberikan informasi berupa laporan atas aktivitas pemeliharaan lingkungan dan diberlakukannya akuntansi lingkungan merupakan suatu cara dalam mengaitkan pelestarian lingkungan dan kepentingan perusahaan (Kusungmaningtias, 2013).

Penelitian Aminah & Noviani (2014) mengenai analisis laporan laba rugi dan neraca keuangan pada salah satu instansi kesehatan yaitu Rumah Sakit Mardi Waluyo Metro, menunjukkan bahwa unsur-unsur yang terkait dengan pemeliharaan lingkungan belum disajikan dengan rinci dalam laporan keuangannya, dikarenakan unsur-unsur tersebut masih menjadi satu dengan unsur lainnya yang dianggap masih sejenis. Kesimpulan ini diperjelas dengan tidak dimasukkannya catatan-catatan akuntansi tentang uraian berbentuk deskriptif perihal pengungkapan biaya pemeliharaan lingkungan walaupun RS Mardi Waluyo Metro sebenarnya sudah mencatatkan biaya pemeliharaan lingkungan di rencana strategis perusahaan.

Terkait dengan lingkungan, pertumbuhan industri pelayanan kesehatan di Indonesia memberikan kontribusi yang signifikan dalam menghasilkan limbah (Rahno, Roebijoso, & Leksono, 2015). Limbah medis merupakan salah satu jenis limbah yang timbul akibat aktivitas medis suatu instansi kesehatan seperti rumah sakit, puskesmas, dan sejenisnya. Limbah ini digolongkan dalam kategori limbah bahan berbahaya dan beracun (B3). Dari penggolongan tersebut, apabila limbah medis tidak dikelola dengan baik maka akan berpotensi mencemari lingkungan. Pencemaran lingkungan tersebut dapat menimbulkan biaya yang tidak sedikit untuk mengatasinya. Perlakuan pada masalah dalam pengelolaan limbah menjadi penting terkait dengan masalah tanggung jawab organisasi terhadap lingkungannya.

Puskesmas Cebongan adalah salah satu instansi kesehatan milik pemerintah yang berbentuk BLUD yang bertempat di Salatiga. Berbeda dengan puskesmas lainnya yang ada di Salatiga Puskesmas Cebongan memiliki fasilitas instalasi gawat darurat atau IGD yang tidak dimiliki oleh puskesmas lain. Tentunya, limbah medis yang dihasilkan akibat aktivitas operasional yang dihasilkan di Puskesmas Cebongan akan lebih kompleks dibandingkan dengan Puskesmas lainnya karena ruang lingkungannya yang juga berbeda. Hal tersebutlah yang membuat peneliti memilih Puskesmas Cebongan menjadi objek penelitian.

Seiring mulai berkembangnya kepedulian akan lingkungan melalui akuntansi lingkungan dimasa sekarang, maka penelitian ini dilakukan untuk menganalisis: *Pertama*, bagaimana perlakuan biaya lingkungan pada Puskesmas Cebongan Salatiga; *Kedua*, bagaimana pelaporan atas biaya lingkungan dan pengelolaannya di Puskesmas Cebongan Salatiga jika mengacu pada akuntansi lingkungan.

Hasil dari penelitian ini diharapkan dapat dijadikan sebagai sumber informasi dan referensi bagi Puskesmas Cebongan Salatiga dan juga instansi kesehatan lainnya yang ada di Salatiga, dan diharapkan mampu memberikan informasi mengenai keadaan Puskesmas Cebongan Salatiga saat ini dari sudut pandang akuntansi yang berkonsep pada lingkungan. Hasil Penelitian dapat dijadikan acuan untuk meningkatkan kinerja maupun citra Puskesmas, yaitu Puskesmas yang sehat dan ramah lingkungan.

## TINJAUAN LITERATUR DAN HIPOTESIS

### Limbah Medis

Menurut Kemenkes (2014) limbah medis adalah limbah yang timbul akibat aktivitas medis suatu instansi kesehatan seperti rumah sakit, Puskesmas, dan sejenisnya. Limbah ini digolongkan sebagai limbah bahan berbahaya dan beracun. Terdapat beberapa kategori limbah medis yaitu 1). Limbah cair, merupakan berbagai air buangan yang di dalamnya termasuk kotoran manusia yang ada di aktivitas operasional instansi kesehatan, yang memiliki potensi terdapat mikroorganisme beracun, serta radio aktif yang ada pada darah yang berbahaya bagi kesehatan; 2). Dan limbah medis padat yang merupakan limbah padat yang mencangkup limbah patologi, limbah benda tajam, limbah farmasi, limbah infeksius, limbah kimiawi, limbah radioaktif, limbah container bertekanan, dan limbah yang mengandung logam berat yang tinggi.

### Biaya Lingkungan

Biaya lingkungan merupakan biaya yang muncul karena terdapat kualitas lingkungan yang tidak baik, yang dihasilkan dari aktivitas produksi oleh perusahaan. Menurut Winarno (2007) biaya lingkungan adalah suatu konsekuensi, baik dari segi moneter atau non moneter yang harus dipertanggungjawabkan sebagai dampak dari aktivitas yang dapat berpengaruh pada kualitas lingkungan. Pelaporan biaya pada laporan perlu dipisahkan berdasarkan penggolongan biayanya, agar laporan mengenai biaya lingkungan tersebut bisa digunakan sebagai informasi yang digunakan dalam evaluasi kinerja operasional perusahaan. Terutama yang mempengaruhi lingkungan (Gunawan, 2012). Perusahaan perlu memperhatikan biaya lingkungan yang timbul akibat kegiatan operasionalnya demi keseimbangan kepentingan antara lingkungan dan perusahaan.

Biaya lingkungan menurut Hansen & Mowen (2007) yakni 1). Biaya pencegahan lingkungan, merupakan biaya atas kegiatan guna mencegah produksi limbah; 2). Biaya deteksi lingkungan, merupakan biaya yang dikeluarkan untuk memastikan bahwa organisasi mematuhi peraturan dan standar secara sukarela; 3). Biaya kegagalan lingkungan internal, merupakan biaya yang dikeluarkan dengan melakukan kegiatan yang telah menghasilkan kontaminan dan belum dibuang ke lingkungan; 4). Biaya kegagalan eksternal lingkungan, adalah biaya yang timbul dalam kegiatan yang dilakukan setelah membuang limbah ke lingkungan

### Definisi Akuntansi Lingkungan dan Perlunya Akuntansi Lingkungan

Akuntansi lingkungan adalah proses untuk memasukan konsekuensi dari suatu peristiwa yang terkait dengan lingkungan dalam laporan perusahaan, merupakan sebuah sarana dalam melaporkan suatu perusahaan yang dikaitkan dengan lingkungannya, yang bertujuan untuk menyampaikan informasi tentang kinerja perusahaan yang berkaitan dengan pemeliharaan lingkungan (Astuti, 2012).

Menurut Winarno (2007) akuntansi lingkungan ialah istilah yang mengkaitkan praktik akuntansi lembaga pemerintah atau akuntansi perusahaan dengan dimasukkannya biaya lingkungan, akuntansi lingkungan perlu diterapkan dengan tujuan sebagai instrumen pengelolaan lingkungan, yang digunakan untuk menilai apakah kegiatan pengelolaan sudah berjalan seefektif mungkin, dengan berlandaskan penggolongan biaya pengelolaan lingkungan. Akuntansi lingkungan juga sebagai alat komunikasi publik yang ditujukan sebagai sarana untuk menginformasikan pengaruh buruk bagi lingkungan tentang kegiatan pengelolaan lingkungan perusahaan beserta *outputnya* kepada public (Winarno, 2007). Berdasarkan pendapat di atas dapat dikatakan bahwa dikembangkannya akuntansi lingkungan dimaksudkan dengan tujuan sebagai sarana atau alat untuk

memanajemen lingkungan dan sebagai alat komunikasi dengan masyarakat dengan cara memasukan konsekuensi yang dihasilkan dari suatu peristiwa terkait dengan lingkungan ke dalam laporan.

Suaryana (2011) pada penelitiannya mengatakan bahwa di Indonesia terdapat aturan mengenai akuntansi lingkungan walaupun pada dasarnya belum terdapat kejelasan dan ketegasan tentang akuntansi lingkungan. Pada Standar Akuntansi Keuangan, PSAK No. 1 Paragraf 9 mengatakan bahwa entitas dapat pula menyajikan, terpisah dari laporan keuangan, laporan mengenai lingkungan hidup dan laporan nilai tambah (*value added statement*), khususnya bagi industri dimana faktor lingkungan hidup memegang peranan penting. Laporan tambahan tersebut di luar ruang lingkup Standar Akuntansi Keuangan. Sehingga dampak akan biaya yang terkait akuntansi lingkungan masih dapat dicantumkan pada saat pelaporan.

### **Penerapan Akuntansi lingkungan**

Astuti (2012) pada penelitiannya mengatakan maksud dari akuntansi lingkungan adalah untuk memperbanyak informasi yang relevan untuk pihak-pihak yang memerlukannya, dampak dari kesuksesan penerapan akuntansi lingkungan dalam menekan dampak lingkungan yang ditimbulkan dari aktivitas perusahaan memerlukan kemampuan serta keakuratan data akuntansi perusahaan dalam menggolongkan biaya-biaya yang ada pada perusahaan tersebut.

Pengaruh yang didapatkan dari penerapan akuntansi lingkungan ialah mempermudah analisis komponen biaya lingkungan terkait dengan biaya limbah dan mendukung pengambilan keputusan dengan kegiatan operasionalnya (Yuliantini, Purnamawati, & Herawati, 2017). Biaya lingkungan dalam perusahaan diterapkan untuk mendukung pengambilan keputusan dan kebijakan manajemen dalam perbaikan berkelanjutan terhadap nilai produk dan kualitas, juga dapat mengidentifikasi sebab-sebab dari pemborosan dan mengidentifikasi limbah yang selama ini menyebabkan tidak efisiennya produksi (Gunawan, 2012). Pernyataan tersebut menunjukkan bahwa tujuan dari penerapan akuntansi lingkungan adalah dalam membantu organisasi dalam meminimalisasi kerugian yang diakibatkan karena upaya mengatasi permasalahan limbah yang dihasilkan oleh aktivitas operasional organisasi maupun perusahaan.

Santoso (2015) menjelaskan bahwa dalam aktivitas pengelolaan lingkungan biaya lingkungan berhubungan dengan kreasi, deteksi, perbaikan dan pencegahan degradasi lingkungan, sehingga biaya lingkungan dapat diklasifikasikan menurut aktivitasnya menjadi empat macam yaitu biaya pencegahan, biaya deteksi, biaya kegagalan internal, dan biaya kegagalan eksternal. Walaupun dalam praktiknya biaya lingkungan seringkali tersembunyi dalam biaya *overhead* sehingga sukar untuk dianalisis dan dievaluasi. Biaya yang dapat dikaitkan dengan lingkungan yang juga bermanfaat bagi akuntansi manajemen lingkungan diantaranya adalah; biaya pencegahan polusi, penilaian daur hidup lingkungan, desain untuk lingkungan, jaringan manajemen lingkungan, pembelian yang terkait dengan lingkungan, sistem manajemen lingkungan, evaluasi kinerja serta tolak ukur, dan pelaporan kinerja keuangan. Pengklasifikasian ini diharapkan dapat memberikan informasi akuntansi yang lebih bernilai, guna mendukung pemilihan keputusan-keputusan manajemen yang berhubungan dengan biaya-biaya lingkungan tersebut.

Penelitian yang dilakukan Meilanawati (2013) terhadap perusahaan manufaktur di bidang semen yang bertujuan untuk mengetahui bagaimana pengungkapan biaya lingkungan di perusahaan tersebut dapat diketahui bahwa biaya lingkungan telah dilaporkan dalam laporan tahunan dan juga telah disajikan dalam laporan keuangan namun biaya lingkungan belum mencatatkan biaya lingkungan secara keseluruhan. Dalam penelitiannya terdapat istilah pengungkapan sosial yaitu

pengungkapan informasi yang terkait dengan lingkungan sosial perusahaan yang bisa dilakukan melalui laporan tahunan, prospektus, melalui media massa, ataupun media lain.

Penelitian yang dilakukan Aditya (2014) terhadap PT. Swasti Siddi Amagra melalui penelusuran bukti-bukti yang ada terkait dengan biaya dalam aktivitas lingkungannya menggambarkan bahwa biaya lingkungan pada PT. Swasti Siddi Amagra belum diuraikan secara terpisah berdasarkan penggunaan biaya dalam aktifitasnya. Pengklasifikasian oleh Aditya sudah dilakukan sesuai Hansen dan Mowen (2007), namun biaya pemeliharaan lingkungan pada laporan keuangan PT. Swasti Siddi Amagra terkait kegiatan yang menyebabkan produksi limbah atau sampah yang berdampak negatif pada lingkungan tidak ditemukan.

### **Peraturan yang Berkaitan dengan Akuntansi Lingkungan di Indonesia**

Undang-Undang No. 23 Tahun 1997 tentang Pengelolaan Lingkungan Hidup mengatur tentang tanggung jawab setiap orang yang berkegiatan dalam usahanya maupun kegiatannya agar mengelola, memelihara, dan menyampaikan laporan secara akurat dan nyata terkait lingkungan hidup. Hukuman bagi pelanggar yang mengabaikan dan merusak lingkungan hidup juga tercantum pada undang-undang tersebut

### **Jenis Akuntansi Lingkungan**

Menurut Fasua (2011) dari sudut pandang pengguna, akuntansi lingkungan dapat diurai menjadi tiga macam: *Pertama*, laba akuntansi nasional. Akuntansi lingkungan yang berkonteks akuntansi pendapatan negara yang berdasar pada sumber daya alam, yang dalam penyajian informasinya berisikan mengenai kualitas dan nilai guna sumber daya alam yang dapat diperbarui maupun yang tidak dapat diperbarui; *Kedua*, akuntansi keuangan. Akuntansi lingkungan yang berkonteks pada tata cara menulis laporan akuntabilitas lingkungan untuk pengguna eksternal yang telah disesuaikan dengan prinsip akuntansi umum; *Ketiga*, akuntansi manajemen. Akuntansi lingkungan yang berkonteks pada aktivitas bisnis dalam mempertimbangkan penentuan biaya, keputusan investasi modal, dan evaluasi kinerja yang berkaitan dengan pemeliharaan lingkungan.

### **Peran dan Fungsi Akuntansi Lingkungan**

Menurut Fasua (2011), akuntansi lingkungan memiliki fungsi internal dan eksternal. Fungsi internal dari akuntansi lingkungan sebagai upaya pertama dalam menganalisis dan mengelola biaya pemeliharaan lingkungan yang dikomparasikan dengan manfaat yang didapat secara efektif dan efisien melalui keputusan yang tepat. Kedua, Fungsi eksternal, akuntansi lingkungan memiliki pengaruh pada pengambilan keputusan pemangku kepentingan. Hasil dari akuntansi lingkungan diharapkan berfungsi baik sebagai alat organisasi dalam menjalankan tanggung jawabnya kepada lingkungan sejalan dengan pencapaian tujuannya.

### **Tahap-tahap Perlakuan Biaya Lingkungan**

Dalam mengelola dampak lingkungan yang berupa limbah, pencemaran lingkungan, dampak sosial masyarakat, dan juga lainnya, entitas memerlukan tata cara dalam mengetahui konsekuensi dan menyiapkan anggaran guna menangani hal tersebut. Murni (2001) dalam penelitiannya tentang pelaporan eksternalitas dalam laporan keuangan, telah menjelaskan pengakuan, pengukuran dan pelaporan eksternalitas yang dilakukan dalam laporan keuangan, yang kemudian disesuaikan dengan

Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan yang berlaku di Indonesia sehingga menjadi beberapa tahap. Tahap-tahap analisa ini yakni identifikasi, pengakuan, pengukuran, penyajian dan pengungkapan.

Dalam kegiatan operasionalnya entitas memerlukan pengetahuan tentang biaya yang akan timbul terkait dengan biaya lingkungan. Tahap identifikasi membuat entitas dapat lebih mengetahui bobot akan biaya dari dampak-dampak negatif yang nantinya akan muncul tersebut. Hasil dari identifikasi-identifikasi tersebut kemudian diakui sebagai akun maupun biaya ketika manfaat diterima dari nilai-nilai yang dikeluarkan terkait pemeliharaan lingkungan (Wahyu, 2014).

Tahap pengakuan adalah diakuinya biaya dalam akun ketika manfaat diterima dari nilai yang sudah dikeluarkan, karena sebelum nilai dan jumlah tersebut dialokasikan, nilai yang dikeluarkan tersebut belum boleh disebut sebagai biaya sehingga dilakukannya pengakuan adalah ketika sejumlah nilai dibayarkan untuk membiayai aktivitas pemeliharaan lingkungan. (PSAK, 2002).

Entitas melakukan pengukuran atas nilai dan jumlah akan biaya dalam rangka pengelolaan lingkungan dalam satuan yang dapat diukur sesuai dengan ketentuan sebelumnya. Pengukuran ini dilakukan dengan melihat banyaknya biaya periode terdahulu yang sudah dikeluarkan, sehingga didapat nilai sesuai dengan kebutuhan riil setiap periode. Pengukuran ini dilakukan dengan maksud menentukan kebutuhan penganggaran pembiayaan sesuai dengan kondisi entitas yang memiliki standar pengukuran yang beragam.

Biaya-biaya yang terkait dengan pemeliharaan lingkungan disajikan dan diungkapkan. Menurut Wahyu (2014) biaya akibat pemeliharaan lingkungan yang tergabung dengan biaya akun-akun lain yang serupa dalam sub-sub biaya administrasi dan umum, dan penyajian akan biaya lingkungan dapat dilakukan dengan nama akun yang berbeda-beda karena belum adanya standar yang baku untuk nama akun yang berkaitan dengan pemeliharaan lingkungan, kemudian akuntan akan menyajikan dalam laporan biaya-biaya yang muncul tersebut dalam akuntansi konvensional sebagai biaya *overhead* yang bermakna atau yang belum dilakukan perlakuan khusus atas akun untuk pos biaya lingkungan.

### **Badan Layanan Umum Daerah (BLUD)**

BLUD atau singkatan dari Badan Layanan Umum Daerah merupakan Satuan Kerja Perangkat Daerah yang dibentuk oleh pemerintah dengan tujuan memberikan pelayanan bagi masyarakat dengan tidak mengutamakan keuntungan dengan didasari prinsip efisiensi dan produktivitas dalam pelayanannya, baik berupa jasa maupun barang yang dijual (Liawan, 2018).

Liawan (2018) berpendapat bahwa dalam rangka memajukan kesejahteraan umum dan mencerdaskan kehidupan bangsa, Pola Pengelolaan Keuangan BLUD memberikan keleluasaan dan kebebasan dalam menerapkan praktek-praktek bisnis yang sehat dengan tujuan sebagai peningkatan pelayanan yang diperuntukkan bagi masyarakat sebagai pengecualian dari ketentuan pengelolaan keuangan daerah pada umumnya.

Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum Daerah berdasarkan Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 61 tahun 2007 tentang Pedoman Teknis Pengelolaan Keuangan Daerah yakni: *Pertama*, perencanaan dan penganggaran; *Kedua*, pelaksanaan anggaran; *Ketiga*, Akuntansi, Pelaporan, dan Pertanggung Jawaban.

## **METODE PENELITIAN**

Penelitian ini menggunakan dua perspektif sebagai metode penelitiannya. Pertama adalah perspektif yang didasari tujuannya yaitu penelitian kualitatif. Peneliti berusaha meneliti kondisi objek berdasarkan fenomena yang terjadi sehingga mendapatkan data berupa pemaknaan dari hasil

penelitian. Perspektif kedua berdasarkan dari sumber data yang dihasilkan dari analisis laporan keuangan yang berkenaan dengan biaya lingkungan, pengumpulan data dijabarkan dengan data yang berbentuk tabel yang ada pada hasil penelitian, dan kalimat runtutan hasil wawancara yang disusun secara urut untuk dideskripsikan sebagai penelitian observasi deskriptif. Puskesmas Cebongan Salatiga dipilih sebagai objek penelitian karena puskesmas tersebut merupakan puskesmas yang memiliki fasilitas terlengkap diantara fasilitas puskesmas lainnya yang ada di Salatiga seperti fasilitas IGD, sehingga limbah yang dihasilkan tentunya lebih kompleks dari pada puskesmas lainnya dan faktor lingkungan puskesmas dimana tempatnya tersebut dikelilingi oleh sekolah dan perkampungan masyarakat sehingga pengelolaan lingkungan tentunya diperlukan dalam menjalankan tugasnya.

Data primer penelitian ini berkaitan dengan informasi yang didapat secara langsung melewati wawancara dengan pihak-pihak Puskesmas Cebongan seperti Ibu Dewi Anggraheni SK, SST.Ns selaku bendahara kuasa pengguna anggaran BLUD, dan Chabib Maida Amd Sebagai pihak yang berkaitan dengan pengolahan limbah lingkungan, mengenai bagaimana pihak-pihak puskesmas dalam mengidentifikasi, mengakui, mengukur dan menyajikan biaya lingkungan berdasar akuntansi lingkungan guna menggali kebijakan akuntansi yang ada di Puskesmas Cebongan agar mendapat informasi yang dapat disandingkan dengan laporan keuangan.

Kemudian peneliti juga menggunakan data sekunder yang diperoleh melalui dokumen-dokumen terkait puskesmas seperti laporan keuangan Puskesmas Cebongan tahun anggaran 2018, buku kepustakaan, peraturan perundang-undangan, serta literatur dan referensi lainnya.

### **Tahapan Analisis Data**

Dengan teknik analisis data kualitatif, peneliti akan menggunakan beberapa tahapan sebagai berikut:

Mengidentifikasi biaya-biaya yang dapat dikaitkan dengan biaya lingkungan yang telah dicatat oleh Puskesmas Cebongan Salatiga. Rekening-rekening biaya pada laporan keuangan Puskesmas Cebongan diidentifikasi dan diklasifikasikan menggunakan klasifikasi biaya milik Hansen dan Mowen (2007). Hal ini dimaksudkan agar semua biaya-biaya pada Puskesmas Cebongan yang masih memiliki kaitan dengan lingkungan dapat digolongkan dan dijadikan informasi untuk peneliti.

Mengelompokkan berbagai rekening biaya-biaya lingkungan yang dicatat oleh Puskesmas Cebongan Salatiga. Peneliti akan mengelompokkan rekening-rekening biaya lingkungan yang dapat dibandingkan secara bertahap dalam pencatatan biaya pada masing masing metode menggunakan analisa deskripsi berdasarkan data yang tersedia.

Menganalisa pengakuan, pengukuran, dan pencatatan biaya lingkungan yang dilakukan oleh Puskesmas Cebongan Salatiga. Peneliti berusaha mengumpulkan informasi, bagaimana pengakuan, pengukuran, dan pencatatan atas biaya lingkungan yang dilakukan oleh Puskesmas Cebongan Salatiga menggunakan metode analisis deskripsi berdasar data yang tersedia dengan cara membandingkan milik Puskesmas dengan standar akuntansi keuangan yang berlaku di Indonesia.

Menganalisa penyajian dan pengungkapan atas biaya lingkungan Puskesmas Cebongan Salatiga. Peneliti berusaha mengumpulkan informasi tentang penyajian dan pengungkapan biaya lingkungan pada Puskesmas Cebongan Salatiga dengan cara membandingkan bukti-bukti seperti laporan keuangan dengan metode analisa deskripsi berdasar data yang tersedia.

Menarik kesimpulan. Dalam tahap ini peneliti melakukan penarikan kesimpulan yang telah disesuaikan dengan hasil penelitian melalui proses pengumpulan data. Temuan yang sudah didapatkan kemudian disimpulkan sehingga diperoleh penjelasan atas perlu atau tidak perlunya biaya-

biaya tersebut muncul terkait dengan biaya lingkungan yang dicatat oleh Puskesmas Cebongan Salatiga berdasarkan klasifikasi biaya milik Hansen dan Mowen (2007).

## HASIL PENELITIAN DAN DISKUSI

### Identifikasi Biaya-biaya Lingkungan pada Puskesmas Cebongan Salatiga

Setelah menelusuri dan mencari informasi dari bukti-bukti berupa dokumen yang ada terkait biaya lingkungan yang terjadi di Puskesmas Cebongan Salatiga dapat diketahui bahwa Puskesmas Cebongan Salatiga sudah mengeluarkan dan mencatat biaya-biaya yang terkait dengan lingkungan meskipun pada dasarnya biaya tersebut masih menjadi satu dengan akun sejenis dan belum diidentifikasi secara khusus oleh Puskesmas Cebongan. Dalam laporan keuangan Puskesmas Cebongan dapat diketahui bahwa biaya-biaya yang terkait lingkungan tersebut tergabung dengan akun beban-beban seperti beban jasa, beban persediaan, beban lain-lain, pos belanja barang dan jasa. Dalam akun-akun tersebut terdapat biaya-biaya lingkungan yang dihasilkan dari kegiatan operasional seperti perawatan dan penilaian kondisi peralatan medis, mesin IPAL dan bangunan yang dikhususkan untuk tempat penampungan limbah sementara, dan terdapat akun biaya yang dikeluarkan untuk pihak eksternal atau pihak ketiga dalam rangka mengolah limbah yang ada pada Puskesmas Cebongan.

Puskesmas Cebongan diketahui sudah melakukan pencatatan atas biaya-biaya lingkungan yang muncul dalam melakukan aktivitas operasionalnya meskipun pada biaya kegagalan eksternal tidak muncul. Tidak munculnya biaya kegagalan eksternal di Puskesmas disebabkan karena pada kenyataannya memang tidak ada biaya keluar yang dapat dikaitkan dengan klasifikasi biaya kegagalan eksternal pada saat pelaporan pada periode tersebut.

Pengelompokan biaya-biaya lingkungan pada (Tabel 1) yang muncul pada Puskesmas Cebongan dengan menggunakan klasifikasi biaya milik Hansen dan Mowen (2007) dapat dilakukan sebagai berikut:

Pada biaya pencegahan. Terdapat biaya untuk mengevaluasi dan memilih alat untuk mengendalikan polusi dalam aktivitas pencegahan, pada akun yang terdapat dalam laporan keuangan Puskesmas Cebongan yang dapat dikaitkan dengan klasifikasi ini adalah akun belanja jasa pemeliharaan alat-alat kesehatan pada pos belanja barang dan jasa. Akun ini berkaitan dengan biaya jasa atas pemeliharaan alat-alat yang didalam jasa yang diberikannyanya juga terdapat evaluasi atas layak maupun tidak layaknya barang tersebut digunakan.

Pada biaya deteksi. Terdapat biaya yang digunakan untuk memeriksa produk jasa dan proses, dalam akun milik Puskesmas Cebongan terdapat akun bernama belanja uji mutu. Uji mutu sendiri dilakukan oleh pihak ketiga yang sudah melakukan kontrak kerja dengan pihak Puskesmas Cebongan untuk memeriksa, menilai dan mengungkapkan kondisi atas limbah cair yang sudah diproses atau diolah dengan menggunakan mesin IPAL oleh Puskesmas Cebongan untuk menekan risiko atas pencemaran lingkungan yang mungkin terjadi. Kemudian uji mutu juga berkaitan dengan hal verifikasi atas kelayakan mesin, kinerja mesin pengolah air limbah atau IPAL.

Pada biaya kegagalan internal. Terdapat biaya keluar yang diperuntukkan guna mengoperasikan peralatan pengendali. Biaya mengolah dan membuang sampah beracun terkait dengan akun beban barang yang akan diserahkan pada pihak ketiga, barang-barang tersebut merupakan barang yang sudah tercemar limbah yang pada peraturannya harus dimusnahkan. Kemudian pada klasifikasi memelihara peralatan polusi terdapat akun belanja jasa pemeliharaan alat-alat kesehatan, beban pemeliharaan alat dan mesin, dan beban bahan pemeliharaan alat dan mesin.

## **Analisis Pengakuan, Pengukuran, dan Pencatatan biaya lingkungan yang dilakukan oleh Puskesmas Cebongan Salatiga**

Pengakuan dan pengukuran biaya-biaya dalam sebuah akun memiliki hubungan yang erat di dalam tahap-tahap pelaporan akuntansi. Metode akuntansi lingkungan digunakan untuk mengungkap dan menyajikan perlakuan biaya-biaya yang berkaitan dengan pemeliharaan lingkungan. Dengan mengacu standar akuntansi maupun pernyataan standar akuntansi berlaku umum, tahap-tahap yang rinci dan runtut diperlukan di akuntansi lingkungan. Runtutan tahap-tahap akuntansi yang berlaku umum adalah sebagai berikut: identifikasi, pengakuan, penyajian, pengungkapan, serta pencatatan dan penyajian. Berikut ini adalah analisis yang dilakukan dengan membandingkan kembali tahap-tahap yang dilakukan oleh Puskesmas Cebongan Salatiga dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum.

### **Identifikasi**

Identifikasi yang dilakukan oleh Puskesmas Cebongan Salatiga dalam melaksanakan tahap-tahap perlakuan biaya lingkungan, terutama dalam pengolahan limbah masih diperlakukan sebagai biaya umum. Yang dimaksud biaya umum adalah biaya-biaya yang dikeluarkan Puskesmas Cebongan Salatiga guna melakukan aktivitas pengelolaan lingkungan, biaya limbah medis baik yang padat maupun cair tidak diperlakukan secara khusus di dalam rekening laporan keuangan. Puskesmas Cebongan mengidentifikasi bahwa kegiatan medis dan non medis memiliki dampak dan pengaruh pada lingkungan. Secara teori, Puskesmas Cebongan Salatiga sudah melakukan tahap identifikasi yang ditandai dengan dilakukannya alokasi sejumlah biaya yang diperuntukan dalam aktivitas pengelolaan lingkungan.

### **Pengakuan**

Pengakuan biaya-biaya yang ada di Puskesmas Cebongan Salatiga, dilakukan dengan akrual basis. Penerapan akrual basis di Pemerintahan yang di atur dalam PSAP No 1 tahun 2010 adalah dasar dari tahapan pengakuan yang dilakukan oleh Puskesmas Cebongan. Di Puskesmas Cebongan Salatiga pendapatan seperti rawat inap oleh pasien, diakui sebagai piutang BLUD terlebih dahulu yang nantinya akan dibayarkan oleh BPJS pada waktu yang sudah ditentukan sesuai dengan kebijakan BLUD.

### **Pengukuran**

Nilai dan jumlah biaya yang sudah diakrualkan diukur dengan menggunakan realisasi anggaran yang mengacu pada laporan periode sebelumnya sebagai acuan yang digunakan sebagai dasar yang valid dalam menentukan biaya jumlah maupun nilai yang digunakan dalam periode tersebut.

### **Pencatatan**

Pencatatan. Puskesmas Cebongan Salatiga telah melakukan tahap pencatatan terkait dengan aktivitas pengelolaan limbah. Sehingga dapat dikatakan bahwa pencatatan sudah dilakukan oleh Puskesmas Cebongan Salatiga atas transaksi dalam kegiatannya terkait pengelolaan limbah.

## Penyajian

Penyajian alokasi biaya lingkungan di Puskesmas Cebongan Salatiga dilakukan secara bersama-sama dengan biaya-biaya lain yang masih saling berkaitan. Meskipun sudah dilakukannya tahap penyajian, Puskesmas Cebongan Salatiga belum melaporkan dan menyajikan biaya lingkungan di dalam laporan khusus. Penyajian tersebut dilakukan di kelompok rekening biaya umum dan administrasi yang disajikan dalam laporan aktivitas Puskesmas Cebongan Salatiga

## Pengungkapan

Pengungkapan yang dilakukan Puskesmas Cebongan Salatiga merupakan pengungkapan sukarela. Pengungkapan akuntansi lingkungan meliputi pengungkapan atas data informasi akuntansi yang berkaitan dengan lingkungan yang dilihat pada laporan akuntansi lingkungan sebagai perpespektif fungsi internal akuntansi tersebut. Di Puskesmas Cebongan Salatiga, penyajian dilakukan dengan menggabungkan biaya yang masih saling berkaitan yaitu pada biaya umum dan administrasi yang disajikan dalam laporan aktivitas milik Puskesmas Cebongan. Dengan ini dapat disimpulkan bahwa Puskesmas Cebongan dalam menyajikan biaya lingkungannya tidak membuat neraca yang berhubungan dengan dengan lingkungan secara khusus, atau setidaknya tidaknya membuat rekening biaya lingkungan.

## SIMPULAN, KETERBATASAN, DAN SARAN

### Simpulan

Berdasarkan hasil analisis penelitian menggunakan pendekatan kualitatif deskriptif, Puskesmas Cebongan Salatiga sudah menerapkan akuntansi biaya lingkungan. Meskipun biaya lingkungan masih disatukan dengan biaya-biaya yang lain seperti pada rekening biaya administrasi dan umum. Puskesmas Cebongan Salatiga sudah melakukan tahapan: identifikasi, pengakuan, pengukuran, pencatatan, penyajian dan pengungkapan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan PSAP No 1 tahun 2010 yang menjelaskan tentang penyajian laporan keuangan. Puskesmas Cebongan Salatiga menyajikan biaya lingkungannya sebagai komponen-komponen biaya yang berkaitan dengan pengolahan lingkungan pada laporan keuangan umum, yakni pada laporan aktivitas. Dalam melakukan aktivitas pengelolaan lingkungan, Puskesmas Cebongan Salatiga sudah melakukannya dengan baik. Biaya-biaya yang terkait dengan pengelolaan lingkungan dikeluarkan dan dikorbankan dengan tujuan menjaga lingkungan hidup sekitar Puskesmas.

### Keterbatasan

Penelitian ini telah dilaksanakan sesuai dengan prosedur ilmiah, namun masih memiliki keterbatasan seperti tidak komprehensifnya penelitian ini dikarenakan data pada Laporan Keuangan masih dalam tahap penyesuaian terhadap kebijakan baru Puskesmas yang berbentuk BLUD, penelitian ini diadakan dengan keterbatasan waktu sehingga memungkinkan hasil penelitian yang diharapkan belum maksimal.

### Saran

Berdasarkan hasil penelitian ini, informasinya dapat dijadikan dasar untuk penelitian selanjutnya, yaitu ketika Puskesmas Cebongan Salatiga sudah menerapkan kebijakan-kebijakan akuntansi BLUD secara menyeluruh. Untuk pihak Puskesmas, semoga pada pelaporan berikutnya

dapat merincikan biaya-biaya lingkungan secara khusus. Upaya yang dapat dilakukan adalah 1). Menilai kembali biaya-biayanya, kemudian memilah dan merincikan biaya-biaya tersebut agar dapat digolongkan dengan biaya lingkungan seperti melakukan identifikasi, pencatatan, pendataan jenis, dan volume terhadap seluruh limbah yang dihasilkan secara rinci; 2). Kemudian membuat laporan pengelolaan limbah seperti laporan neraca limbah B3 agar dalam aktivitas untuk periode berikutnya dapat mempermudah Puskesmas Cebongan dalam mengawasi, dan menilai biaya lingkungan sehingga kerugian yang berasal dari aktivitas pengolahan limbah dapat ditekan maupun diminimalisir.

#### DAFTAR PUSTAKA

- Aditya, D. W. (2014). Analisis pengalokasian dan penyajian biaya lingkungan di PT. Swasi Siddi Amagra. 1–26. Retrieved from [http://repository.uksw.edu/bitstream/123456789/5065/3/T1\\_232010108\\_Full text.pdf](http://repository.uksw.edu/bitstream/123456789/5065/3/T1_232010108_Full text.pdf)
- Aminah, & Noviani. (2014). Analisis penerapan akuntansi lingkungan di Rumah Sakit Mardi Waluyo Metro. *Akuntansi Dan Keuangan*, 5(2), 1–16. Retrieved from <http://jurnal.ubl.ac.id/index.php/jak/article/view/541>
- Astuti, N. (2012). Mengenal green accounting. *Permana*, IV, 69–75. Retrieved from <https://www.neliti.com/publications/156578/mengenal-green-accounting>
- Fasua, K. O. (2011). Environmental accounting: concept and principles. *Certi-Fied National Accountant*, 19(2).
- Gunawan, E. (2012). Tinjauan teoritis biaya lingkungan terhadap kualitas produk dan konsekuensinya terhadap keunggulan kompetitif perusahaan. *jurnal ilmiah mahasiswa akuntansi fakultas bisnis*, 1(3), 47–50. Retrieved from <http://jurnal.wima.ac.id/index.php/JIMA/article/download/215/210>
- Hansen, & Mowen. (2007). *Managerial accounting* (8th ed.). Mason, United States: Thomson South-Western City.
- Irianti, N., Farida, Y., & Sumadi, T. R. D. (2014). Penerapan green accounting bagi rumah sakit sektor publik dalara rangka mendukung peran akuntansi manajemen. *Jurnal Informasi dan Keuangan*, 49-60
- Kusungmaningias, R. (2013). Green accounting , mengapa dan bagaimana? *Akuntansi UNESA*. Retrieved from <https://publikasiilmiah.ums.ac.id/xmlui/handle/11617/3830>
- Liawan, C. (2018). Analisis Penggunaan dana Badan Layanan Umum Daerah (BLUD) Pada Rumah Sakit Umum Daerah Sele Be Solu Kota sorong. *Jurnal Pitis AKP*, 3(1), 1–12.
- Meilanawati, R. (2013). Analisis pengungkapan biaya lingkungan (environmental costs) pada PT.Semen Indonesia Persero, TBK. *Akuntansi UNESA*, 2. Retrieved from <https://jurnalmahasiswa.unesa.ac.id/index.php/jurnal-akuntansi/article/view/6499>
- Murni, S. (2001). Akuntansi sosial: suatu tinjauan mengenai pengakuan, pengukuran dan pelaporan externalities dalam laporan keuangan. *Journal of Accounting and Investment*, 2(1), 27–44. Retrieved from <https://www.neliti.com/id/publications/75390/akuntansi-sosial-suatu-tinjauan-mengenai-pengakuan-pengukuran-dan-pelaporan-exte>
- Rahno, D., Roebijoso, J., & Leksono, A. S. (2015). Pengelolaan limbah medis padat di Puskesmas Borong Kabupaten Manggarai Timur Propinsi Nusa Tenggara Timur. *Pembangunan Dan Alam Lestari*, 6(1), 22–32.
- Rusdina, A. (2015). Membumikan etika lingkungan bagi upaya membudayakan pengelolaan

lingkungan yang bertanggung jawab. *ISTEK*, 9(2), 244–263. Retrieved from <http://journal.uinsgd.ac.id/index.php/istek/article/view/198>

Santoso, H. F. (2015). Akuntansi lingkungan tinjauan terhadap sistem informasi akuntansi manajemen atas biaya lingkungan. Retrieved from <http://ejournal.ukrida.ac.id/ojs/index.php/Akun/article/download/821/800>

Winarno, W. A. (2007). *Corporate social responsibility: pengungkapan biaya lingkungan*. *Jurnal Akuntansi Universitas Jember*, 5(2), 72–86.

Yuliantini, P. A., Purnamawati, G. A., & Herawati, N. T. (2017). Analisis penerapan akuntansi lingkungan pada unit milik desa ( studi kasus pada BUM Desa Mandala Giri Amertha Desa Tajun. *E-Journal S1 Ak Universitas Pendidikan Ganesha*, 1(39).

**TABLE, PICTURE, AND GRAPHIC**

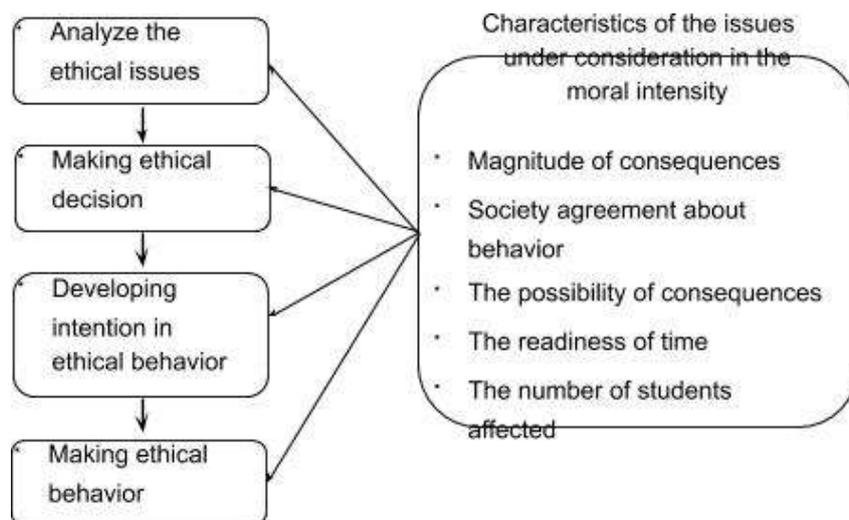
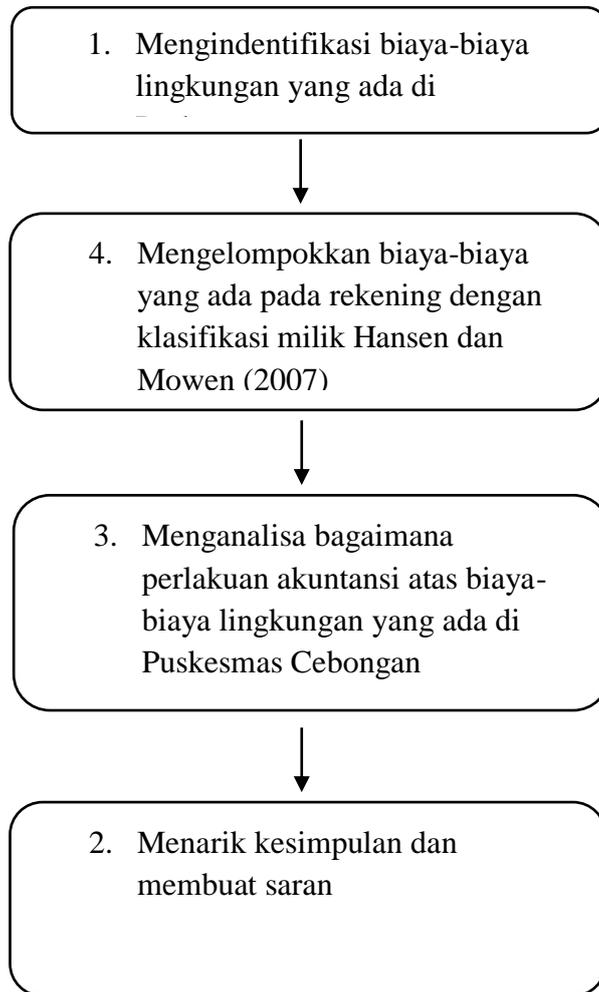
**Table 1.** Ringkasan Identifikasi Biaya Lingkungan Puskesmas Cebongan Menggunakan Hansen dan Mowen

No.	Keterangan	Hansen dan Mowen	Puskesmas Cebongan Salatiga	Keterangan
1	Biaya pencegahan	a) mengevaluasi dan memilih pemasok	Tidak Ada	Tidak perlu ada karena pada dasarnya pemasok sudah ditunjuk dan direkomendasikan oleh Pemerintah
		b) mengevaluasi dan memilih alat untuk mengendalikan polusi	Ada	
		c) mendesain unit	Tidak Ada	Seharusnya ada tapi pada prakteknya biaya mendesain unit menyatu dengan biaya jasa yang dilakukan oleh pihak ketiga.
		d) melaksanakan studi lingkungan	Tidak Ada	Perlu ada dan dicatata jika studi lingkungan dilaksanakan dengan mengeluarkan biaya yang tidak sedikit.
		e) mengaudit resiko lingkungan	Tidak Ada	Perlu ada dan dicatat jika pada saat audit resiko lingkungan mengeluarkan biaya oleh Puskesmas, namun pada prakteknya audit dilakukan oleh pihak pemerintah sehingga tidak ada biaya yang dikeluarkan oleh Puskesmas
		f) mengembangkan sistem manajemen lingkungan	Ada	
		g) mendaur ulang unit	Tidak Ada	Tidak perlu ada, karena tidak dilakukannya proses daur ulang pada limbah medis.
		h) memperoleh sertifikasi ISO 14001	Tidak Ada	Tidak perlu ada, ISO 14001 adalah standar internasional untuk manajemen lingkungan, Puskesmas tidak diwajibkan untuk

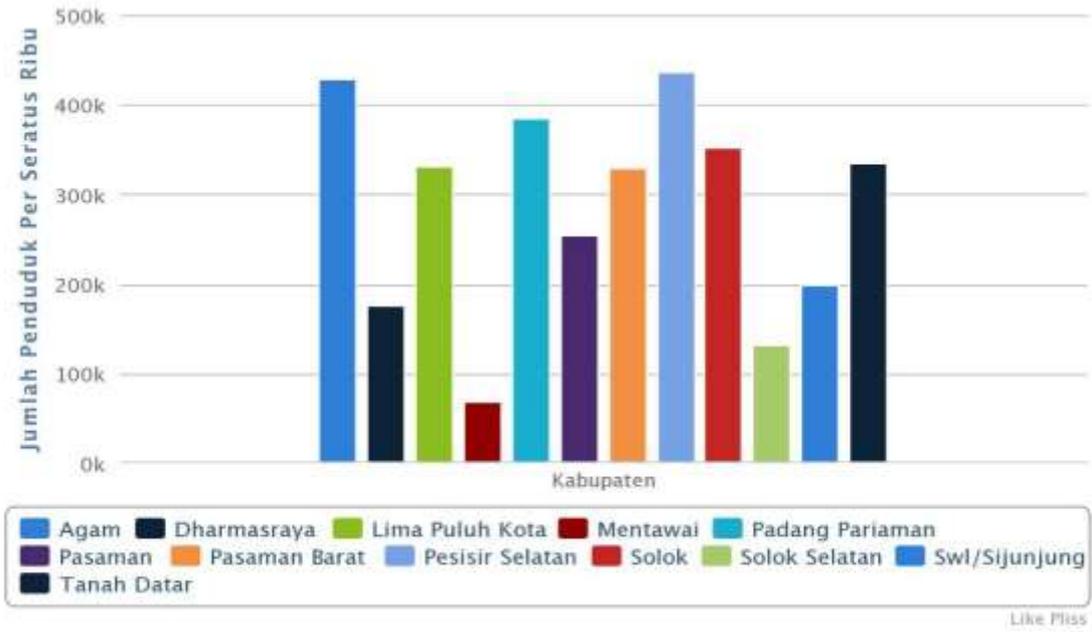
2	Biaya deteksi	a) mengaudit aktifitas lingkungan	Tidak Ada	Tidak perlu ada, pengolahan lingkungan pada Puskesmas sudah dilakukan sesuai dengan SOP sehingga lingkungan terjaga dengan baik
		b) memeriksa produk jasa dan proses	Ada	
		c) mengembangkan ukuran kinerja lingkungan	Tidak Ada	Perlu ada, jika pada prakteknya pengembangan ukuran kinerja pada Puskesmas mengeluarkan biaya yang tidak sedikit
		d) menguji pencemaran	Ada	
		e) memverifikasi kinerja	Ada	
		f) mengukur tingkat pencemaran	Ada	
3	Biaya Kegagalan internal	a) mengoprasikan peralatan pengendali polusi	Ada	
		b) Mengolah dan membuang sampah beracun	Ada	
		c) Memelihara peralatan polusi	Ada	
		d) Mendapatkan lisensi fasilitas untuk menghasilkan limbah	Ada	
		e) Mendaur ulang sisa bahan	Tidak Ada	Tidak Perlu ada, semua hal yang berkaitan dengan limbah tidak didaur ulang.

4	Biaya Kegagalan eksternal	a) membersihkan lingkungan sekitar yang tercemar	Tidak Ada	Perlu ada, jika pada prakteknya Puskesmas mengeluarkan biaya akibat gagalnya mengolah limbah yang berdampak pada lingkungan
		b) membersihkan limbah-limbah medis yang tumpah	Tidak Ada	Perlu ada, jika pada saat membersihkan limbah medis yang tumpah mengeluarkan biaya, tapi dalam prakteknya belum ada kejadian yang signifikan sampai saat ini yang mengharuskan Puskesmas mengeluarkan biaya.
		c) menyelesaikan klaim kecelakaan pribadi yang berhubungan dengan lingkungan	Tidak Ada	Perlu ada, jika terdapat kecelakaan pribadi yang berhubungan dengan lingkungan yang mengharuskan Puskesmas mengeluarkan biaya sebagai konsekuensi.
		d) hilangnya minat masyarakat untuk memilih puskesmas cebongan karena reputasi lingkungan yang buruk	Tidak Ada	Perlu ada, jika usaha yang dilakukan untuk menarik kepercayaan masyarakat yang hilang mengeluarkan usaha seperti: penyuluhan, kunjungan, dll.
		e) menggunakan obat-obatan, peralatan medis dan listrik secara tidak efisien	Tidak Ada	Perlu ada, jika munculnya biaya bersifat rugi yang diakibatkan ketidak efisienan Puskesmas dalam menggunakan sumber dayanya.
		f) perawatan medis karena lingkungan hidup puskesmas	Tidak Ada	Perlu ada, jika lingkungan hidup puskesmas mempengaruhi kesehatan bagi masyarakat sekitar
		k) rusaknya ekosistem karena pembuangan limbah padat dan cair	Tidak Ada	Tidak perlu ada, dalam prakteknya pembuangan limbah pada Puskesmas diserahkan pada pihak ke-tiga selaku rekan kerja

Gambar langkah analisis



**Figure 1. Ethical Decision Making Process**  
 Source : Jones (1991) and Cohen and Bennie (2006)



**Figure 1. Population of West Sumatra by District in 2007**  
 Source : [www.bps.go.id](http://www.bps.go.id)